

Strafbefreiende Selbstanzeige in Österreich



Die nachfolgenden Ausführungen sollen einen Überblick über die Möglichkeit der Selbstanzeige und das Finanzstrafverfahren in Österreich geben in Bezug auf nicht erklärte Kapitalerträge oder sonstiger mit Bankkonten in Beziehung stehender typischer Sachverhalte geben.

Welche Erfordernisse sind zu beachten, um eine Strafaufhebung zu erreichen?

- Eine Selbstanzeige muss vor Entdeckung der Tat (und vor Kenntnis des Anzeigers davon) bzw. vor einer Verfolgungshandlung (Rechtzeitigkeit) erstattet werden und
- bei einem Finanzamt bzw. einem Zollamt (sofern die Handhabung der verletzten Vorschrift den Zollämtern obliegt, etwa bei Verletzungen von Anmeldeverpflichtungen von Bargeldtransfers) unter Offenlegung des Sachverhaltes (d.h. auch sämtlicher für die Vorschreibung der Abgaben erforderlichen Bemessungsgrundlagen) samt Darlegung der Verfehlung und
- unter Bezeichnung desjenigen, für den die Selbstanzeige erstattet werden soll und
- durch Entrichtung der verkürzten Abgaben entsprechend den Abgabevorschriften spätestens einen Monat ab Einreichung der Selbstanzeige (bei Selbstberechnungsabgaben) bzw. einen Monat ab Bekanntgabe des Abgaben- oder Haftungsbescheides.
- Eine „wiederholte“ Selbstanzeige für denselben Abgabenanspruch (nach herrschender Meinung dieselbe

Abgabenart und -zeitraum, z.B. Einkommensteuer 2013) ist nach neuer Rechtslage seit 1. Oktober 2014 nicht mehr möglich. Insoweit ist es notwendig, dass eine Selbstanzeige vollständig und umfassend erstattet wird.

Wie erfolgt eine ordnungsgemäße Selbstanzeige?

- Unter Wahrung der Rechtzeitigkeit und unter Einhaltung sämtlicher formaler Erfordernisse, d.h.
 - unter Darlegung der Verfehlung
 - Individualisierung der Abgabenverkürzung (Darlegung der Historie, wie entstand und wuchs das Vermögen)
 - unter Offenlegung der bedeutsamen Umstände:
 - exakte Verarbeitung der vorliegenden Dokumente
 - exakte und vollumfassende Darstellung des Sachverhaltes samt Offenlegung der Bemessungsgrundlagen, sodass eine Vorschreibung der Abgaben ohne langwierige Nachforschungen möglich ist
- Darstellung der Abgabenarten und Zeiträume, in welchen Abgaben verkürzt wurden
- Oft werden auch neben der exakten Darlegung der Verfehlung und der Offenlegung der bedeutsamen Umstände auch berichtigte Abgabenerklärungen samt Beilagen abgegeben
- Bekanntgabe jener Personen samt Daten, für die die Selbstanzeige gelten soll (Strafaufhebung nur hinsichtlich der in der Selbstanzeige genannten Personen möglich)

Beachte: Die Selbstanzeige ist an sehr strenge Kriterien geknüpft und kann nur bei **Rechtzeitigkeit, Vollständigkeit und umfassender Offenlegung** eine Strafaufhebung gewährleisten!

Welche Unterlagen müssen einer Selbstanzeige beigelegt werden?

Dies sind im Wesentlichen jene Unterlagen, welche die Behörde im Zusammenhang mit den in der Selbstanzeige dargestellten Bemessungsgrundlagen in die Lage versetzen sollte, ohne langwierige Nachforschungen die verkürzten Abgaben vorzuschreiben (diese Prüfung erfolgt im Wesentlichen im Rahmen einer Betriebsprüfung). Bei Selbstanzeigen in Zusammenhang mit ausländischen Bankdepots bzw. -konten sind dies regelmäßig:

- Depotaufstellungen
- Kontoauszüge
- Transaktionslisten
- Belege über Veräußerungsgeschäfte
 - Einzelbelege, die bisher nicht erklärte Erträge aufzeigen
 - Statuten, Verträge und ähnliches, welche den offengelegten Sachverhalt und dessen rechtliche Konsequenz bekräftigen und zur Aufklärung gegenüber dem Finanzamt dienen
 - allenfalls auch der Zahlungsbeleg über die Zahlung der verkürzten Steuer, insofern es sich nicht um Steuern handelt, die bescheidmäßig vorzuschreiben sind und kein Stundungsersuchen gestellt wurde

Für wen wirkt die Selbstanzeige strafaufhebend?

- Die Selbstanzeige gilt nur für denjenigen, für den die Anzeige erstattet wurde.
- Sind mehrere Personen an der Abgabenhinterziehung beteiligt, kann sohin die vorzeitige Selbstanzeige einer Person unter Umständen zum Ausschluss der strafaufhebenden Wirkung eines weiteren Beteiligten führen.
- Es kann aber auch die Selbstanzeige einer Person unter anderem dann nicht strafaufhebend wirken, wenn diese unvollständig und nicht den Formalerfordernissen entspricht (=Selbstanzeige wäre dann nur mehr ein Milderungsgrund!).

Wann hat die Entrichtung der verkürzten und abgabenrechtlich noch nicht verjährten Abgaben zu erfolgen?

Bei selbst zu berechnenden Abgaben, wie z.B. Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer oder Umsatzsteuer sind die verkürzten abgabenrechtlich nicht verjährten Abgaben binnen Monatsfrist ab der Erstattung der Selbstanzeige zu begleichen, insofern nicht ein Stundungsersuchen gestellt wird.

Bei bescheidmäßig vorzuschreibenden Abgaben (z.B. Einkommensteuer) sind die verkürzten abgabenrechtlich nicht verjährten Abgaben binnen Monatsfrist nach Zustellung des Bescheides zu entrichten, insofern nicht ein Stundungsersuchen gestellt wurde. Bei Auslandskapitaleinkünften wird die nach zu erhebende Einkommensteuer (Sondereinkommensteuer mit Endbesteuerungswirkung) bescheidmäßig vorgeschrieben, sodass in der Regel hier keine Notwendigkeit besteht, bereits bei Einbringung der Selbstanzeige die Nachsteuern einzubezahlen.

Welche Strafen drohen bei einer Abgabenhinterziehung?

- Die Abgabenhinterziehung wird – aufgrund der Übergangsvorschriften der FinStrG-Nov 2010 – für Hinterziehungssachverhalte bis zum 31.12.2010 primär mit einer Geldstrafe geahndet, daneben können noch Freiheitsstrafen verhängt werden.
- Ab dem Inkrafttreten der FinStrG-Nov 2010 (also mit 1.1.11) werden für bestimmte Arten der Abgabenhinterziehung (Abgabebetrag und bandenmäßige Abgabenhinterziehung) primär Freiheitsstrafen verhängt (bis zu 10 Jahre).
- Neben der strafrechtlich zu verhängenden Strafe sind die verkürzten und abgabenrechtlich nicht verjährten Abgaben samt Zinsen zu zahlen.
- Darüber hinaus erfolgt eine Eintragung in das Finanzstrafregister und bei Gerichtszuständigkeit eine Eintragung in das Strafregister (entsprechend den Bestimmungen des Strafregistergesetzes)
- Für die bis 2010 geltende Rechtslage sind folgende Strafrahen maßgeblich:

Tatbestand		Abgabenhinterziehung
bei Vorsatz		
primär Geldstrafe	vom verkürzten Abgabebetrag	bis zu 200 %
daneben Freiheitsstrafe	im gerichtlichen Finanz-Strafverfahren > 100.000 € (Zuständigkeit Schöffensenat)	bis zu zwei Jahren
daneben Freiheitsstrafe	im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren > 33.000 € (Zuständigkeit Spruchsenat)	bis zu drei Monaten
bei Gewerbsmäßigkeit		
primär Geldstrafe	vom verkürzten Abgabebetrag	bis zu 300 %
daneben Freiheitsstrafe	im gerichtlichen Finanz-Strafverfahren > 100.000 € (Zuständigkeit des Schöffengerichtes)	bis zu fünf Jahren
daneben Freiheitsstrafe	im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren > 33.000 € (Zuständigkeit Spruchsenat)	bis zu drei Monaten

- Für die ab 1. 1. 2011 verwirklichten Sachverhalte sind folgende Strafrahen maßgeblich:

Tatbestand		Abgabenhinterziehung
bei Vorsatz		
primär Geldstrafe	vom verkürzten Abgabebetrag	bis zu 200 %
daneben Freiheitsstrafe	im gerichtlichen Finanz-Strafverfahren > 100.000 € (Zuständigkeit Schöffensenat)	bis zu zwei Jahren

Tatbestand		Abgaben-hinterziehung
bei Vorsatz		
daneben Freiheitsstrafe	im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren > 33.000 € (Zuständigkeit Spruchsenat)	bis zu drei Monaten
bei Gewerbmäßigkeit		
primär Geldstrafe	vom verkürzten Abgabenbetrag	bis zu 300 %
daneben Freiheitsstrafe	im gerichtlichen Finanzstrafverfahren > 100.000 € (Zuständigkeit des Schöffengerichtes)	bis zu fünf Jahren
daneben Freiheitsstrafe	im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren > 33.000 € (Zuständigkeit Spruchsenat)	bis zu drei Monaten
bei Begehung als Mitglied einer Bande (oder unter Gewaltanwendung)		
	im gerichtlichen Finanzstrafverfahren > 100.000 € (Zuständigkeit des Schöffengerichtes)	
primär Freiheitsstrafe (!)		bis zu fünf Jahren
daneben Geldstrafe		bis zu 1,5 Mio €
	im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren > 33.000 € (Zuständigkeit Spruchsenat)	
primär Geldstrafe	vom verkürzten Abgabenbetrag	bis zu 300 %
daneben Freiheitsstrafe		bis zu drei Monaten
unter Verwendung falscher Urkunden bzw Scheingeschäften		
primär Freiheitsstrafe (!)		bis zu zehn Jahren
daneben Geldstrafe		bis zu 2,5 Mio €

- Die Anspruchsverzinsung ist variabel (2 % über dem Basiszinssatz) und schwankt seit 2001 zwischen 1,88% und 5,7 % pro Jahr.
- Der Verspätungszuschlag (§ 135 BAO) kann bis zu 10 % der insgesamt festzusetzenden Einkommensteuer (nicht nur des Nachforderungsbetrages – die Höhe liegt im Ermessen der Behörde) betragen.

Kann die abgabenrechtliche Bemessung bzw die Verfolgung der Strafbarkeit verjähren?

- 1) Abgabenrechtliche Bemessungsverjährung (§ 207 ff BAO):
- Die abgabenrechtliche Bemessungsverjährung beträgt **grundsätzlich 5 Jahre**; soweit eine Abgabe jedoch **hinterzogen** ist, beträgt die Verjährung **10 Jahre**. Die Behör-

de geht erfahrungsgemäß regelmäßig von der langen (10jährigen) Verjährungsfrist aus (ab 1.1.04 im Jahr 2014, ab 1.1.05 im Jahr 2015 usw.). Gegenteilige Rechtsansichten müssen im Verfahren geltend gemacht werden.

- Die Verjährungsfrist kann jedoch durch bestimmte Ereignisse gehemmt und / oder verlängert werden.
 - Die **absolute** Verjährungsfrist beträgt **10 Jahre** und beginnt in der Regel nach Entstehen des Abgabeanspruches zu laufen.
 - Die Verjährung beginnt grundsätzlich mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeanspruch entstanden ist.
 - Bei Erbschaften (bis 31.07.2008 erhob Österreich noch eine Erbschaftsteuer) beginnt die Verjährung frühestens mit Ablauf des Jahres, in dem die Abgabebehörde vom Erwerb von Todes wegen Kenntnis erlangt hat.
- 2) Finanzstrafrechtliche Verfolgungsverjährung (§ 31 FinStrG):
- In wie weit ein Finanzvergehen auch für vergangene Zeiträume verfolgbar ist, hängt vom Einzelfall ab, insbesondere ob es sich um ein gerichtliches oder finanzstrafbehördlich verfolgbares Finanzvergehen handelt.
 - Ist finanzstrafrechtliche Verjährung eingetreten, wirkt dies strafaufhebend, sodass es diesbezüglich keiner Selbstanzeige mehr bedarf.
 - Im gerichtlichen Finanzstrafverfahren gibt es seit 13.1.99 keine absolute Verjährung mehr (unter Umständen Rückwirkung auf den Zeitraum bis 13. Jänner 1984).
 - Bei Finanzstrafverfahren, bei denen die Finanzstrafbehörde zuständig ist, erlischt die Strafbarkeit grundsätzlich nach 10 Jahren (absolute Verjährung) (derzeit besteht aber noch die Problematik des fortgesetzten Deliktes).
 - Besonderheiten hinsichtlich der Offenlegung
 - Grundsätzlich besteht die Offenlegungspflicht im Rahmen einer Selbstanzeige für den gesamten finanzstrafrechtlich nicht verjährten Zeitraum.
 - Obwohl daher für den abgabenrechtlich verjährten Bemessungszeitraum auch eine umfassende Offenlegungspflicht besteht, wird jedoch vertreten, dass nur die Darlegung der Verfehlung und die Täterbenennung erforderlich sind (neben den anderen formalen Erfordernissen).
 - Es empfiehlt sich jedoch auch in diesen Fällen, zumindest, soweit zumutbar, die Darstellung bzw. die Schätzung der Bemessungsgrundlagen.

Wie sollte eine Selbstanzeige vorbereitet werden?

1. Kontaktaufnahme mit dem Steuerberater / Finanzstrafrechtsspezialisten und persönliches Erstgespräch, in welchem unter Darstellung des Sachverhaltes eine Erstwürdigung aus steuerlicher / finanzstrafrechtlicher Sicht vorgenommen wird.
2. Anbotstellung durch den Steuerberater / Finanzstrafrechtsspezialisten, wenn eine Selbstanzeige vorbereitet und bei den zuständigen Behörden eingereicht werden soll.
3. Feststellung des für die ordnungsgemäße und vollständige Selbstanzeige maßgeblichen Sachverhaltes durch

Anforderung der notwendigen Bankunterlagen bei den Bankinstituten und umfassende Sachverhaltsdarlegung durch den Abgabepflichtigen.

4. Weiteres persönliches Gespräch mit dem Steuerberater / Finanzstrafrechtsspezialisten bezüglich der groben Schätzung der nachzuzahlenden Abgaben samt Zinsen.
5. Genaue Ermittlung und Dokumentation der nicht erklärten Abgaben für die nicht verjährten Zeiträume unter Berücksichtigung der formalen Erfordernisse einer Selbstanzeige nach der jeweiligen Steuer- und Rechtslage durch den Steuerberater / Finanzstrafrechtsspezialisten.
6. Allenfalls kann auch bei komplizierten Strukturen, insbesondere dann, wenn bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen unterschiedliche Rechtsansichten möglich sind, eine anonyme Voranfrage an die Finanzstrafbehörde gestellt werden, um allenfalls erforderliche Zweifelsfragen – wenn auch unverbindlich – abzuklären.
7. Erstellung und Vorbereitung einer umfassenden Selbstanzeige durch den Steuerberater/Finanzstrafrechtsspezialisten.
8. Darstellung und Erläuterung der Selbstanzeige im Rahmen eines persönlichen Gespräches mit dem Abgabepflichtigen bzw. Präsentation des Ergebnisses im Zusammenhang mit den nachzuzahlenden Abgaben.
9. Abstimmung des Einreichungstermins der Selbstanzeige beim zuständigen Finanzamt samt Zahlung der abgabenrechtlich noch nicht verjährten Steuern samt Zinsen bzw. Stellung eines Zahlungserleichterungsersuchens.

Sind mit Einreichung der Selbstanzeige bereits sämtliche Schritte zur Strafaufhebung erledigt?

- Nach Einreichung der Selbstanzeige findet in den meisten Fällen eine abgabenrechtliche Prüfung nach finanzstrafrechtlichen Grundsätzen dahingehend statt, ob die Selbstanzeige sämtlichen Formalerfordernissen entsprochen hat und die offengelegten Bemessungsgrundlagen aus Sicht der Abgabenbehörden ordnungsgemäß sind.
- Sollte dies der Fall sein, wäre jedenfalls die Strafaufhebung bewirkt.
- Eine Richtschnur für die Dauer der finanzbehördlichen Prüfung und für die Dauer bis zur Beendigung des Verfahrens ist grundsätzlich schwierig zu geben, da dies stark von den betroffenen Finanzämtern und noch

vielmehr von den involvierten Sachbearbeitern bei den Finanzämtern abhängt.

Sind nach erfolgter Strafaufhebung weitere Schritte durch den Abgabepflichtigen erforderlich?

- In Folge der abgabenrechtlichen Prüfung werden dem Abgabepflichtigen in der Regel die nachzuzahlenden Abgaben für einen Zeitraum von 10 Jahren vorgeschrieben. Das heißt, die Behörde geht in der Regel von einer Abgabenhinterziehung aus.
- Der Abgabepflichtige hat jedoch im Rahmen der Berufung die Möglichkeit, den Vorsatz durch Geltendmachung einer vertretbaren Rechtsansicht oder eines Irrtums zu entkräften und sohin den abgabenrechtlichen Verjährungszeitraum auf z.B. 5 Jahre (bzw. auf 6 Jahre) zu verkürzen.

Diesbezüglich bedarf es daher einer durch den Steuerberater/ Finanzstrafrechtsspezialisten ausgearbeiteten Berufung.

- Bei nachfolgenden Steuererklärungen (Einkommensteuererklärung, Arbeitnehmerveranlagung) sollte vor Abgabe jedenfalls mit dem Steuerberater / Finanzstrafrechtsspezialisten Rücksprache gehalten werden, bedarf es doch im Regelfall der **Erklärung der ausländischen Kapitaleinkünfte auch in Zukunft** (widerigenfalls wiederum eine Abgabverkürzung bewirkt würde).

Grenzüberschreitende Beratung mit höchster Diskretion

Das KPMG Netzwerk ermöglicht es uns internationale Lösungen anzubieten, indem wir jederzeit unsere internen Spezialisten in Österreich mit Fachwissen im lokalen Steuerrecht beiziehen können. Wir bieten unseren Kunden die Möglichkeit, während des gesamten Prozesses hindurch, den Kontakt auf eine Ansprechperson innerhalb der KPMG Schweiz zu beschränken. Diese koordiniert Ihren Fall mit äusserster Vertraulichkeit und ist mit Ihrer individuellen Situation stets bestens vertraut. Auf Ihr Verlangen hin arbeiten unsere österreichischen Kollegen mit Ihren persönlichen Daten zudem ausschliesslich in anonymisierter Form, bis die Selbstanzeige schliesslich eingereicht wird. Alternativ dazu, können wir für Sie auch den direkten Kontakt zu unseren Steuerspezialisten in Österreich herstellen.

Ihre Kontakte

Jürg Birri

Partner, Head of Legal and FS Regulatory Competence Center
T: + 41 58 249 35 48
E: jbirri@kpmg.com

Philipp Zünd

Senior Manager, Attorney-at-law / Certified tax expert, Zurich
T: +41 58 249 42 31
E: pzuend@kpmg.com

Univ.Doz. Dr. Friedrich Fraberger

Partner, LL.M., StB (AT), TEP, Vienna
T: +43-1-31332-312
E: ffraberger@kpmg.at

MMag. Michael Petritz

Senior Manager, LL.M., StB (AT), TEP, Vienna
T: +43-1-31332-304
E: mpetritz@kpmg.at

www.kpmg.ch/voluntary-disclosures

Die hierin enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und beziehen sich daher nicht auf die Umstände einzelner Personen oder Rechtsträger. Obwohl wir uns bemühen, genaue und aktuelle Informationen zu liefern, besteht keine Gewähr dafür, dass diese die Situation zum Zeitpunkt der Herausgabe oder eine zukünftige Sachlage widerspiegeln. Die genannten Informationen sollten nicht ohne eingehende Abklärungen und eine professionelle Beratung als Entscheidungs- oder Handlungsgrundlage dienen.

© 2014 KPMG Holding AG/SA, a Swiss corporation, is a member of the KPMG network of independent firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss legal entity. All rights reserved. Printed in Switzerland. The KPMG name and logo are registered trademarks.