

von der herrschenden Ansicht und der Verwaltungspraxis bejaht.<sup>338</sup> Im Ergebnis hat der Abgabepflichtige somit die Möglichkeit, die für sich günstigere Regelung zu wählen.<sup>339</sup> Nicht zuletzt aufgrund der Verschärfungen der Selbstanzeigeregeln in § 29 Abs 3 lit d FinStrG und § 29 Abs 6 FinStrG wird dies in aller Regel der Rücktritt vom Versuch sein.

### B. Selbstanzeige bei verjährten Delikten

Die Verjährung der Strafbarkeit ist in § 31 FinStrG geregelt. Es handelt sich dabei – wie bei der Selbstanzeige – um einen Strafaufhebungsgrund.<sup>340</sup> Eine Selbstanzeige ist somit für finanzstrafrechtlich verjährte Zeiträume nicht erforderlich bzw würde eine Selbstanzeige in solchen Fällen ins Leere gehen.<sup>341</sup> **2.30**

### C. Selbstanzeige und Begleitdelikte

§ 22 Abs 2–4 FinStrG regelt im Hinblick auf bestimmte Begleitdelikte das Verhältnis des FinStrG zum StGB. So ist gem § 22 Abs 2 FinStrG ein Finanzvergehen, das auf betrügerische Weise oder durch Täuschung begangen worden ist, ausschließlich nach dem FinStrG zu bestrafen.<sup>342</sup> **2.31**

Werden im Zusammenhang mit einem Finanzvergehen strafbare Handlungen gem § 223 StGB (Urkundenfälschung) oder § 293 StGB (Fälschung eines Beweismittels) begangen, sind ausschließlich die Finanzvergehen zu ahnden.<sup>343</sup> **2.32**

Gleiches gilt, wenn die Bilanzdelikte gem § 163 a StGB (Unvertretbare Darstellung wesentlicher Informationen über bestimmte Verbände) oder § 163 b StGB (Unvertretbare Berichte von Prüfern bestimmter Verbände) ausschließlich im Zusammenhang mit einer Abgabenhinterziehung iSd § 33 FinStrG begangen worden sind.<sup>344</sup> **2.33**

Die genannten Bestimmungen des StGB werden somit von § 22 Abs 2–4 FinStrG ausdrücklich für subsidiär erklärt.<sup>345</sup> **2.34**

Fraglich ist, ob die Strafbarkeit gem StGB wiederauflebt, wenn für das einschlägige Finanzvergehen eine (wirksame) Selbstanzeige erstattet wird. Dies wird mit dem Argument verneint, dass § 29 FinStrG als Strafaufhebungsgrund lediglich die Strafbarkeit des Finanzdelikts, nicht aber die Tatbegehung an sich beseitigt.<sup>346</sup> Ein Wiederaufleben der **2.35**

338 Schrottmeyer, Selbstanzeige<sup>3</sup> 225 f; Lässig in WK<sup>2</sup> FinStrG § 29 Rz 2; Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinStrG I<sup>4</sup> § 29 Rz 1; R. Leitner/Brandl/Kert, Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 387; A. Lang/Hölzl, in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 29 Rz 14 (Stand 1. 5. 2015, rdb.at); aA Scheil, Selbstanzeige Rz 203 ff.

339 R. Leitner/Brandl/Kert, Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 387.

340 S. Seiler/Th. Seiler, FinStrG<sup>5</sup> § 31 Rz 1; Schrottmeyer, Selbstanzeige<sup>3</sup> 236.

341 Schrottmeyer, Selbstanzeige<sup>3</sup> 236.

342 S. Seiler/Th. Seiler, FinStrG<sup>5</sup> § 22 Rz 8 ff; R. Leitner/Brandl/Kert, Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 1035.

343 S. Seiler/Th. Seiler, FinStrG<sup>5</sup> § 22 Rz 15 ff; R. Leitner/Brandl/Kert, Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 1045.

344 Vgl ausführlich R. Leitner/Brandl/Kert, Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 1047 ff.

345 OGH 14. 1. 2010, 13 Os 187/08 m; vgl S. Seiler/Th. Seiler, FinStrG<sup>5</sup> § 22 Rz 15; Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinStrG I<sup>4</sup> § 22 Rz 3.

346 R. Leitner/Brandl/Kert, Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 897, 1010.

Strafbarkeit der gem § 22 Abs 2–4 FinStrG verdrängten Delikte würde im Übrigen wohl dem Sinn und Zweck der Selbstanzeigeregulierung des § 29 FinStrG zuwiderlaufen.<sup>347</sup>

## D. Gebühren im Sinne des Gebührengesetzes

### 1. Abgabenerhöhung gemäß § 9 Gebührengesetz

- 2.36** Keine Abgaben im Sinne des FinStrG sind – kraft gesetzlichen Ausschlusses in § 2 Abs 2 FinStrG – Stempel- und Rechtsgeschäftsgebühren sowie die Konsulargebühren.<sup>348</sup> Insoweit ist das Gebührenrecht „entkriminalisiert“.<sup>349</sup>
- 2.37** Seit der Glückspielgesetz-Novelle 2008 (in Kraft seit 1. 1. 2011) sind Wettgebühren nach § 33 TP 17 Abs 1 Z 1 Gebührengesetz als Gegen Ausnahme demgegenüber sehr wohl Abgaben im Sinne des FinStrG und somit auch selbstanzeigefähig.<sup>350</sup>
- 2.38** Werden feste Gebühren (dh Gebühren für Schriften und Amtshandlungen) nachträglich bescheidmäßig festgesetzt, sieht § 9 Abs 1 Gebührengesetz eine verschuldensunabhängige Gebührenerhöhung iHv 50% der verkürzten Gebühr vor.
- 2.39** Gemäß § 9 Abs 2 Gebührengesetz kann „zur Sicherung der Einhaltung der Gebührenvorschriften“ bei festen Gebühren eine Gebührenerhöhung von bis zu weiteren 50% und bei Hundertsatzgebühren (dh bei Rechtsgeschäftsgebühren mit Ausnahme der Wettgebühren gem § 33 TP 17 Abs 1 Z 1 Gebührengesetz) eine Abgabenerhöhung von bis zu 100% festgesetzt werden.
- 2.40** Diese Erhöhung steht im Ermessen der Behörde, die zu berücksichtigen hat, inwieweit dem Gebührenschuldner bei Beachtung des Gebührengesetzes das Erkennen der Gebührenpflicht zugemutet werden konnte, ob eine Gebührenanzeige geringfügig oder beträchtlich verspätet erstattet wurde und ob die unterbliebene oder verspätete Entrichtung der Gebühr erstmalig oder wiederholt erfolgt ist.<sup>351</sup>

### 2. Analoge Anwendung des § 29 FinStrG auf Gebühren?

- 2.41** Da die Gebühren (mit Ausnahme der zuvor genannten Wettgebühren) nicht unter den Anwendungsbereich des FinStrG fallen, kommt nach dem Gesetzeswortlaut auch die Bestimmung des § 29 FinStrG nicht zur Anwendung. Dennoch wird vielfach diskutiert, ob eine analoge Anwendung des § 29 FinStrG nicht verfassungsrechtlich geboten sei.<sup>352</sup>

347 Lässig in WK<sup>2</sup> FinStrG § 29 Rz 3; R. Leitner/Brandl/Kert, Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 1010.

348 Im Ministerialentwurf zum Betrugsbekämpfungsgesetz 2006 (BGBl I 2006/99) war vorgesehen, § 2 Abs 2 FinStrG dahingehend zu ändern, als dass Stempel- und Rechtsgeschäftsgebühren nicht mehr vom Anwendungsbereich des FinStrG ausgenommen sein sollten (vgl dazu ausführlich Kirchmayr/Achatz, Nicht entrichtete Rechtsgeschäftsgebühren – eine neue Kriminalfalle? taxlex 2006, 245; Lehner, Betrugsbekämpfungsgesetz 2006 – Entwurf. Mögliche Auswirkungen auf die Verwaltungspraxis, taxlex 2006, 248). In der Regierungsvorlage war diese Änderung jedoch nicht mehr enthalten.

349 Twardosz, GebG-ON<sup>6</sup> § 9 GebG Rz 1 (Stand 1. 3. 2017, rdb.at).

350 Vgl Twardosz, GebG-ON<sup>6</sup> § 9 GebG Rz 1.

351 § 9 Abs 2 letzter Satz Gebührengesetz.

352 Vgl Schrottmeyer, Selbstanzeige<sup>3</sup> 217 ff.

- In diesem Zusammenhang ist zunächst der mögliche Strafcharakter des § 9 Abs 2 Gebührengesetz zu untersuchen. Die verfassungsrechtlichen Garantien im Strafrecht sind auf alle materiellen Strafen und nicht bloß auf formelle Strafen (dh Strafen, die vom Gesetzgeber auch als solche bezeichnet werden) anzuwenden.<sup>353</sup> Strafe im materiellen Sinne ist ein Übel, das dem Täter für ein tatbestandsmäßiges, rechtswidriges und schuldhaftes Handeln auferlegt wird und einen bestimmten spezial- und generalpräventiven Effekt erzielen will.<sup>354</sup> In diesem Zusammenhang ist auch auf die Rechtsprechung des EGMR in der Rechtsache Engel<sup>355</sup> hinzuweisen, in der der EGMR die Kriterien für das Vorliegen einer „strafrechtlichen Anklage“ iSd Art 6 Abs 1 EMRK herausgearbeitet hat. **2.42**
- Der VfGH hat den formellen Strafcharakter der Gebührenerhöhung in einem Erkenntnis aus 1985 verneint.<sup>356</sup> Zum materiellen Strafcharakter der Gebührenerhöhung hat sich der Gerichtshof demgegenüber bislang nicht geäußert. **2.43**
- Bedenkt man, dass gem § 9 Abs 2 Gebührengesetz das Vorliegen und der Grad des Verschuldens maßgeblich dafür sind, ob und in welcher Höhe eine Abgabenerhöhung festgesetzt wird, spricht viel dafür, dass der Abgabenerhöhung für Gebühren materieller Strafcharakter zukommt.<sup>357</sup> **2.44**
- Bei der Frage der analogen Anwendung des § 29 FinStrG auf Abgabenerhöhungen gem § 9 Abs 2 Gebührengesetz ist zu bedenken, dass Gebühren als Abgaben iSd § 3 Abs 1 BAO den Berichtigungspflichten des § 139 BAO unterliegen.<sup>358</sup> Demnach hat der Abgabepflichtige, der nachträglich erkennt, dass er in einer Abgabenerklärung oder in einem sonstigen Anbringen einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht nicht oder nicht vollständig entsprochen hat und dies zu einer Verkürzung von Abgaben geführt hat oder führen kann, hierüber unverzüglich Anzeige zu erstatten. **2.45**
- Es erscheint im Hinblick auf das Verbot der Selbstbeschuldigung verfassungsrechtlich nicht unproblematisch, wenn ein Abgabepflichtiger zur Berichtigung gem § 139 BAO verpflichtet ist und sich damit der Sanktion des § 9 Abs 2 Gebührengesetz aussetzen muss, gleichzeitig aber keine Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige hat.<sup>359</sup> **2.46**
- Abgeleitet aus der Rechtsprechung des VfGH<sup>360</sup> zu § 108 der früheren Wiener Landesabgabenordnung – einer Bestimmung, die im Wesentlichen § 139 BAO entsprach – wird **2.47**

353 Vgl *Schrottmeyer*, Selbstanzeige<sup>3</sup> 219 ff.

354 Vgl *Arnold*, Stempel- und Rechtsgebühren<sup>9</sup> § 9 Rz 3b.

355 EGMR 8. 6. 1976, Appl 5.100/71 ua, *Engel ua/Niederlande*.

356 VfGH 29. 6. 1985, G 42/85, G 109/85, G 111/85.

357 Vgl *Schrottmeyer*, Selbstanzeige<sup>3</sup> 219 f.

358 Vgl auch *Ritz*, BAO<sup>6</sup> § 139 Rz 12.

359 *Doralt*, Strafbefreiende Selbstanzeige bei Gebührenverkürzung, RdW 2010, 428; *Papst*, Gebührenerhöhung wegen verspäteter Gebührenanzeige, RdW 2008, 495; *Schürer*, Abgabenerhöhungen außerhalb des Finanzstrafgesetzes und ihr Strafcharakter, ÖStZ 1971, 178.

360 VfGH 26. 10. 1997, B 552/94; nach diesem Erkenntnis ist in verfassungskonformer Interpretation des § 108 WAO eine vor (straf-)behördlicher Verfolgung erstattete Anzeige im Bereich des landesgesetzlichen Abgabenstrafrechts (VStG) als Strafaufhebungsgrund zu sehen.

eine analoge Anwendung des § 29 FinStrG auf Gebühren überwiegend bejaht.<sup>361</sup> Ist der Abgabepflichtige zur Anzeige verpflichtet, darf er nicht gleichzeitig dazu verpflichtet werden, sich selbst zu beschuldigen und damit der Gefahr einer (Strafcharakter aufweisenden) Gebührenerhöhung aussetzen. Aus diesem Grund scheint eine analoge Anwendung des § 29 FinStrG auf den Bereich der Stempel- und Rechtsgeschäftsgebühren teleologisch geboten.<sup>362</sup>

- 2.48** Abgabenerhöhungen nach § 9 Gebührengesetz sind mit Bescheid festzusetzen und somit nach §§ 243 ff BAO rechtsmittelfähig. Insoweit sollte den verfahrensrechtlichen Garantien des Art 6 EMRK und Art 47 GRC grundsätzlich Genüge getan sein.<sup>363</sup>

### E. Forschungsprämie

- 2.49** Die Forschungsprämie gem § 108 c EStG für eigenbetriebliche Forschung beträgt derzeit 14% der förderwürdigen Aufwendungen für Forschung und experimentelle Entwicklung. Daneben gibt es eine Prämie für Auftragsforschung, die allerdings nur für Aufwendungen iHv höchstens € 1.000.000,- pro Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden kann.
- 2.50** Wird die Forschungsprämie dem Grunde oder der Höhe nach zu Unrecht geltend gemacht, ist bei Vorsatz bzw grober Fahrlässigkeit eine Strafbarkeit nach § 33 bzw § 34 FinStrG gegeben. Eine solche Abgabenhinterziehung oder grob fahrlässige Abgabenverkürzung kann grundsätzlich auch Gegenstand einer Selbstanzeige nach § 29 FinStrG sein.
- 2.51** In diesem Zusammenhang ist fraglich, ob eine Selbstanzeige betreffend Forschungsprämie Sperrwirkung gem § 29 Abs 3 lit d FinStrG hinsichtlich des Einkommensteuer- bzw Körperschaftsteueranspruchs des betreffenden Veranlagungszeitraumes des Steuerpflichtigen entfaltet.
- 2.52** Nach § 29 Abs 3 lit d FinStrG tritt keine Straffreiheit ein, wenn „bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabenspruchs, ausgenommen Vorauszahlungen, eine Selbstanzeige erstattet worden ist“.<sup>364</sup> Der Abgabenspruch iSd § 29 Abs 3 lit d FinStrG deckt sich im Wesentlichen mit dem Abgabenspruch des § 4 BAO.<sup>365</sup> Hintergrund dieser Bestimmung ist, dass je Abgabenart und Besteuerungszeitraum nur mehr eine Selbstanzeige zulässig sein soll, um „sukzessiven“ Offenlegungen entgegenzuwirken.<sup>366</sup>
- 2.53** Eine Sperrwirkung einer Selbstanzeige betreffend Forschungsprämie für die Einkommen- bzw Körperschaftsteuer ist uE zu verneinen. Zwar wird die Forschungsprämie im Rahmen der Veranlagung zur ESt bzw KSt bescheidmäßig festgesetzt und in der Folge auf dem Steuerkonto des Abgabepflichtigen gutgeschrieben. Aufgrund der Ausgestaltung

361 Vgl etwa *Schrottmeyer*, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG<sup>3</sup> (2016) 220, 222; *Papst*, Gebührenerhöhung wegen verspäteter Gebührenerhebung, RdW 2008, 497; *Grabenwarter* in *R. Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung bei der Selbstanzeige 103 ff; *S. Seiler/Th. Seiler*, FinStrG<sup>5</sup> § 29 Rz 2; *Doralt*, Strafbefreiende Selbstanzeige bei Gebührenverkürzung, RdW 2010, 428.

362 *Schrottmeyer*, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG<sup>3</sup> (2016) 220; *Grabenwarter* in *R. Leitner*, Finanzstrafrecht 2005, 21; *Twardosz*, GebG-ON<sup>6</sup> § 9 GebG Rz 5.

363 Vgl dazu auch *Twardosz*, GebG-ON<sup>6</sup> § 9 GebG Rz 2.

364 Ausführlich *Schrottmeyer*, Selbstanzeige<sup>3</sup> 1289 ff.

365 BFG 22. 5. 2015, RV/5101101/2014.

366 Vorblatt zu den ErläutRV 177 BlgNr 25. GP 2.

dieser Forschungsförderung als Prämie (und nicht als Freibetrag), kommt sie auch in Jahren, in denen ein steuerlicher Verlust erzielt wird, unmittelbar zum Tragen. Es ist somit davon auszugehen, dass die Forschungsprämie einen eigenen „Abgabensanspruch“ begründet, der unabhängig von dem Ertragsteueranspruch des betreffenden Veranlagungszeitraumes besteht.

## F. Gemeindeabgaben

Keine Abgaben iSd § 2 Abs 1 lit a FinStrG sind landes- oder gemeinderechtlich geregelte Abgaben.<sup>367</sup> Für landesgesetzliche Abgaben und die Kommunalsteuer (als Gemeindeabgabe) sind gem § 254 FinStrG die Bestimmungen über die Selbstanzeige sinngemäß anzuwenden. Andere Gemeindeabgaben als die Kommunalsteuer wurden nicht in den Anwendungsbereich des § 29 FinStrG aufgenommen. **2.54**

Fraglich ist, ob auch hinsichtlich der übrigen Gemeindeabgaben eine analoge Anwendung der Selbstanzeigebestimmungen – ähnlich wie bei den Stempel- und Rechtsgeschäftsgebühren – geboten erscheint. **2.55**

Dies ist zu verneinen, da der Gesetzgeber in § 254 FinStrG klar zum Ausdruck gebracht hat, dass eine sinngemäße Anwendung des § 29 FinStrG (nur) für landesgesetzliche Abgaben und eine spezielle Gemeindeabgabe, nämlich die Kommunalsteuer, gewollt ist. Das Vorliegen einer planwidrigen Lücke, die eine analoge Anwendung des § 29 FinStrG auf den Bereich der Gemeindeabgaben rechtfertigen würde, liegt uE somit nicht vor. **2.56**

## G. Sozialversicherungsbeiträge

Sozialversicherungsbeiträge sind keine Abgaben im Sinne des FinStrG und nicht von den Straftatbeständen des FinStrG geschützt. Eine Selbstanzeige gem § 29 FinStrG kommt dementsprechend nicht in Betracht. **2.57**

Das (zumindest bedingt vorsätzliche) Vorenthalten von Dienstnehmerbeiträgen zur Sozialversicherung ist gem § 153 c StGB strafbar und mit Freiheitsstrafe von bis zu einem Jahr oder einer Geldstrafe bis zu 720 Tagessätzen bedroht. Dienstgeberbeiträge sind von diesem Delikt nicht umfasst.<sup>368</sup> **2.58**

§ 153 c Abs 3 StGB normiert einen besonderen Strafaufhebungsgrund, wonach die Strafbarkeit entfällt, wenn bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung entweder die ausstehenden Beträge zur Gänze bezahlt oder mit dem Sozialversicherungsträger eine Zahlungsvereinbarung über die ausstehenden Beträge geschlossen wird.<sup>369</sup> **2.59**

§ 153 d StGB kennt eine spezielle Strafbestimmung, die das betrügerische Anmelden zur Sozialversicherung oder Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse sanktioniert.<sup>370</sup> Hier kommt eine Strafaufhebung nach den Vorschriften der tätigen Reue (§ 167 StGB) in Betracht.<sup>371</sup> **2.60**

367 Vgl etwa *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, FinStrG I<sup>4</sup> § 2 Rz 3;

368 *Edthaler/Ruckensteiner*, Das neue Sozialbetrugsbekämpfungsgesetz, ZWF 2015, 206 (207).

369 Zur Kritik an diesem Strafaufhebungsgrund siehe *Schrottmeyer*, Selbstanzeige<sup>3</sup> 199 ff.

370 *Edthaler/Ruckensteiner*, Das neue Sozialbetrugsbekämpfungsgesetz, ZWF 2015, 207.

371 *Schrottmeyer*, Selbstanzeige<sup>3</sup> 206 f.

- 2.61** Bei bloßen Meldepflichtverletzungen (zB Meldungen oder Anzeigen werden nicht, falsch oder nicht rechtzeitig erstattet) kommt § 111 Abs 1 ASVG zur Anwendung kommen, wobei es sich hierbei um eine bloße Verwaltungsübertretung (Ordnungswidrigkeit) handelt. Die Möglichkeit einer nachträglichen Strafaufhebung besteht hier nicht.

### 3. Kapitel

## Vergleich zwischen Selbstanzeige und Rücktritt vom Versuch

**Literatur:** *Fabrizy*, StGB<sup>12</sup> (2016) §§ 15, 16; *Fuchs*, AT I<sup>9</sup> (2016) Kap 28, Kap 37; *Hager/Massauer* in *Höpfel/Ratz* (Hrsg), Wiener Kommentar zum Strafgesetzbuch<sup>2</sup> (seit 2006) §§ 15, 16; *Lässig* in *Höpfel/Ratz* (Hrsg), Wiener Kommentar zum Strafgesetzbuch<sup>2</sup> (seit 2006) FinStrG § 11; *R. Leitner/Brandl/Kert* (Hrsg), Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> (2017); *Reger*, Instrumente zur straflosen Rückkehr in die Steuerehrlichkeit – ein Überblick, ÖStZ 2013, 332; *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki* (Hrsg), FinStrG I<sup>4</sup> (2013) §§ 13, 14; *Schmoller*, Verhältnis zwischen Versuch und Vollendung bei Finanzvergehen, ZWF 2018, 93 ff; *S. Seiler/Th. Seiler*, FinStrG<sup>5</sup> (2018) §§ 13, 14; *Twardosz* in *Tannert/Kotschnigg* (Hrsg), Finanzstrafgesetz § 13 (Stand 1. 1. 2014, rdb.at); *Twardosz/A. Lang* in *Tannert/Kotschnigg* (Hrsg), Finanzstrafgesetz § 14.

#### Übersicht

	Rz
I. Vorbemerkung .....	3.1
II. Deliktsstadien .....	3.5
A. Vorbereitung .....	3.5
B. Versuch .....	3.9
C. Vollendung .....	3.17
III. Rücktritt vom Versuch .....	3.26
A. Allgemeine Voraussetzungen .....	3.26
B. Qualifizierter Versuch .....	3.35
C. Beendeter/unbeendeter Versuch .....	3.36
D. Beteiligung mehrerer am Versuch .....	3.40
E. Form des Rücktritts .....	3.42
IV. Unterschiede zwischen Rücktritt vom Versuch und Selbstanzeige ....	3.45
A. Rücktritt nur bis zur Vollendung .....	3.46
B. Erfordernis des Tätigwerdens des Täters .....	3.47
C. Reichweite des Rücktritts bei Beteiligung mehrerer .....	3.49
D. Keine tatsächliche Entrichtung beim Rücktritt .....	3.51
E. Sperrgründe .....	3.52
F. Keine Abgabenerhöhung beim Rücktritt .....	3.58
V. Zusammenfassung .....	3.59

#### I. Vorbemerkung

Bevor eine Selbstanzeige erstattet wird, muss geprüft werden, ob ein Sachverhalt verwirklicht wurde, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Zwar kann – wie im Beitrag über die vorsorgliche Selbstanzeige (9. Kapitel) dargelegt – auch dann Selbstanzeige erstattet werden, wenn der objektive oder der subjektive Tatbestand nicht feststehen. Allerdings sollte auch dieser Entscheidung eine eingehende **Analyse** des Sachverhalts vorausgehen. Dazu zählt auch die Feststellung des Tatherganges und ob das Delikt überhaupt vollendet wurde. Wurde das Delikt nicht vollendet, so tritt die Selbstanzeige in Konkurrenz zum Rücktritt vom Versuch. 3.1

- 3.2** Bei der Begehung einer Straftat werden bei **Vorsatzdelikten** idR verschiedene Stadien der Willensbildung und -verwirklichung durchlaufen. Diese reichen vom Entschluss über die Vorbereitung, den Beginn des Versuchs, die Tatausführung und die Beendigung des Versuchs, bis hin zur Vollendung der Tat. Der Entschluss und die Vorbereitung sind (ausgenommen bei Vorbereitungsdelikten) straflos.
- 3.3** § 13 FinStrG regelt, dass auch der Versuch strafbar ist. § 14 FinStrG sieht vor, dass der Täter nicht bestraft wird, wenn er vom Versuch zurücktritt. Da im Versuchsstadium der Rücktritt möglich ist, nach Vollendung des Delikts hingegen Straffreiheit nur mehr durch eine Selbstanzeige erlangt werden kann, ist eine Abgrenzung zwischen Versuch und Vollendung notwendig.
- 3.4** Im Folgenden sollen Rücktritt vom Versuch und Selbstanzeige voneinander abgegrenzt und hinsichtlich der **Voraussetzungen** und der **Rechtsfolgen** miteinander verglichen werden.

## II. Deliktsstadien

### A. Vorbereitung

- 3.5** Die Abgrenzung zwischen Vorbereitung und Versuch grenzt das strafbare Verhalten vom nicht strafbaren ab.<sup>372</sup> Der Unterschied besteht nur auf der objektiven Tatseite. Auf der subjektiven Tatseite geht der Vorbereitung der Entschluss voran. In der Vergangenheit wurde die Überwindung der entscheidenden Hemmschwelle als Kriterium zur Unterscheidung von Vorbereitungshandlung und Versuch angesehen.<sup>373</sup> Später wurde dieses Kriterium aber als zu unbestimmt aufgegeben.<sup>374</sup>
- 3.6** Die Vorbereitung wird vom Versuch negativ abgegrenzt: § 13 Abs 2 FinStrG definiert den Versuch durch ein **subjektives Element**, den Entschluss, sowie ein **objektives Element**, nämlich die der „Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung“. Wenn daher entweder noch kein Tatentschluss gefasst wurde oder die Handlung in objektiver Hinsicht noch keinen Versuch darstellt, liegt eine straflose Vorbereitungshandlung vor.<sup>375</sup> Die Vorbereitungshandlung beinhaltet noch keine konkrete Gefährdung des Abgabeanpruchs.<sup>376</sup> Ein Versuch liegt erst vor, sobald der Täter seinen Tatentschluss durch eine Ausführungshandlung oder zumindest durch eine ausführungsnahen Handlung iSd § 15 Abs 2 StGB (§ 13 Abs 2 FinStrG) betätigt hat.<sup>377</sup>
- 3.7** Die Vorbereitung wird dadurch charakterisiert, dass zwischen der Vorbereitungshandlung und der Tatbildverwirklichung mehrere zeitliche, örtliche und manipulative Etappen liegen.<sup>378</sup>

372 Vgl Hager/Massauer in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> StGB §§ 15, 16 Rz 5.

373 Vgl OGH 8. 3. 1988, 15 Os 7/88; 14. 7. 1993, 13 Os 17/93.

374 Vgl Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinStrG I<sup>4</sup> § 13 Rz 6b.

375 Vgl Fuchs, AT I<sup>9</sup> Kap 28 Rz 15; vgl auch Fabrizio, StGB<sup>12</sup> § 15 Rz 15.

376 Vgl Twardosz in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 13 Rz 13 (Stand 1. 1. 2014, rdb.at).

377 Vgl Twardosz in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 13 Rz 20.

378 Vgl OGH 23. 4. 2009, 12 Os 149/08s RZ-EÜ 2009/380; vgl auch Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinStrG I<sup>4</sup> § 13 Rz 6a.

**Beispiele**

A fragt B, ob er sich den Aktenvernichter ausborgen kann, da er vor hat, einige Rechnungen „verschwinden“ zu lassen und den Erlös in der Steuererklärung nicht anzugeben.

B kauft sich einen Wagen, da er die Absicht hat, künftig Waren in der Schweiz einzukaufen und „zollfrei“ nach Österreich zu verbringen.

C erkundigt sich darüber, welche Ausgaben steuerlich absetzbar sind, da er die Absicht hat, solche Ausgaben für seine nächste Steuererklärung zu erfinden.

Das unrichtige Ausfüllen einer Steuererklärung oder die unrichtige Erstellung einer Bilanz sind ebenfalls straflose Vorbereitungshandlungen.<sup>379</sup> **3.8**

**B. Versuch**

Im Versuch manifestiert sich der Vorsatz des Täters auf Verwirklichung eines Sachverhalts, der einen objektiven Tatbestand erfüllt und gleichzeitig eine Gefahr für das geschützte Rechtsgut darstellt. Ohne § 13 FinStrG wäre der Versuch nicht strafbar. § 13 FinStrG ist aber kein eigenständiges Delikt. Ob und wann ein Versuch vorliegt, sowie die Abgrenzung zwischen Versuch und Vollendung sind daher **deliktsspezifisch** zu prüfen.<sup>380</sup> **3.9**

Der strafbare Versuch wird wie folgt charakterisiert:<sup>381</sup> **3.10**

- **Fehlen der Vollendung;**
- **Entschluss**, die Tat auszuführen;
- **Betätigung** des Tatentschlusses durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung oder eine Ausführungshandlung;
- keine absolute Untauglichkeit;
- kein Rücktritt (vgl § 13).

**Beispiel**

A hat die falsche Steuererklärung, bei der er fiktive Ausgaben geltend macht, versendet und wartet auf den Steuerbescheid.

Möglich ist ein Versuch daher nur bei Vorsatzdelikten.<sup>382</sup> Bei Fahrlässigkeitsdelikten fehlt es dem Täter bereits an dem für einen Versuch wesentlichen Tatentschluss. **3.11**

Auch der **Versuch durch Unterlassen** ist grundsätzlich denkbar, aber im Einzelnen umstritten.<sup>383</sup> So ist beim schlichten Unterlassungsdelikt nur ein untauglicher Versuch denkbar, da jeder taugliche Versuch bereits ein vollendetes Delikt darstellt.<sup>384</sup> Ob der untaugliche Versuch eines schlichten Unterlassungsdelikttes strafbar ist, hängt von der Auslegung des § 13 Abs 3 FinStrG ab. **3.12**

379 Vgl R. Leitner/Brandl/Kert, Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 337 f.

380 Vgl Twardosz in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 13 Rz 6.

381 Vgl Twardosz in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 13 Rz 17.

382 Vgl Fabrizio, StGB<sup>12</sup> § 15 Rz 2.

383 Vgl Hager/Massauer in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> StGB §§ 15, 16 Rz 14 ff.

384 Vgl Fuchs, AT I<sup>9</sup> Kap 37 Rz 85.

**Beispiel**

Obwohl A Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt hat, die über der Veranlagungsfreigrenze (§ 42 Abs 1 Z 3 EStG) liegen, und er weiß, dass er eine Abgabenerklärung abgeben muss, versäumt er vorsätzlich den Termin für die Abgabe der Erklärung. Nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG wird das Delikt damit nicht nur versucht, sondern bereits vollendet.

- 3.13** Unter einer **Ausführungshandlung** versteht man objektiv eine Handlung, die ohne weitere Zwischenhandlungen zur Verwirklichung des Tatbildes führt, beispielsweise die **Einreichung einer unrichtigen Abgabenerklärung**. Bei subjektiver Betrachtung versteht man unter einer Ausführungshandlung eine Handlung, die nach der Vorstellung des Täters (dem Tatplan) ohne weitere Handlungen zur Verwirklichung des Tatbildes führen.<sup>385</sup> Nach der hM ist für den Versuch der subjektive Begriff der Ausführungshandlung maßgeblich.<sup>386</sup>
- 3.14** Die Ausführungshandlung ist bei schlichten Tätigkeitsdelikten und verhaltensgebundenen Erfolgsdelikten grundsätzlich die gesetzlich umschriebene Tathandlung des jeweiligen Deliktes.<sup>387</sup> Die Ausführungshandlung der Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG ist die Übermittlung der unrichtigen Abgabenerklärung per Post oder FinanzOnline. Für Selbstbemessungsabgaben legt § 33 Abs 3 lit b FinStrG fest, dass mit der gänzlichen oder teilweisen Nichtentrichtung der Abgaben das Delikt der Abgabenhinterziehung vollendet ist (vorausgesetzt, es wurden auch Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflichten nach § 33 Abs 1 oder 2 verletzt). Die Nichtentrichtung der geschuldeten **Selbstberechnungsabgaben** am Fälligkeitstag ist dann die Ausführungshandlung und gleichzeitig auch die Vollendung des Deliktes. Bei Selbstbemessungsabgaben wird daher vertreten, dass es kein Versuchsstadium gibt.<sup>388</sup>
- 3.15** Das Gesetz erweitert die Strafbarkeit und dehnt sie auf die der **Ausführungshandlung unmittelbar vorangehenden Handlungen** aus.<sup>389</sup> Nach Ansicht der Rechtsprechung ist die der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung eine Betätigung, nach der die Ausführungshandlung ohne wesentliche zeitliche, örtliche oder aktionsmäßige Zwischentappen erfolgt.<sup>390</sup>

Die Ausführungsnähe ist konkret anhand der dem jeweiligen Tatbild entsprechenden Ausführungshandlung zu prüfen.<sup>391</sup> Was eine der Ausführungshandlung unmittelbar vorangehende Handlung ist, bestimmt sich daher nach dem jeweiligen Delikt. Eine solche Handlung hat eine unmittelbare, sinnfällige Beziehung zum tatbildmäßigen Unrecht und

385 Vgl R. Leitner/Brandl/Kert, Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 328.

386 Vgl Hager/Massauer in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> StGB §§ 15, 16 Rz 26 ff.

387 Vgl R. Leitner/Brandl/Kert, Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 328; vgl auch S. Seiler/Th. Seiler, FinStrG<sup>5</sup> § 13 Rz 9.

388 Vgl R. Leitner/Brandl/Kert, Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 328.

389 Vgl Twardosz in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 13 Rz 28; vgl auch Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinStrG I<sup>4</sup> § 13 Rz 6a.

390 Vgl OGH 6. 11. 1991, 13 Os 82/91 JBl 1992, 726; 17. 7. 1991, 15 Os 83/91.

391 Vgl OGH 17. 7. 1991, 15 Os 83/91