

# Selbstanzeige bei Einkünften aus krimineller Tätigkeit

Haben klassische, bislang nicht behördenbekannte Wirtschafts- und Korruptionsdelikte zu Vermögenszuwächsen geführt und sollen diese nachträglich im Wege einer Selbstanzeige offengelegt werden, befindet sich der Anzeiger rasch in einem (finanz-)strafrechtlichen Minenfeld. Der gegenständliche Beitrag widmet sich den möglichen Handlungsalternativen bei Einbringung der Selbstanzeige und beleuchtet diese aus (finanz-)strafrechtlicher Sicht.

**Deskriptoren:** Nemo tenetur, Offenlegung, Offenlegungspflicht, Selbstbelastungszwang, Selbstanzeige, Sachlichkeitsgebot, Mitwirkungspflicht, Anzeigepflicht, Beweisverwertungsverbot, tätige Reue, Geldwäsche, Begünstigung.

**Normen:** Art 6 EMRK, Art 90 Abs 2 B-VG, § 29 FinStrG, § 84 FinStrG, § 33 StGB, § 146 StGB, § 153 StGB, § 165 StGB, § 167 StGB, § 299 StGB, § 302 StGB, § 304 StGB, § 78 StPO, § 100 StPO, § 164 StPO, § 281 StPO.

Von Natascha Sautter

## 1. Problemaufriss

Ein Steuerpflichtiger geht einer kriminellen Tätigkeit nach (beispielsweise einem Betrug gem § 146 StGB oder einer Untreue gem § 153 StGB).<sup>1</sup> Das Geld aus der kriminellen Tätigkeit (in weiterer Folge „kriminelle Einkünfte“) veranlagt er im Ausland. Er deklariert steuerlich weder die erzielten kriminellen Einkünfte noch die Einkünfte aus der Veranlagung.

Nun möchte er Selbstanzeige iSd § 29 FinStrG einreichen.<sup>2</sup> Ziel ist es, aus finanzstrafrechtlicher Sicht Straffreiheit für die bislang nicht deklarierten Einkünfte (sohin auch der kriminellen Einkünfte) zu erwirken.<sup>3</sup>

## 2. Handlungsalternativen iZm der Selbstanzeige

Folgende vier Handlungsalternativen sollen dargestellt und aus (finanz-)strafrechtlicher Sicht gewürdigt werden:

- Variante 1: Einschränkung der Offenlegung auf die Einkünfte aus der Veranlagung
- Variante 2: Offenlegung (auch) der kriminellen Einkünfte mit wahrheitsgemäßer Darstellung ihres Hintergrundes

- Variante 3: Offenlegung (auch) der kriminellen Einkünfte ohne Darstellung ihres kriminellen Hintergrundes
- Variante 4: Offenlegung (auch) der kriminellen Einkünfte mit wahrheitswidriger Darstellung ihres Hintergrundes

### Variante 1 – Einschränkung der Offenlegung auf die Einkünfte aus der Veranlagung

Werden in der Selbstanzeige nur die bis dato nicht deklarierten Einkünfte aus der Veranlagung offengelegt, kann die Selbstanzeige (bei Vorliegen aller Voraussetzungen des § 29 FinStrG) nur hinsichtlich dieser Einkünfte (nicht jedoch hinsichtlich der kriminellen Einkünfte) strafbefreiende Wirkung entfalten. Die Selbstanzeige der Einkünfte aus der Veranlagung birgt dabei ein erhebliches **Aufdeckungsrisiko** hinsichtlich der nicht offengelegten kriminellen Einkünfte. So wäre es naheliegend, dass die Abgabenbehörde Fragen zur Herkunft des veranlagten Vermögens stellt bzw einschlägige Ermittlungen zur Aufklärung des Sachverhaltes vornimmt.<sup>4</sup>

Ob eine Tätigkeit erlaubt oder gesetzwidrig ist, spielt für die Frage, ob deren Einkünfte der Einkommensteuer unterliegen, keine Rolle.<sup>5</sup> Gleiches gilt für Zwecke der Umsatzsteuer.<sup>6</sup> Kommt es daher zur Aufdeckung der kriminellen Einkünfte, erfolgt nachträglich eine **Besteuerung der kriminellen Einkünfte**.

Fraglich ist nun, wie die **unterlassene Offenlegung krimineller Einkünfte aus finanzstrafrechtlicher Sicht** zu würdigen ist. Konkret stellt sich dabei die Frage, ob der Steuerpflichtige durch Verschweigen seiner kriminellen Einkünfte (unterlassene Aufnahme in die Steuererklärung) seine abgabenrechtlichen Offenlegungspflichten verletzt hat.<sup>7</sup>

1 Unterstellt wird eine Straftat, die nicht von § 22 Abs 2 bis Abs 4 FinStrG verdrängt wird.

2 ZB weil die Abgabenbehörde aufgrund eines automatischen Informationsaustausches von seinem Auslandskonto erfährt und daraufhin ein Ergänzungsersuchen schickt.

3 Für alle nachfolgend dargestellten Fallkonstellationen wird unterstellt, dass die Selbstanzeige rechtzeitig iSd § 29 Abs 3 FinStrG erfolgt und der Steuerpflichtige die Steuernachzahlung auch tatsächlich entrichten kann. In der Praxis ist die tatsächliche Entrichtung

der Steuernachzahlung oftmals nicht möglich und scheidet eine strafbefreiende Selbstanzeige aus diesem Grund aus.

4 Verschärft wird das Aufdeckungsrisiko durch die Berichtspflicht nach § 100 Abs 3a StPO.

5 Vgl *Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>21</sup> § 2 (Stand 1.1.2020, rdb.at) Rz 26, aA zu veruntreuten Beträgen ua *Doralt* in *ÖJZ* 2020/120.

6 Vgl *Wieland* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>3,02</sup> § 1 (Stand 1.12.2021, rdb.at) Rz 24.

Die **Reichweite der Offenlegungspflicht** ist unter Berücksichtigung des **Nemo tenetur – Grundsatzes**<sup>8</sup> zu würdigen. Nicht gezwungen zu sein, sich selbst zu belasten, ist ein rechtsstaatliches Verfahrensgrundrecht. Dies ergibt sich aus Artikel 90 Abs 2 B-VG (Anklagegrundsatz im materiellen Sinn) sowie aus Artikel 6 EMRK. Für das Finanzstrafverfahren normiert § 84 Abs 4 FinStrG ausdrücklich, dass Beschuldigte nicht zur Beantwortung von an sie gestellte Fragen gezwungen werden dürfen. Dieses Verbot gilt unstrittig ab Einleitung eines Finanzstrafverfahrens. Im Zeitraum davor (also etwa im Rahmen des abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahrens) ist der Geltungsumfang hingegen strittig. Der Nemo tenetur – Grundsatz steht dabei in einem Spannungsverhältnis zum Sachlichkeitsgebot. So soll der Straftäter im Abgabenverfahren nicht steuerlich begünstigt werden, indem er jeglicher Mitwirkungspflicht enthoben wird und dies der Abgabenbehörde etwa die korrekte Festsetzung von Abgaben verunmöglicht.<sup>9</sup>

Folgt man der **höchstgerichtlichen Judikatur**, umfasst die **Offenlegungspflicht auch kriminelle Einkünfte**, weil **kein Konflikt zwischen der Offenlegungspflicht und dem Nemo tenetur – Grundsatz** besteht. Dies begründen OGH und VwGH damit, dass der Steuerpflichtige der Abgabenbehörde lediglich jene Umstände mitzuteilen hat, die für die korrekte Bemessung der Abgabe erforderlich sind. Jene Umstände hingegen, welche die steuerpflichtige Tätigkeit des Steuerpflichtigen als **Vermögensstrafat** ausweisen, muss der Steuerpflichtige **nicht** offenlegen. Damit ist der Steuerpflichtige bei Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs-, Wahrheits- und Anzeigepflicht – nach Ansicht von OGH und VwGH – dem Zwang zur Selbstbeschuldigung von vornherein nicht ausgesetzt.<sup>10</sup> Der Grundsatz des „Selbstbeichtigungsverbots“<sup>11</sup> greift nur dort, wo es um ein bereits gesetztes Fehlverhalten geht (hier: die kriminelle Vortat).<sup>12</sup> Werden die kriminellen Einkünfte vom Steuerpflichtigen im Abgabenverfahren (also in einem zweiten, nachfolgenden Schritt) nicht offengelegt, wird aus diesem Blickwinkel **neues Unrecht** geschaffen. Die Garantien des Art 6 EMRK beziehen sich aber (nur) auf den

jeweils verfahrensgegenständlichen Vorwurf (hier: die kriminelle Vortat), sodass eine mögliche Selbstbelastung (gemeint: durch die Offenlegung der kriminellen Einkünfte im Abgabenverfahren) gerade nicht zu einer Einschränkung des Tatbestands des § 33 Abs 1 FinStrG im Finanzstrafverfahren führt.<sup>13</sup>

Als Zwischenergebnis kann daher festgehalten werden: laut höchstgerichtlicher Rechtsprechung stellt die unterlassene Aufnahme der kriminellen Einkünfte in die Steuererklärung eine **Verletzung der Offenlegungspflicht** dar und ist sohin **finanzstrafrechtlich relevant**. Da die Selbstanzeige iSd § 29 FinStrG nur die Einkünfte aus der Veranlagung umfasst, wirkt sie hinsichtlich der kriminellen Einkünfte nicht strafbefreiend.

Die höchstgerichtliche Rechtsprechung wird in der Literatur aus guten Gründen kritisiert.<sup>14</sup> So würde sich bei Auslegung der Offenlegungspflicht iSd höchstgerichtlichen Judikatur am **Endergebnis**, nämlich der **Strafverfolgung von anderen als Steuerdelikten** (gemeint: der kriminellen Vortat), nichts ändern. Dass dies nicht unwahrscheinlich ist, wird unten bei Variante 3 näher ausgeführt. Die höchstgerichtliche Rechtsprechung führt sohin zu einer **mittelbaren Selbstbelastungspflicht** und **verkennt diese regelmäßig eintretende Rückkopplung**.<sup>15</sup>

De lege lata lässt sich die mögliche (ggf mittelbare) Selbstbeichtigung nur dadurch verhindern, wenn man – wie *Leitner* – die **Offenlegungspflicht** unter Berücksichtigung des verfassungsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes **wegen Unzumutbarkeit normgerechten Verhaltens als sistiert** betrachtet, falls dadurch (wie im vorliegenden Fall) Delikte des StGB offenbart werden würden. Das Verschweigen solcher Einkünfte ist demnach straflos.<sup>16</sup>

Folgt man dieser Rechtsansicht, ergibt sich für Variante 1 insoweit eine andere rechtliche Beurteilung, als die Aufnahme der kriminellen Einkünfte in die Selbstanzeige (bzw bereits zuvor in die Steuererklärung) nicht erforderlich ist. Die Offenlegungspflicht ist sistiert und das Verschweigen dieser Einkünfte – aus finanzstrafrechtlicher Sicht – **straflos**.<sup>17</sup>

7 Nicht eingegangen werden soll in diesem Beitrag auf die Frage, wie ein Irrtum über das Bestehen der Steuerpflicht finanzstrafrechtlich zu würdigen ist.

8 „Nemo tenetur se ipsum accusare“.

9 Vgl *Achatz/Leitner* in *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup>, Rz 119.

10 Vgl ua OGH 21.04.1998, 11 Os 194/97 bzw VwGH 26.11.2002, 99/15/0154 (unter Verweis auf OGH 21.04.1998, 11 Os 194/97).

11 So bezeichnet von der Beschwerdeführerin (vgl OGH 07.04.2020, 13 Os 10/20z).

12 Vgl RIS-Justiz RS0109800 [T3].

13 Vgl *Obermann* in ZSS 2020, 251ff unter Verweis auf OGH 10.7.2019, 13 Os 29/19t.

14 Vgl ua *Radinsky* in *Althuber/Lang/Twardosz*, Handbuch Selbstanzeige (2018) Rz 22.32 und *Achatz/Leitner* in *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup>, Rz 116ff.

15 Vgl *Radinsky* in *Althuber/Lang/Twardosz*, Handbuch Selbstanzeige (2018) Rz 22.32. Zu berücksichtigen ist dabei insbesondere auch die *Strafkumulation* bei Zusammentreffen von StGB-Delikten und FinStrG-Delikten.

16 Vgl *Achatz/Leitner* in *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup>, Rz 123 unter Verweis auf *Leitner* in FS Ruppe 410.

17 Anders ist dies wohl für den (in die kriminelle Vortat nicht involvierten) Steuerberater zu beurteilen, der die kriminellen Einkünfte seines Mandanten kannte und (zumindest mit Eventualvorsatz) unvollständige Steuererklärungen für seinen Mandanten eingereicht hat.

### Variante 2 – Offenlegung (auch) der kriminellen Einkünfte mit wahrheitsgemäßer Darstellung ihres Hintergrundes

Die Selbstanzeige entfaltet aus finanzstrafrechtlicher Sicht (bei Vorliegen aller Voraussetzungen des § 29 FinStrG) hinsichtlich der gesamten, bislang nicht deklarierten Einkünfte **strafbefreiende Wirkung**.<sup>18</sup>

Legt der Steuerpflichtige der Abgabenbehörde nicht nur seine steuerpflichtigen Einkünfte offen, sondern auch deren (teilweisen) kriminellen Hintergrund, löst er damit die Anzeigepflicht der **Abgabenbehörde** an die Staatsanwaltschaft gemäß § 78 StPO aus. Im Strafverfahren besteht **kein Beweisverwertungsverbot**, dh die der Abgabenbehörde gegenüber erfolgte Selbstanzeige kann im Strafverfahren uneingeschränkt als Beweismittel hinsichtlich der kriminellen Vortat herangezogen werden. Der Steuerpflichtige sollte in dieser Fallkonstellation eine **kombinierte Selbstanzeige** einbringen, die **auch die Voraussetzungen der tätigen Reue nach zB § 167 StGB erfüllt** – insoweit das begangene Delikt reuefähig nach § 167 StGB ist.<sup>19</sup> Ist das begangene Delikt nicht reuefähig (zB Bestechung gem § 304 StGB oder Amtsmissbrauch gem § 302 StGB), wirkt die Offenlegung zwar nicht strafbefreiend gem § 167 StGB, stellt jedoch zumindest einen gewichtigen **Strafmilderungsgrund** dar.

### Variante 3 – Offenlegung (auch) der kriminellen Einkünfte ohne Darstellung ihres kriminellen Hintergrundes

Der höchstgerichtlichen Judikatur folgend, müssen im Rahmen der Selbstanzeige (lediglich) die „abgabenrelevanten“ Umstände dargestellt werden.<sup>20</sup> Der OGH hatte in seinem Urteil vom 21.04.1998 über die Offenlegung von Einkünften aus dem Verkauf von Metalldruckbildern zu urteilen. Der Verkäufer hatte die Käufer der Bilder über deren Herstellung sowie über den (zur Kaufmotivation vorgegebenen sozialen) Verwendungszweck der Erlöse getäuscht und damit schweren gewerbsmäßigen Betrug begangen. Nach Ansicht des OGH ist in einem derartigen Fall *„lediglich die selbständige, nachhaltige und mit Gewinnabsicht unternommene Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, also fallbezogen der kaufmännische Vertrieb und Verkauf von Bildern, die dabei entstandenen Aufwendungen und die erzielten*

*Einnahmen darzustellen. Darüberhinausgehende Informationen (etwa über die Täuschung der Abnehmer beim Vertrieb) sind für die Steuerbemessung irrelevant und daher vom Abgabepflichtigen auch nicht gefordert.“*

Dabei ist jedenfalls darauf zu achten, dass die in der Selbstanzeige gemachten Angaben die Mindestanfordernisse des § 29 FinStrG im Hinblick auf das Erfordernis der „Darlegung der Verfehlung“ bzw der „Offenlegung der bedeutsamen Umstände“ erfüllen. Die Darlegung der Verfehlung umfasst die Mitteilung an die Behörde, **dass eine Abgabe verkürzt wurde, welche Abgabe** davon betroffen ist, **wodurch** die Verkürzung bewirkt worden ist und in **welche Periode** die Verkürzung fällt.<sup>21</sup> Mit der Offenlegung der bedeutsamen Umstände sollen der Behörde die **Grundlagen für die Festsetzung** der verkürzten Abgaben bekannt gegeben werden. Zu diesem Zweck wird häufig eine (berichtigte) Steuererklärung beigelegt. Bei Auswahl des passenden ÖNACE-Codes ist hier ggf etwas Kreativität gefordert (zB Zuordnung von Schleperei sachverhaltsabhängig zu 49.3.: „Sonstige Personenbeförderung im Landverkehr“).

Eine derartige Selbstanzeige hat – bei Erfüllen aller sonstigen Voraussetzungen des § 29 FinStrG – sowohl hinsichtlich der Einkünfte aus der Veranlagung als auch der kriminellen Einkünfte – strafbefreiende Wirkung.<sup>22</sup> Die **Strafbefreiung** gilt aber **nur für Zwecke des Finanzstrafrechts**.

Ob auch **strafrechtliche** Konsequenzen hinsichtlich der kriminellen Vortat drohen (ob es also zu einer „**Rückkoppelung**“ kommt<sup>23</sup>, siehe oben Alternative 1), hängt wohl davon ab, ob der verkürzt wiedergegebene Sachverhalt in Zusammenschau mit der im Akt bereits einliegenden Information „**stimmig**“ ist. Jemand, der mit Metalldruckbildern handelt und im Rahmen seines (bestehenden) Handels betrügerisch agiert, wird bei nachträglicher Offenlegung der betrügerisch erzielten Einkünfte möglicherweise keine Fragen der Abgabenbehörde aufwerfen, sodass weitere Ermittlungen der Abgabenbehörde unterbleiben werden. Beim Gemeindebediensteten mit geringem Jahreseinkommen, der eine Selbstanzeige mit bis dato nicht gemeldeten Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit in Millionenhöhe einbringt (welche zB aus einer Veruntreuung oder einem Amtsmissbrauch stammen), wird dies aber vermutlich

18 Insoweit man die Offenlegungspflicht hinsichtlich der kriminellen Einkünfte nicht ohnehin als sistiert erachtet.

19 Schrottmeyer, Selbstanzeige<sup>3</sup> Rz 1744.

20 Vgl OGH 21.04.1998, 11 Os 194/97 bzw VwGH 26.11.2002, 99/15/0154 (unter Verweis auf OGH 21.04.1998, 11 Os 194/97); OGH 07.04.2020, 13 Os 10/20z.

21 Brandl/Leitner in Leitner/Brandl/Kert, Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup>, Rz 659 unter Verweis auf Scheil, Selbstanzeige Rz 216ff, 294ff,

Lässig in WK<sup>2</sup> FinStrG § 29 Rz 4 und Schrottmeyer, Selbstanzeige<sup>3</sup> Rz 386ff.

22 Insoweit man die Offenlegungspflicht hinsichtlich der kriminellen Einkünfte nicht ohnehin als sistiert erachtet.

23 Vgl Radinsky in Althuber/Lang/Twardosz, Handbuch Selbstanzeige (2018) Rz 22.32.

nicht der Fall sein. Hier ist das Risiko hoch, dass weitere Prüfungshandlungen der Abgabenbehörde erfolgen bzw eine Anzeige an die Staatsanwaltschaft gemäß § 78 StPO erfolgt.<sup>24</sup>

Aus diesem Blickwinkel mag die anfängliche Judikaturlinie des OGH nachvollziehbar sein, wonach eine abgabenrechtliche Offenlegungspflicht hinsichtlich jener Tätigkeiten bestünde, „*die im allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr grundsätzlich erlaubt und nur wegen eines hinzutretenden, für den Steuertatbestand nicht maßgeblichen Verhaltens als strafrechtlich verpönt zu qualifizieren*“ sind.<sup>25</sup> Später haben OGH und VwGH dieses Verständnis der Offenlegungspflicht allerdings auch auf Einkünfte aus Tätigkeiten erweitert, die gerade **nicht erlaubt** waren, wo also das **strafrechtlich zu ahndende Verhalten für die Abgabebemessung relevant** war (wie etwa beim Griff des Gemeindebediensteten in die Amtskassa, welcher zu Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit führt).<sup>26</sup> Eine Offenlegungspflicht auch für diese Fallkonstellationen birgt aber ein weitaus erheblicheres Risiko der mittelbaren Selbstbeziehung.

Wirft der offengelegte Sachverhalt bei der Abgabenbehörde Fragen auf und erstattet die Abgabenbehörde Anzeige an die Staatsanwaltschaft, ist es für **tätige Reue** (so weit das Delikt reuefähig ist) jedenfalls **zu spät**. In einem derartigen Fall verwirklicht sich sohin für den Steuerpflichtigen das Spannungsverhältnis aus Offenlegungspflicht und „*nemo tenetur*“. Die Selbstanzeige stellt **mitteilbar eine erzwungene Selbstbeschuldigung** dar.<sup>27</sup>

#### Variante 4 – Offenlegung (auch) der kriminellen Einkünfte mit wahrheitswidriger Darstellung ihres Hintergrundes

In dieser Konstellation werden in der Selbstanzeige nicht nur die „abgabenrelevanten“ Umstände dargestellt, sondern auch „nicht abgabenrelevante“, allerdings mittels wahrheitswidriger Informationen. Dies wäre dann der Fall, wenn eine plausible „Geschichte“ erfunden wird, die die offengelegten Einkünfte für die Abgabenbehörde nachvollziehbar machen soll, sodass etwaige Erhebungen mit höherer Wahrscheinlichkeit entfallen.

**Aus finanzstrafrechtlicher Sicht** entfaltet die Selbstanzeige (bei Vorliegen aller übrigen Voraussetzungen des

§ 29 FinStrG) hinsichtlich der gesamten, bislang nicht deklarierten Einkünfte nur dann strafbefreiende Wirkung, wenn die „Verfehlung“ trotz wahrheitswidriger Darstellung korrekt „dargelegt“ und die „bedeutsamen Umstände“ korrekt „offengelegt“ wurden.<sup>28</sup>

Die Darlegung der Verfehlung dient primär der Individualisierung des Deliktes.<sup>29</sup> Wird nun der Sachverhalt **verfälscht**, läuft die diesbezügliche Selbstanzeige allerdings ins Leere, da **das erklärte Delikt nicht begangen** wurde. Die Darlegung hat vielmehr **wahrheitsgemäß** zu erfolgen.<sup>30</sup> Welches Ausmaß an Verfälschung konkret dazu führt, dass die Selbstanzeige scheitert, wird vom **Einzelfall** abhängen. Entfernt man sich so weit von der Wahrheit, dass der Abgabenbehörde die korrekte Festsetzung der Abgaben verunmöglicht wird (weil der Veruntreuung begehende Gemeindebedienstete etwa als Quelle seiner kriminellen Einkünfte Beratungshonorare erfindet, die zu einer anderen Einkunftsart führen), wird die Selbstanzeige hinsichtlich der kriminellen Einkünfte jedenfalls **keine strafbefreiende Wirkung** entfalten.

Insoweit die Selbstanzeige scheitert, stellt sie zumindest einen **wesentlichen Milderungsgrund** im Rahmen der Strafbemessung dar.

Eine **Strafaufhebung iSd StGB** könnte wiederum nur im Wege der **tätigen Reue** erwirkt werden (falls das begangene Delikt reuefähig ist). Genau dies soll aber in dieser Variante nicht erfolgen. Der Steuerpflichtige versucht vielmehr, der Strafverfolgung zu entgehen, in dem er die Aufdeckung des begangenen Deliktes erschwert. Damit macht er sich allerdings ein weiteres Mal strafbar: er begeht das Delikt der **Geldwäsche iSd § 165 Abs 1 Z 2 StGB**, weil er die wahre Herkunft von Vermögensbestandteilen aus einer kriminellen Vortat vorsätzlich „**verschleiert**“. Das „Verschleiern der Herkunft“ umfasst alle irreführenden Handlungen, die den Nachweis des Herrührens der Vermögensbestandteile aus der Vortat erschweren oder verunmöglichen sollen.<sup>31</sup> Gemäß § 165 Abs 1 Z 2 StGB nF rutscht man aber bereits für „geringere“ Verschleierungshandlungen in die Strafbarkeit, weil auch das Verschleiern der **wahren Natur, Lage, Verfügung oder Bewegung** des kontaminierten Vermögensbestandteiles unter Strafe gestellt wird.<sup>32</sup> So macht sich laut *Glaser* bei entsprechendem (bedingtem) Vorsatz

24 Verschärft wird das Aufdeckungsrisiko durch die Berichtspflicht nach § 100 Abs 3a StPO.

25 Vgl OGH 21.04.1998, 11 Os 194/97.

26 Vgl VwGH 26.11.2002, 99/15/0154 oder auch OGH 10.07.2019, 13 Os 29/19t.

27 Vgl *Niedermaier*, JSt 2003/5.

28 Insoweit man die Offenlegungspflicht hinsichtlich der kriminellen Einkünfte nicht ohnehin als sistiert erachtet.

29 Vgl *Schrottmeyer*, Selbstanzeige<sup>3</sup> Rz 270 unter Verweis auf *Scheil*, Selbstanzeige Rz 216.

30 Vgl *Schrottmeyer*, Selbstanzeige<sup>3</sup> Rz 270 unter Verweis auf VwGH 5.9.1985, 85/16/0049. In diesem Sinne auch *Köck* in *Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt*, FinstrG<sup>5</sup>, § 29, Tz 9b.

31 Bloßes Verschweigen begründet hingegen kein Verschleiern der Herkunft, vgl *Glaser* in *Kert/Kodek*, Das große Handbuch Wirtschaftsstrafrecht<sup>2</sup>, Rz 7.55. Eine „verkürzte“ Darstellung des Sachverhaltes birgt sohin kein Risiko einer Strafbarkeit nach § 165 StGB.

32 Vgl *Leitner/Kabl* in *Preuschl/Wess*, Praktikerkommentar StGB § 165 (erscheint 2023).

nun auch strafbar, „wer behauptet, ein gestohlenes Pferd wäre ein englisches Vollblut, während es in Wahrheit ein Hannoveraner ist (Verschleierung der wahren Natur), wer behauptet, das veruntreute Geld befinde sich auf einem Konto in der Schweiz, während es in Wahrheit auf einem liechtensteinischen Konto liegt (Verschleierung der wahren Lage), wer fälschlicherweise behauptet, ein geraubtes Kunstwerk unterläge seinem jederzeitigen Zugriff (Verschleierung der wahren Verfügung) oder wer Überweisungswege einer Bestechungssumme zwischen verschiedenen Konten falsch darstellt (Verschleierung der wahren Bewegung)“.<sup>33</sup>

Wer im Zuge einer förmlichen Vernehmung als Beschuldigter gem § 164 StPO gegenüber „Strafverfolgungsorganen“ falsche Angaben über den Ursprung von Vermögensbestandteilen tätigt, ist laut OGH hingegen straflos.<sup>34</sup> Dies begründet der OGH mit dem Nemo tenetur-Grundsatz. Die unvermeidliche Folge einer anderen Rechtsansicht wäre die Zwangslage, sich entweder gegenüber einem Strafverfolgungsorgan selbst einer bereits begangenen strafbaren Handlung bezichtigen zu müssen oder eine zusätzliche Straftat begehen zu müssen.<sup>35</sup> Zum Zeitpunkt der Einbringung der Selbstanzeige ist der Steuerpflichtige aber idR noch kein Beschuldigter eines Strafverfahrens (genau dies möchte er ja durch die gewählte Vorgehensweise verhindern). Der Nemo tenetur-Grundsatz führt den Steuerpflichtigen in dieser Konstellation sohin nicht aus der Strafbarkeit hinsichtlich § 165 StGB.

Auch der Steuerberater des Steuerpflichtigen macht sich in dieser Fallvariante nach § 165 StGB strafbar, und zwar bereits bei Vorliegen von Eventualvorsatz – also bereits dann, wenn er die Verschleierung der wahren Herkunft zumindest ernstlich für möglich hält und sich damit abfindet. Wissentlichkeit ist nicht erforderlich.<sup>36</sup> Reicht der Steuerberater die Selbstanzeige für seinen Mandanten ein, ist er als unmittelbarer Täter zu qualifizieren. Bereitet er den Schriftsatz nur vor und reicht der Steuerpflichtige die Selbstanzeige selbst ein, ist er Beitragstätter.<sup>37</sup> Als

„Verpflichteter“ iSd Art 2 der 4. Geldwäsche-RL, der die Straftat in Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit begeht, trifft ihn darüber hinaus der neue Erschwerungsgrund gem § 33 Abs 3 StGB.<sup>38</sup> Der Steuerberater könnte sich in dieser Variante weiters der Begünstigung nach § 299 StGB strafbar machen. Begünstigung begeht, wer einen anderen, der eine mit Strafe bedrohte Handlung begangen hat, der Verfolgung absichtlich ganz oder zum Teil entzieht. Zum Delikt der Geldwäsche besteht echte Idealkonkurrenz (dh durch Einreichung der wahrheitswidrigen Selbstanzeige werden gleichzeitig zwei Delikte begangen). Fällt die Handlung des Steuerberaters sowohl unter Geldwäsche als auch Begünstigung, gilt das Absorptionsprinzip<sup>39</sup> und der Strafraum bemisst sich – aufgrund der höheren Strafdrohung in § 165 StGB – nach jenem der Geldwäsche.<sup>40</sup> Die gleichzeitig begangene Begünstigung wirkt sich allerdings als Erschwerungsgrund aus und wird sohin zu einer höheren Strafe führen.

### 3. Lösungsansätze de lege lata und de lege ferenda

Liegen einer Selbstanzeige (auch) kriminelle Einkünfte zugrunde, befindet sich der Anzeiger (bzw sein Steuerberater) rasch in einem Minenfeld. Entscheidet er sich für Variante 1 (legt er also nur die Veranlagungseinkünfte offen) und werden die kriminellen Einkünfte nachträglich der Abgabenbehörde bekannt, kann er hinsichtlich dieser nur damit argumentieren, dass die Offenlegungspflicht wegen Unzumutbarkeit normgerechten Verhaltens sistiert war und die unterlassene Offenlegung daher straflos ist.

Legt er auch die kriminellen Einkünfte offen, möchte (oder kann) er aber hinsichtlich der kriminellen Vortat keine tätige Reue üben, steht ihm de lege lata ein Rechtsschutz nur in jenem gerichtlichen Verfahren zu, das hinsichtlich der kriminellen Vortat geführt wird. Nur in jenem Verfahren kann er (entsprechend der höchstgerichtlichen Rechtsprechung) der Gefahr der Selbstbezichtigung begegnen. Kommt es zur befürchteten „Rück-

33 Vgl Glaser in ZWF 2021, 179.

34 OGH 13.03.2018, 11 Os 130/17b.

35 Vgl Vogl, ZWF 2018, 183.

36 Eventualvorsatz ist ausreichend, weil ein Verschleiern eben nicht alltäglichem Handeln entspricht, und es für niemanden – auch nicht den in den Täterkreis einbezogenen Vortäter – unvermeidlich ist, eine derartige Handlung zu setzen, vgl OGH 23.3.2020, 11 Os 11/20g, JBl 2020, 650 mit Anmerkungen Glaser. Agiert ein Steuerberater für eine Steuerberater GmbH, kommt die Strafbarkeit dieser GmbH auf Grundlage des VbVG hinzu. Erlangt der Steuerberater erst nachträglich Kenntnis von der Inkriminierung des Vermögens, kommt eine Strafbarkeit durch Unterlassen in Betracht, wenn kein Versuch unternommen wird, den Eintritt des Erfolgs zu vereiteln, etwa durch Abgabe einer Verdachtsmeldung, vgl Peschetz, Geldwäscheprevention für Wirtschaftstreuhänder<sup>2</sup>, 2.2.3.

37 Ist er der laufende Steuerberater des Steuerpflichtigen und wusste er von dessen kriminellen Vortat, kann er sich bereits vor Einbringung der „wahrheitswidrigen“ Selbstanzeige, und zwar zB mit Honorarannahme, der Geldwäsche schuldig machen. Eine falsche Verbuchung von Einnahmen bzw Ausgaben wäre bereits bei Eventualvorsatz strafbar.

38 Gleiches gilt für eine allfällige Verbandsgeldbuße der Steuerberater GmbH.

39 Das Absorptionsprinzip besagt, dass bei Begehung mehrerer Delikte durch eine oder mehrere Handlungen nur eine einheitliche Strafe zu verhängen ist. Der gemeinsame Strafraum wird aus einer Kombination der höchsten angedrohten Höchststrafe und der höchsten angedrohten Mindeststrafe gebildet.

40 AA Glaser in Kert/Kodek, Das große Handbuch Wirtschaftsstrafrecht<sup>2</sup>, Rz 7.91, wonach § 165 StGB die Begünstigung nach § 299 StGB als spezielleres und strengeres Delikt verdrängt.

**koppelung**“ und soll im Hauptverfahren die eingereichte Selbstanzeige mit den selbstbelastenden Angaben verlesen werden, soll der Beschuldigte laut *Lässig* den Antrag an das Schöffengericht stellen, von der Verlesung Abstand zu nehmen. Begründend soll ausgeführt werden, dass durch die Verlesung der *Nemo tenetur* – Grundsatz hintangesetzt werde. Weist das Schöffengericht den Antrag ab (beschließt es also gegen diesen die Verlesung), steht dem Beschuldigten die **Verfahrensrüge aus § 281 Abs 1 Z 4 StPO** offen.<sup>41</sup>

**De lege ferenda** könnte (und sollte!) der Problematik vor allem durch Einführung eines **Verwertungsverbotes im Strafverfahren und der Einschränkung der Anzeigepflicht ähnlich dem § 393 Abs 2 AO (deutsche Rechtslage)** begegnet werden. Gem § 393 Abs 2 AO dürfen Kenntnisse aus den Steuerakten über Tatsachen oder Beweismittel, die der Steuerpflichtige der Finanzbehörde vor Einleitung des Strafverfahrens oder in Unkenntnis der Einleitung des Strafverfahrens in Erfüllung steuerrechtlicher Pflichten offenbart hat, von der Staatsanwaltschaft oder dem

Gericht nicht gegen ihn für die Verfolgung einer Tat verwendet werden, die **keine Steuerstraftat** ist. § 393 Abs 2 AO normiert sohin ein Verwertungsverbot dahingehend, dass das Steuergeheimnis auch insoweit gewährleistet werden soll, als der Steuerpflichtige zur Erfüllung seiner (abgabenrechtlichen) Mitwirkungspflichten Allgemeindelikte (hier: die kriminelle Vortat) offenbart.<sup>42</sup> Insoweit besteht auch keine Anzeigepflicht der Behörde.<sup>43</sup> Damit entspricht die deutsche Rechtslage der berechtigten Forderung, dass ein Staat, der die Versteuerung gesetzwidriger Einkünfte verlangt, auch dafür sorgen müsse, dass **die gesetzliche Mitwirkung des Steuerpflichtigen nicht zu strafrechtlichen Nachteilen führt**.<sup>44</sup> Die österreichische Rechtslage trägt dieser Forderung derzeit leider (noch) keine Rechnung.

#### Korrespondenz:

Mag.<sup>a</sup> Natascha Sautter, Rechtsanwaltskanzlei ALTHUBER SPORNBERGER & PARTNER Rechtsanwälte GmbH, [natascha.sautter@asp-law.at](mailto:natascha.sautter@asp-law.at)

41 Vgl *Lässig* in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> FinStrG § 33 Rz 57.

42 Das deutsche Verwertungsverbot unterliegt bei Straftaten, deren Verfolgung von öffentlichem Interesse ist, Grenzen, vgl dazu den Beitrag von *Strunk* in ZWF 2023, 146 („*Nemo tenetur* im Lichte des deutschen Besteuerungs- und Strafverfahrens“) mit weiteren Nachweisen.

43 Die Weiterleitung von Informationen ist im Fall von Einnahmen aus Bestechungsgeldern nach § 4 Abs 5 Nr 10 dEStG geboten, vgl *Strunk* in ZWF 2023, 146.

44 Vgl *Strunk* in ZWF 2023, 146 unter Verweis auf *Joecks* in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht<sup>6</sup>, § 393 AO Rz 7f.