

# Vertretbare Rechtsansicht: In welchen Fällen kann sie eine Strafbarkeit im Finanzstrafrecht verhindern?



DIETMAR AIGNER / PETER BRÄUMANN / GEORG KOFLER / MICHAEL TUMPEL

## Abstract

Angesichts eines in seiner Komplexität nicht nachlassenden Steuerrechts und steigender politischer Bemühungen zum Vorgehen gegen Steuerbetrug und aggressive Steuergestaltungen ist mit einer zunehmenden Bedeutung des Finanzstrafrechts zu rechnen. Zu den beliebtesten Verteidigungsstrategien der Beschuldigten in derartigen Verfahren zählt die Berufung auf die Vertretbarkeit einer eigenen, aus Sicht der Behörde aber letztlich zu einer Abgabenverkürzung führenden Rechtsansicht. Im günstigsten Fall führt dieses Argument zu einer gänzlichen Straffreiheit. Einschlägige VwGH-Entscheidungen zeigen jedoch, dass Steuerpflichtige mit dieser Strategie nur selten durchdringen und Anwendungsbereich sowie Grenzen der »vertretbaren Rechtsansicht« im Finanzstrafrecht oftmals Unsi-

cherheiten auszulösen scheinen. Das liegt nicht zuletzt daran, dass diese Figur im allgemeinen Strafrecht in dieser Form nicht existiert und auch ihre Einordnung in die allgemeine Strafrechtsdogmatik nicht ganz unproblematisch ist. Dieser Beitrag richtet sich bewusst an mit dem Strafrecht weniger vertraute Anwender des Steuerrechts und umreißt die wesentlichen Eckpunkte der »vertretbaren Rechtsansicht« und die tatsächliche Möglichkeit, damit Straffreiheit zu erlangen, besonders im Lichte der Judikatur VwGH. Dabei zeigt sich, dass die »Vertretbarkeit« im Wesentlichen keine Frage der methodisch-inhaltlichen Qualität einer Rechtsauslegung, sondern des Grades des eigenen Vertrauens oder »Vertrauendürfens« auf deren Richtigkeit ist.

## Schlagworte

Finanzstrafrecht, vertretbare Rechtsansicht, Vorsatz, Irrtum

## Rechtsquellen

§§ 8, 9 FinStrG

## Inhaltsübersicht

I.	Einleitung .....	132
II.	Die dogmatische Bedeutung der vertretbaren Rechtsansicht gerade im Finanzstrafrecht .....	132
III.	Die konkreten Ansatzpunkte einer »vertretbaren Rechtsansicht« bei der Beurteilung einer möglichen finanzstrafrechtlichen Strafbarkeit nach der Judikatur des VwGH .....	135
IV.	Fazit: Vertretbare Rechtsansicht und mögliche Straffreiheit .....	138

## I. Einleitung

Die »vertretbare Rechtsansicht« gehört zu den Dauerbrennern im Finanzstrafrecht. Eine Vielzahl höchstgerichtlicher Entscheidungen belegt, dass die Berufung auf eine solche vertretbare Rechtsansicht quasi zum Standardrepertoire der Verteidigungsmöglichkeiten eines Steuerpflichtigen in derartigen Verfahren zählt. Diese Beliebtheit ist in zweierlei Hinsicht leicht verständlich. Akzeptiert die Behörde oder das Gericht nämlich, dass ein abgabenrechtliches Fehlverhalten des Steuerpflichtigen lediglich auf die Befolgung einer als vertretbar anzuerkennenden Auslegungsvariante des Steuerrechts zurückgeht, entfällt im günstigsten Fall der gesamte Unrechtsvorwurf und der Steuerpflichtige bleibt völlig straffrei. Zugleich stehen gerade Vertreter der beratenden Berufe vor dem Dilemma eines in seiner Komplexität und Auslegungsbedürftigkeit steigenden Abgabenrechts, dessen legale Spielräume sie als Berater des Steuerpflichtigen möglichst zu dessen Gunsten ausreizen sollten. Vor dieser Ausgangslage überrascht kaum, dass Anwendungsbereich und Folgen einer »vertretbaren Rechtsansicht« vom eher praxisorientierten Schrifttum üblicherweise relativ großzügig interpretiert werden.<sup>1</sup>

Der Blick in die jüngere Judikatur zeigt jedoch, dass dem Einwand einer »vertretbaren Rechtsansicht« (insbesondere beim VwGH) kaum je Erfolgsaussichten beschieden sind. Das mag angesichts des erwähnten Meinungsstands im Schrifttum und auch angesichts älterer, für den Steuerpflichtigen milderer Judikatur<sup>2</sup> (auf welche sich dieses Schrifttum oftmals stützt) verwundern. Trotz der möglichen Folgeschwere für einen finanzstrafrechtlich Beschuldigten scheinen gerade in diesem heiklen Bereich grundlegendes Konzept und Rechtswirklichkeit auseinanderzugehen. Das liegt nicht zuletzt daran, dass der Gedanke einer »vertretbaren Rechtsansicht« im allgemeinen Strafrecht in dieser Form nicht existiert und dessen Einordnung in die strafrechtliche Dogmatik nicht ganz unproblematisch ist. Die »vertretbare Rechtsansicht« wird daher (teilweise ohne genaue Abgrenzung) in unterschiedlichen strafrechtlichen Zusammenhängen diskutiert. Erschwerend tritt hinzu, dass die Gerichte oftmals nicht

deutlich darlegen, in welchem Beurteilungszusammenhang sie die Berufung des Beschuldigten auf eine vertretbare Rechtsansicht konkret würdigen. Gerade für einen eher im Abgabenrecht verwurzelten Rechtsanwender kann diese Situation unbefriedigend wirken: Die für ihn alltägliche Tätigkeit der Auslegung des Steuerrechts wird später (wider Erwarten) in einem ihm wenig vertrauten Argumentationszusammenhang als Teil einer strafbaren Handlung qualifiziert.

Dieser Beitrag richtet sich bewusst an die schwerpunktmäßig im Bereich des Steuerrechts Tätigen und möchte die »vertretbare Rechtsansicht« und ihre Möglichkeiten und Grenzen im Finanzstrafrecht nach dem aktuellen Stand der Judikatur in leicht zugänglicher Kürze darlegen. Bewusst wird dabei auf eine allzu tiefe Auseinandersetzung mit der gesamten dahinterstehenden Strafrechtsdogmatik verzichtet; Ziel ist vielmehr die nachvollziehbare Einordnung der »vertretbaren Rechtsansicht« in die Beurteilung einer möglichen Strafbarkeit und eine Darstellung der wesentlichen Eckpunkte und Weichenstellungen dabei. Da nicht nur die Komplexität des Steuerrechts selbst, sondern auch das Vorgehen gegen »Steuerbetrug« (wie etwa auch im Zuge der Steuerreform 2015/2016 betont wurde)<sup>3</sup> stetig ansteigen wird, ist auch mit einer steigenden Zahl an Fällen zu rechnen, in welchen die Vertretbarkeit einer Rechtsansicht aus finanzstrafrechtlicher Sicht maßgeblich sein wird.

## II. Die dogmatische Bedeutung der vertretbaren Rechtsansicht gerade im Finanzstrafrecht

Die Frage nach der »Vertretbarkeit« einer Rechtsansicht und ihren Konsequenzen kann durchaus als spezifisches Problem des Steuer- und Finanzstrafrechts betrachtet werden, wenngleich diese Figur auch in anderen Rechtsbereichen, etwa dem Amtshaftungs- oder Wettbewerbsrecht<sup>4</sup> eine Rolle spielt. Zwei Aspekte heben es jedoch im Steuerbereich besonders heraus: Erstens sind dies die weitreichenden Folgen, die mit einer Beurteilung einer Rechtsansicht als vertretbar einhergehen können. Im äußersten Fall entscheidet diese Weichenstellung zugleich über die Strafbarkeit bzw umgekehrt Straffreiheit eines Steuerpflichtigen nach dem FinStrG<sup>5</sup> oder grenzt zumindest vorsätzli-

1 IdS allen voran *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht<sup>3</sup> (2008) Rz 331 ff; etwas zurückhaltender bereits in der Folgeauflage *Kahl/Kert* in *Leitner/Brandl/Kert* (Hrsg), Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> (2017) Rz 572 ff; weiters etwa *Fraberger/Eberl*, Ausländische Stiftung und Abgabenhinterziehung – Automatismus oder Einzelfallanalyse? *GeS* 2009, 275 (277); *Fraberger/Petritz/Eberl*, VwGH und OGH zu ausländischen Stiftungen: (In-)Transparenz – das ist hier die Frage ... *taxlex* 2009, 390 (392).

2 Siehe allen voran VfGH 3.7.1965, B 59/64; VwGH 7.12.1982, 82/14/0088.

3 Siehe 129/ME BlgNR 25. GP Vorblatt 1.

4 Siehe dazu *Kodek* in *Rummel/Lukas* (Hrsg), ABGB<sup>4</sup> (2015) § 2 Rz 21.

5 Die Ausführungen in diesem Beitrag konzentrieren sich verbal auf das FinStrG, welches den Kernbestand des Finanzstrafrechts bildet. Einzelne Steuerarten, wie insbesondere die Kommunalsteuer, sehen dem FinStrG nachgebildete Strafb-

ches von fahrlässigem Verhalten ab (was nicht zuletzt im Hinblick auf deutlich unterschiedliche Strafmaße<sup>6</sup> relevant ist). Auch im Bereich des allgemeinen steuerlichen Verfahrensrechts kann die Befolgung einer vertretbaren Rechtsansicht günstige Auswirkungen für den Steuerpflichtigen haben und beispielsweise mangels Verschuldens eine Herabsetzung von Säumniszuschlägen nach § 217 Abs 7 BAO ermöglichen<sup>7</sup> oder eine Inanspruchnahme im Haftungswege wegen schuldhaften Verhaltens (zB nach § 9 Abs 1 BAO) ausschließen.<sup>8</sup>

Zweites hebt sich gerade das Finanzstrafrecht vom allgemeinen Strafrecht durch den weitreichenden Einsatz von »Blankettstraftatbeständen« ab. Die Voraussetzungen der Strafbarkeit ergeben sich bei solchen Blankettstraftatbeständen nicht alleine aus der eigentlichen Strafnorm selbst. Stattdessen wird auf eine oder eine Reihe außerstrafrechtlicher Regelungen verwiesen, deren Verletzung jedoch zugleich Tatbestandsmerkmal der Strafnorm und damit zwingende Voraussetzung einer Strafbarkeit ist. Eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG verwirklicht nach dem Gesetzestext beispielsweise nur, wer eine (in dieser Norm selbst nicht näher beschriebene) abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt. Der Verstoß gegen eine derartige Verpflichtung aus dem allgemeinen Steuerrecht wird durch diesen gesetzlichen Blankettverweis zum notwendigen Element des Straftatbestands.

Diese eigentlich außerhalb des Strafrechts liegende Pflichtverletzung muss für eine Strafbarkeit nicht nur objektiv vorliegen, sondern auch subjektiv vom Vorsatz des Täters umfasst sein (oder ihm zumindest ein diesbezüglicher Fahrlässigkeitsvorwurf gemacht werden können). Mit den Worten des Gesetzes: Für die Verwirklichung eines finanzstrafrechtlichen Vorsatzdelikts muss der Täter iSv § 8 Abs 1 FinStrG zumindest ernstlich für möglich halten, mit seinem Verhalten eine konkrete steuerliche Pflicht zu verletzen, und sich mit dieser Verletzung abgefunden, dh sein (steuer-)rechts-

widriges Verhalten dennoch bewusst gesetzt haben.<sup>9</sup> Fehlt ein derartiger Vorsatz, kommt stattdessen bei den meisten Delikten eine Bestrafung wegen Fahrlässigkeit in Betracht. Dafür muss dem Steuerpflichtigen iSv § 8 Abs 2 FinStrG vorgeworfen werden können, die ihm zumutbare Sorgfalt bei der Befolgung seiner steuerlichen Pflichten (etwa auch im Hinblick auf die Rechtsanwendung) außer Acht gelassen zu haben.

Das Steuerrecht und die sich aus ihm ergebenden Pflichten sind nunmehr aber – wie alleine die ausführlichen Richtlinien des BMF zu den wichtigsten Steuerarten belegen – eine umfassende, in sich komplexe Materie mit eigener Dogmatik und zahlreichen Auslegungs- sowie Anwendungsspielräumen, was entsprechend häufig zu rechtlichen Graubereichen führt. Gerade vor diesem Hintergrund wird oft nicht leicht zu beantworten sein, ob ein Rechtsunterworfener tatsächlich bewusst oder zumindest sorgfaltswidrig eine steuerliche Pflicht missachtet hat und daher (bei Erfüllung der weiteren Voraussetzungen) finanzstrafrechtlich belangt werden kann oder – umgekehrt – trotz Einhaltung der gebotenen Sorgfalt schlicht nicht erkannt hat, das Steuerrecht falsch anzuwenden. Ohne Schuldvorwurf, also Vorsatz oder Fahrlässigkeit, im Hinblick auf die steuerliche Pflichtverletzung als finanzstrafrechtliches Tatbestandsmerkmal entfällt aber jedwede Strafbarkeit.

Auch im allgemeinen Strafrecht ergibt sich vielfach das Problem, ob der Vorsatz eines Täters wirklich die Erfüllung sämtlicher gesetzlicher Tatbestandsmerkmale in ihrem vollen normativen Gehalt nach dem dahinterstehenden juristischen Verständnis abdeckt (er also beispielsweise begreift, dass das von ihm gewollte Handeln eine »Verletzung am Körper«, »fremde Sache« oder »Urkunde« im strafrechtlichen Sinne miteinschließt). Bei den gesellschaftlich weithin bekannten und akzeptierten Rechtsgütern, welche das allgemeine Strafrecht schützt, gelangt jedoch der Hilfsgriff einer »Parallelwertung in der Laiensphäre« zum Einsatz: Als Vorsatz genügt, dass der Täter den generellen sozialen Gehalt dieser Tatbestandselemente erfasst und die dementsprechenden Wertungen des Gesetzes laienhaft nachvollzieht, ohne eine präzise juristische Einordnung vorzunehmen. Vereinfacht gesagt wird hierbei eine Art generelles Unrechtsbewusstsein angenommen. Je weiter das strafrechtliche geschützte Rechtsgut allerdings von der alltäglichen Lebensrealität entfernt ist und sich verstärkt aus einem abstrakten und komplexen eigenen Normensystem ergibt, desto weniger leicht kann ein solches zumindest laienhaftes wertungsgleiches Verständnis eines Täters unterstellt werden. Das

stimmungen vor, welche jedoch nicht nach dem FinStrG, sondern dem (allgemeinen) VStG vollzogen werden (siehe zB § 15 Abs 4 KommStG). Die dortige Bestimmung zur Schuld (§ 5 VStG) wird jedoch vom VwGH in abgabenrechtlichen Fällen im Lichte der Begriffswelt und Vorgangsweise des FinStrG ausgelegt, sodass sich im Hinblick auf die mögliche Bedeutung einer »vertretbaren Rechtsansicht« keine wesentlichen Abweichungen ergeben dürften (siehe zB VwGH 19.12.2001, 2001/13/0064).

6 Vgl etwa § 33 Abs 5 FinStrG (Abgabenhinterziehung: Geldstrafe bis zum zweifachen Verkürzungsbetrag und Haftstrafe bis zu zwei Jahren) mit § 34 Abs 3 FinStrG (Grob fahrlässige Abgabeverkürzung: Geldstrafe bis zum einfachen Verkürzungsbetrag).

7 Siehe VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0007; VwGH 19.12.2001, 99/13/0035; vgl auch *Fellner*, FinStrG (20. Lfg, 09/2015) § 9 Rz 19 ff; *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht<sup>3</sup> (2008) Rz 331 ff.

8 Vgl dazu etwa VwGH 30.6.2010, 2007/13/0047.

9 Vgl dazu auch *Madl* in *Leitner/Brandl/Kert* (Hrsg), Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> (2017) Rz 236 f; *Reger* in *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki* (Hrsg), FinStrG I<sup>4</sup> (2013) § 9 Rz 5a.

trifft aber wohl gerade auf das Steuerrecht zu. Ein sozial allgemein bekannter Bedeutungsgehalt und eine dementsprechend auch laienhaft nachvollziehbare Wertung werden bei einzelnen abgabenrechtlichen Pflichten (jedenfalls im Detail) vielfach nicht existieren. Von einem Steuerpflichtigen ohne einschlägige Fachausbildung kann in solchen Konstellationen kaum ohne Weiteres angenommen werden, dass ihm jedwede abgabenrechtliche Pflichtverletzung als solche begreiflich und damit unproblematisch vom Tatvorsatz umfasst war.<sup>10</sup>

Gerade dieses beiden, im FinStrG deutlich hervortretenden strafrechtlichen Besonderheiten – der Schuldvorwurf, der sich über den Blankettverweis auch auf die Verletzung des Steuerrechts erstrecken muss, sowie eine oftmals nicht anzunehmende laienhafte Nachvollziehbarkeit dessen Wertungen – erlauben den Rückgriff auf eine vertretbare Rechtsansicht als »Verteidigungsstrategie« zugunsten des Steuerpflichtigen. Dessen Abgabenverkürzung im Rahmen einer vorgeworfenen Abgabenhinterziehung § 33 Abs 1 FinStrG kann beispielsweise lediglich darauf zurückzuführen sein, dass er bestehende Auslegungsspielräume des Steuerrechts abweichend von der späteren Ansicht der Abgabenbehörde zu seinen Gunsten interpretiert hat. Weil aber eben einzelne steuerliche Pflichten, anders als etwa der Schutz der körperlichen Unversehrtheit oder fremden Vermögens, in ihren Wertungen nicht allgemein sozial anerkannt sind, kann daraus alleine nicht schon ein allgemeiner Schuldvorwurf iSe für möglich gehaltenen, aber sehenden Auges in Kauf genommenen oder sorgfaltswidrigen Verletzung des Steuerrechts abgeleitet werden. Die Behörde (bei der auch abseits des gerichtlichen Strafverfahrens diesbezüglich die Beweislast liegt)<sup>11</sup> hat im Einzelfall nicht nur festzustellen, welcher Rechtsbruch durch den Steuerpflichtigen erfolgt ist, sondern auch in welcher Qualität ihm dies vorgeworfen werden kann, um einen strafrechtlich relevanten Vorsatz oder Fahrlässigkeit im Hinblick auf diesen Rechtsbruch annehmen zu können.

An diesem Punkt ergibt sich schließlich der »Hebel«, an welchem mit der Befolgung einer vertretbaren Rechtsansicht argumentativ angesetzt werden kann. Wer bei seinem Handeln keinen Rechtsbruch im Sinne hatte, sondern unter Anwendung der ihm zumutbaren Sorgfalt lediglich einen Graubereich der Rechtsauslegung anders als die Abgabenbehörde interpretativ ausgefüllt hat, dem kann aus dem eingetretenen Ergeb-

nis alleine kein Schuldvorwurf gemacht werden. Diese »Schutzwirkung« kann sich aber freilich nicht aus jeder (theoretisch noch so schwach begründeten) Einzelauslegung von Steuergesetzen ergeben, zumal ein gewisser Grad an Auslegungsbedürftigkeit fast in jedem Sachverhalt auftreten wird. Die strafrechtliche Aufmerksamkeit gilt daher weniger der Rechtsansicht als solcher, sondern vielmehr deren »Vertretbarkeit«. Die Schuldprüfung verlagert daher ihren Schwerpunkt: Nicht mehr die steuerliche Pflichtverletzung an sich, sondern die Art, wie der Steuerpflichtige zu der von ihm offenbar befolgten Rechtsansicht gelangt ist und an ihr festgehalten hat, rückt ins Zentrum der strafrechtlichen Schuldfrage.

Das zeigt aber bereits, dass die vertretbare Rechtsansicht kein »Allheilmittel« gegen eine Strafbarkeit sein kann. Nur wenn der Steuerpflichtige glaubwürdig nicht für möglich gehalten hat, mit seiner Auslegung die Steuerrechtsordnung zu verletzen, oder die erkannte Möglichkeit der Rechtswidrigkeit seiner Auslegung nicht »sehenden Auges« in Kauf genommen hat, kann ihm kein Vorsatz angelastet werden. Bewusst gewählte »abenteuerliche« oder »kreative« Auslegungsvarianten können aber vor dem Hintergrund dieses recht weitreichenden Vorsatzbegriffs im österreichischen Strafrecht (§ 8 Abs 1 FinStrG gleichlautend mit § 5 Abs 1 StGB) nicht zur völligen Schuldlosigkeit führen, selbst wenn eine derartige Auslegung etwa von einer Stimme im Schrifttum gestützt wird. Das tradierte Schlagwort von der einfachen »Vertretbarkeit« einer Rechtsansicht ist insofern irreführend.

Auch wenn der Steuerpflichtige die mögliche Rechtsirrigkeit der von ihm befolgten Auslegungsvariante tatsächlich nicht in Betracht gezogen (oder sich mit dieser nicht abgefunden) hat, kann die Strafbarkeit noch auf einen Fahrlässigkeitsvorwurf iSv § 8 Abs 2 FinStrG gestützt werden: Für eine völlige Straffreiheit muss er bei der von ihm gewählten Variante der Rechtsauslegung die von ihm objektiv erwartbare und ihm auch subjektiv zumutbare Sorgfalt angewandt haben. Das geht auch aus den Wertungen des § 9 FinStrG deutlich hervor: Wer irrt, kann nur dann straffrei bleiben, wenn der Irrtum »entschuldbar« ist, und haftet umgekehrt für Fahrlässigkeit, wenn der Irrtum »unentschuldbar« ist. Wenngleich sich diese Bestimmung nur schwer präzise in die allgemeinen Kriterien der Strafbarkeit einarbeiten lässt (dazu im Folgeabschnitt), zeigt sie doch deutlich, dass auch das »gutgläubige« Befolgen einer letztlich unzutreffenden Rechtsansicht nicht stets vor Strafe schützt.

Zusammenfassend ist zur generellen dogmatischen Bedeutung und Verankerung der »vertretbaren Rechtsansicht« im Finanzstrafrecht Folgendes festzuhalten: Dass eine Berufung auf selbige überhaupt zur Straffrei-

10 Siehe zu diesen Gedanken auch *Cernusca*, Zur Unterscheidung von Tatbestands- und Verbotsirrtum bei Blankettstrafnormen, ÖJZ 2015, 737 (741); *Seiler*, »Unkenntnis schützt nicht vor Strafe«, ÖStZ 2006, 366 (366); *Kahl/Kert* in *Leitner/Brandl/Kert* (Hrsg), Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> (2017) Rz 574.

11 Siehe dazu *Stetsko* in *Leitner/Brandl/Kert* (Hrsg), Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> (2017) Rz 2564.

heit führen kann, liegt an der Natur des Finanzstrafrechts, welches – anders als weite Teile des allgemeinen Strafrechts – an Verletzungen des Abgabenrechts als komplexes und in seinen Wertungen (zumindest im Hinblick auf einzelne Vorschriften) nicht allgemein sozial anerkanntes Schutzgut anknüpft. Einem steuerlichen Laien kann daher nicht per se unterstellt werden, sich der Tatbestandsmäßigkeit und des Unrechtsgehalts einer von ihm objektiv begangenen Steuerrechtswidrigkeit bewusst gewesen zu sein. Wenn die Handlungen des Steuerpflichtigen daher lediglich auf eine (nicht völlig unbegründete) Auslegung steuerlicher Normen zurückzuführen sind, muss ein strafrechtlicher Schuldvorwurf schon bei dessen Rechtsauslegung ansetzen. An dieser Stelle ist sodann zu hinterfragen, ob er die Fehlerhaftigkeit seiner Interpretation ernstlich für möglich und diese Möglichkeit sehenden Auges in Kauf genommen (und daher vorsätzlich gehandelt) oder bei der Auslegung womöglich nicht die von ihm objektiv erwartbare und subjektiv zumutbare Sorgfalt angewandt (und daher fahrlässig gehandelt) hat. Das Schlagwort einer »vertretbaren Rechtsansicht« ist daher insofern irreführend, als genau betrachtet nicht die objektiv-methodische Qualität der vom Steuerpflichtigen vertretenen Auffassung strafrechtlich entscheidend ist. Sie dient allerdings als starkes Indiz dafür, wie sehr er sich auf seine Vorgangsweise verlassen konnte bzw wie glaubhaft die Überzeugung von der Richtigkeit dieser eigenen Ansicht ist.

Der folgende Abschnitt wird diese Gedanken im Lichte der dazu ergangenen Judikatur des VwGH nochmals systematisch anhand strafrechtlicher Fallprüfungsgedanken sortieren und die möglichen »Eingriffspunkte« einer »vertretbaren Rechtsansicht« darlegen.

### III. Die konkreten Ansatzpunkte einer »vertretbaren Rechtsansicht« bei der Beurteilung einer möglichen finanzstrafrechtlichen Strafbarkeit nach der Judikatur des VwGH<sup>12</sup>

Die im vorigen Abschnitt umrissenen dogmatischen Überlegungen zeigen, dass das Argument einer »ver-

vertretbaren Rechtsansicht« vor allem auf Ebene des strafrechtlichen Schuldvorwurfs ansetzen muss. Das impliziert aber bereits einen ersten wichtigen Zwischenschritt: Die Vertretbarkeit einer vom Steuerpflichtigen befolgten Rechtsansicht vermag nichts daran zu ändern, dass er objektiv ein strafrechtlich sanktionierbares, steuerliches Fehlverhalten gesetzt hat.

Im Schrifttum findet allerdings eine Debatte darüber statt, ob die Befolgung einer vertretbaren Rechtsansicht nicht bereits aus objektiver Sicht die Offenlegungspflichten des Steuerpflichtigen begrenzen und folglich mangels Pflichtverletzung die Erfüllung von Hinterziehungstatbeständen von vorneherein ausschließen kann. Anders ausgedrückt: Ist eine Abgabenverkürzung darauf zurückzuführen, dass der Steuerpflichtige Sachverhaltselemente »verschwiegen« hat, welche zwar nach Meinung der Behörde, nicht aber nach seiner eigenen – vertretbaren – Rechtsansicht für eine Beurteilung der Abgabenhöhe erforderlich waren, soll ihm unter Umständen nicht einmal objektiv eine Hinterziehungshandlung angelastet werden können.<sup>13</sup> In der höchstrichterlichen Judikatur spiegelt sich diese Diskussion indes nicht wider. Der VwGH<sup>14</sup> scheint sich für eine Strafbarkeit auf Ebene des objektiven Tatbestands im Allgemeinen zumindest implizit damit zu begnügen, dass eine Abgabenverkürzung stattgefunden hat und diese auf vom Steuerpflichtigen verursachte, mangelnde Tatsachenkenntnis der ursprünglichen Abgabenbehörde über für die korrekte Steuererhebung relevante Sachverhaltselemente zurückzuführen ist. Das bedeutet aber nicht zugleich eine uferlos weite Offenlegungspflicht nach den Vorstellungen der Behörde bei ansonsten direkt drohender Strafbarkeit. Der VwGH unterscheidet nämlich durchaus danach, ob dem Steuerpflichtigen ein Vorwurf im Hinblick darauf gemacht werden kann, die von seiner eigenen Meinung abweichende Rechtsansicht der Behörde nicht gekannt oder

rechtliche Irrtumslehre im Zusammenhang mit dem Strafprozessrecht (siehe exemplarisch OGH 5.4.2017, 13 Os 112/16v; OGH 17.6.2010, 13 Os 11/10g). Gegenwärtig sind jedoch auch keine Hinweise ersichtlich, dass hier im Ergebnis Auffassungsunterschiede zwischen den Gerichten bestehen würden.

<sup>12</sup> Anmerkung: Leitlinie dieses Beitrags ist vor allem die Judikatur des VwGH. Die Judikatur des OGH zu finanzstrafrechtlichen Irrtumsproblemen ist weniger zahlreich und (nicht zu letzt aufgrund des konkreten Rechtsmittelsystems der StPO) stärker kasuistisch vom jeweiligen Sachverhalt und den konkret erhobenen Rechtsmitteln geprägt. Dabei steht kaum je wirklich die Frage einer »vertretbaren Rechtsansicht« nach allgemeinen Kriterien im Vordergrund, sodass noch keine durchgängige, eigenständige Linie erkennbar wäre. Der OGH begründet seine Entscheidungen in konkreten Fällen meistens relativ knapp und eher mit Rückgriff auf die allgemeine straf-

<sup>13</sup> Dazu ausführlich und mwN Kahl/Kert in Leitner/Brandl/Kert (Hrsg), Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> (2017) Rz 569 ff; Brandl/Leitner in Leitner/Brandl/Kert (Hrsg), Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> (2017) Rz 1353 ff; Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg (Hrsg) FinStrG (2014) § 33 Rz 175; weiters etwa Hammerl/Wagner, Offenlegungspflicht bei gegenteiliger Rechtsansicht der Behörde, RdW 2003, 671; Leitner, Das abgabenrechtliche Vertretbarkeitskalkül: Entschuldbarkeit des Verbotsirrtums und abgabenrechtliche Offenlegungspflicht, ecolex 3002, 617; Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht<sup>3</sup> (2008) Rz 807 ff; Toifl, Die vertretbare Rechtsansicht im Steuerstrafrecht, taxlex 2010, 208.

<sup>14</sup> Dem Anklang nach dürfte diese Sichtweise des VwGH analog vom OGH vertreten werden; siehe OGH 10.3.1992, 14 Os 61/91; dazu etwa Brandl/Leitner in Leitner/Brandl/Kert (Hrsg), Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> (2017) Rz 1358.

im Rahmen seiner Offenlegungshandlungen bewusst ignoriert zu haben.<sup>15</sup> Die vom Schrifttum vertretene Einschränkung der (objektiven) Offenlegungspflichten würdigt der Gerichtshof damit inhaltlich erst nachfolgend auf Ebene des (subjektiven) Schuldvorwurfs. Nochmals zugespitzt formuliert: Wer der Abgabenbehörde nicht jene Informationen offenlegt, welche diese für eine unverkürzte Vorschreibung oder Einhebung der Abgaben benötigte, verwirklicht ein objektives Unrecht. Das bedeutet aber nicht automatisch, dabei auch schuldhaft iSv Vorsatz oder Fahrlässigkeit nach § 8 FinStrG gehandelt zu haben und daher strafbar zu sein. Auf dieser Ebene kann die Befolgung einer »vertretbaren Rechtsansicht« nach wie vor zum Entfall der drohenden Strafbarkeit führen. Würden der Behörde gegenüber aber alle Sachverhaltselemente offengelegt, welche diese für ihre eigene rechtliche Beurteilung benötigt hatte, so fehlt es in aller Regel umgekehrt tatsächlich bereits an einem objektiv strafwürdigen Verhalten, selbst wenn der Steuerpflichtige im Verfahren mit seiner eigenen Rechtsansicht durchdringen möchte. In diesem Fall stellt sich das Problem einer »vertretbaren Rechtsansicht« nach finanzstrafrechtlichem Verständnis von vorneherein nicht.

Bei Beurteilung der Verwirklichung des subjektiven Tatbestands (also des Schuldvorwurfs) kann die »vertretbare Rechtsansicht« auch nach der höchstgerichtlichen Judikatur den entscheidenden Unterschied ausmachen: Hat sich ein Steuerpflichtiger bei einem von der Behörde und/oder den Gerichten später objektiv als rechtsunrichtig eingestuften Verhalten an einer solchen orientiert, kann ihm unter Umständen selbst im Falle einer erfolgten Abgabenverkürzung von vorneherein kein Verschulden (nicht einmal Fahrlässigkeit) zur Last gelegt werden.<sup>16</sup> Dadurch entfällt der für eine Strafbarkeit notwendige Schuldvorwurf zur Gänze. Welche Anforderungen eine Rechtsansicht erfüllen muss, um in diesem gänzlich schuld- und strausschließenden Sinne als vertretbar zu gelten, wird von der Rechtsprechung sehr kasuistisch und meist ohne ausführlichere Begründung beantwortet. Das liegt nicht zuletzt daran, dass die methodisch-juristische Qualität der entsprechenden Rechtsauslegung für die »Vertretbarkeit« in diesem Zusammenhang zwar ein wichtiges Indiz darstellt und vor allem darlegt, ob der Steuerpflichtige mit der erforderlichen Sorgfalt (für den Ausschluss einer Fahrlässigkeitsschuld) vorgegangen ist. Das letztlich ausschlaggebende Moment ergibt sich jedoch nicht schon auf Basis der Qualität oder Begründetheit der ver-

tretenen Ansicht,<sup>17</sup> sondern auf der subjektiven Ebene des Schuldvorwurfs und kann dort in zwei strafrechtlichen Ausprägungen auftreten.

Einerseits kann das Handeln eines Steuerpflichtigen in Befolgung einer vertretbaren Rechtsansicht im Sinne der bisherigen Darstellungen und der älteren Rechtsprechung schon dazu führen, dass ihm keinerlei Vorsatz oder Fahrlässigkeit zur Last gelegt werden kann und somit mangels Unrechtsverwirklichung von vorneherein kein strafbarer Tatbestand verwirklicht wurde. Den Steuerpflichtigen konnte in diesen Fällen weder eine zumindest bewusst in Kauf genommene Falschwendung des Steuerrechts noch die Nichteinhaltung der ihnen objektiv-subjektiv zumutbaren Sorgfalt bei der Rechtsanwendung vorgeworfen werden. Ihnen war weder bekannt noch hätte ihnen (bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt) bekannt sein müssen, dass die Abgabenbehörde später eine andere Rechtsauffassung als sie vertreten würde und damit zu einer höheren Steuerschuld gelangen wird.<sup>18</sup>

Andererseits sind die jüngeren höchstgerichtlichen Entscheidungen jedoch davon geprägt, dass der Steuerpflichtige die mögliche Unrichtigkeit seiner eigenen Rechtsauffassung nach Meinung des Gerichts erkannt hatte bzw bei Anwendung der objektiv gebotenen Sorgfalt erkennen hätte müssen. Damit besteht aber ein entsprechender Schuldvorwurf iSv § 8 FinStrG in Form von Vorsatz oder Fahrlässigkeit und der Straftatbestand ist vollständig verwirklicht. Allerdings kann ein Beschuldigter, obwohl er diese mögliche Unrichtigkeit seiner eigenen Rechtsansicht erkannt hat oder erkennen hätte müssen, glaubhaft vom letztlichen Zutreffen und rechtlichen Obsiegen seiner eigenen Auffassung ausgegangen sein (als Voraussetzung hierfür wird wohl durchaus eine grundlegende Anerkennung im Schrifttum oder anderweitige juristisch-methodische Stichhaltigkeit verlangt werden können).<sup>19</sup> Die Schuldfrage ist in diesem Fall nach § 9 FinStrG weiter zu beantworten:<sup>20</sup> War der Steuerpflichtige subjektiv von der Durchsetzbarkeit seiner (erkennbar) unsicheren Rechts-

15 Siehe vor allem VwGH 19.12.2001, 2001/13/0064; VwGH 30.6.2010, 2007/13/0047.

16 Ganz ausdrücklich etwa UFS 17.11.2010, RV/3310-W/09; auch etwa OGH 18.1.1989, 1 Ob 2/89.

17 IdS hat der OGH bereits in einem Urteil ausgeführt, dass die Häufigkeit einer steuerlichen Konstruktion und deren Empfehlung durch Fachleute nicht bereits zum Ausschluss eines finanzstrafrechtlichen Schuldvorwurfs führt; siehe OGH 13 Os 105/08b EvBl 2009, 515.

18 IdS ganz besonders VfGH 3.7.1965, B 59/64; VwGH 7.12.1982, 82/14/0088.

19 Geht hingegen der Steuerpflichtige selbst subjektiv nicht von der Richtigkeit der von ihm vertretenen Ansicht aus und befolgt er sie dennoch, handelt er jedenfalls schuldhaft; siehe Kahl/Kert in Leitner/Brandl/Kert (Hrsg), Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> (2017) Rz 578.

20 Zum dogmatischen Verhältnis von Schuldvorwurf und Irrtumslehre im Hinblick auf § 9 FinStrG siehe etwa Lässig in Höpfel/Ratz (Hrsg), WK StGB<sup>2</sup> (Stand 08/2016) FinStrG § 9 Rz 1f; Reger in Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki (Hrsg), FinStrG I<sup>4</sup> (2013) § 9 Rz 2 ff; Seiler, »Unkenntnis schützt nicht vor Strafe«, ÖStZ 2006, 366.

ansicht überzeugt, so befand er sich in einem Irrtum über die Rechtslage. Damit entfällt zumindest der Vorwurf eines Vorsatzes (insofern ist das FinStrG großzügiger als das allgemeine Strafrecht im parallelen § 9 StGB).<sup>21</sup> Für eine mögliche Haftung wegen Fahrlässigkeit stellt sich die Folgefrage, ob der letztlich zur strafbaren Handlung führende »objektive« Rechtsirrtum an sich entschuldigt werden kann oder aber umgekehrt vorwerfbar ist. Hierbei legt der VwGH einen strengeren Maßstab an: Eine plausible Rechtsansicht alleine, auch wenn sie von Stimmen in der Literatur gestützt wird, genügt nicht, um im eigenen (wie zuvor angesprochen: erkennbaren) Irrtum mit entschuldigender Wirkung verharren zu können. Vielmehr hat der Betroffene Erkundigungen – notwendigenfalls sogar bei der zuständigen Behörde – einzuholen, ob seine (als zweifelhaft erkannte) Rechtsansicht aus deren Sicht zutreffend ist, und trägt ansonsten das strafrechtliche Risiko des Irrtums.<sup>22</sup> Auch die bewusst diesen Irrtum stützende Meinung der eigenen fachkundigen Berater und Rechtsvertreter führt nicht zwangsläufig zu einer strafrechtlichen Entschuldigung des Steuerpflichtigen, wenn ihm ernstliche Zweifel an der letztlichen Richtigkeit dieser Rechtsansicht bleiben mussten.<sup>23</sup>

Da dem VwGH aber trotz dieser jüngeren, tendenziell strengeren Judikatur, nicht unterstellt werden kann, jede von der Meinung der Abgabenbehörden abweichende Rechtsansicht sofort in den Bereich strafbaren Handelns zu verschieben,<sup>24</sup> ist die Bedeutung der vertretbaren Rechtsansicht im Finanzstrafrecht uE letztlich als eine Art zweistufige Prüfung zu verstehen:

- ▷ Solange ein Abgabepflichtiger nach einer aus seiner Perspektive vertretbaren Rechtsansicht handelt, kann ihm von vorneherein kein strafrechtlicher Schuldvorwurf gemacht werden, solange er sich objektiv auf diese Vertretbarkeit, dh die Richtigkeit seiner Ansicht verlassen kann. Vertretbar ist eine Rechtsansicht, die sich innerhalb des Wortlauts des Gesetzes bewegt oder zumindest einer nach plausiblen Gesichtspunkten getroffenen Auslegung folgt und nicht ohne stichhaltige Begründung von einem generell anerkannten Norm-

verständnis, etwa gemäß höchstrichterlicher Rechtsprechung, abweicht.<sup>25</sup> Bei der Frage, inwiefern der Betroffene ein solch generelles Normverständnis kennen muss, wird darauf abzustellen sein, welcher Sorgfaltsmaßstab im konkreten Fall angelegt werden kann. Einem Abgabepflichtigen ohne einschlägige Spezialkenntnisse wird ein Wissen über die höchstrichterliche Judikatur zu nicht ganz einfachen Auslegungsfragen etwa nicht zugemutet werden können.<sup>26</sup>

- ▷ Dieser quasi absolute Schutz einer vertretbaren Rechtsansicht, welche schon grundsätzlich ein strafbegündendes Unrecht ausschließt, ist jedoch von vorneherein nicht gegeben, wenn sich der Abgabepflichtige bewusst entgegen dem Gesetzeswortlaut verhält.<sup>27</sup> Das gilt auch, wenn er aufgrund plausibler Argumente von einer Verfassungswidrigkeit<sup>28</sup> oder mangelnden Unionsrechtskonformität<sup>29</sup> der verletzten Norm ausgeht. In diesen Fällen durfte er sich von vorneherein nicht auf das zweifellose Zutreffen seiner eigenen Auslegung verlassen.
- ▷ Außerdem endet die mangelnde Vorwerfbarkeit einer sich nachträglich als unrichtig erweisenden Rechtsansicht spätestens, sobald dem Abgabepflichtigen diese mögliche Unrichtigkeit, also die Irrtumsgefahr seiner eigenen Ansicht bekannt wird. Das ist nach der bisherigen VwGH-Judikatur etwa der Fall, wenn dem Betroffenen die gegen seine Ansicht stehende Rechtsmeinung der zuständigen Abgabenbehörde (auch im Verfahren für einen weiteren Steuerzeitraum) bescheidmäßig bekannt gegeben<sup>30</sup> oder er mit verfahrensleitender Verfügung zur Einreichung entsprechender Abgabenerklärungen aufgefordert wird.<sup>31</sup> Das gilt auch dann, wenn die Richtigkeit der Rechtsansicht der Behörde wegen laufender höchstgerichtlicher Verfahren noch nicht letztgeklärt ist.<sup>32</sup>
- ▷ Einen tendenziell noch strengeren Maßstab legt der VwGH bei Selbstrechnungsabgaben von selbständig Erwerbstätigen an: Solche Steuerpflichtigen haben sich selbst über die grundsätzlich bestehenden Abgaben- und Erklärungspflichten zu informieren und können sich insofern nicht auf Unkenntnis berufen.<sup>33</sup> Außerdem ist es ihnen in erhöhtem Maße

21 Dazu ausführlich *Seiler*, »Unkenntnis schützt nicht vor Strafe«, ÖStZ 2006, 366 (367).

22 Siehe VwGH 23.12.1991, 88/17/0010; VwGH 19.12.2001, 2001/13/0064; VwGH 27.3.2002, 99/13/0027; VwGH 2.4.2009, 2007/16/0096; VwGH 26.8.2009, 2007/13/0024; VwGH 28.3.2011, 2011/17/0039; im Schrifttum etwa *Fellner*, FinStrG (20. Lfg, September 2015) § 9 Rz 19 ff; *Hammerl/Wagner*, Offenlegungspflicht bei gegenteiliger Rechtsansicht der Behörde, RdW 2003.

23 Siehe VwGH 24.6.2004, 2004/15/0024; vgl etwa *Reger* in *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki* (Hrsg), FinStrG I<sup>4</sup> (2013) § 9 Rz 13 ff.

24 Vgl *Kahl/Kert* in *Leitner/Brandl/Kert* (Hrsg), Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> (2017) Rz 577.

25 Siehe vor allem OGH 18.1.1989, 1 Ob 2/89.

26 Siehe VwGH 7.12.1982, 82/14/0088.

27 Vgl VwGH 31.1.2001, 95/13/0065.

28 Vgl VwGH 23.12.1991, 88/17/0010.

29 Vgl VwGH 24.6.2004, 2004/15/0024; VwGH 2.4.2009, 2007/16/0096.

30 Vgl VwGH 19.12.2001, 2001/13/0064; VwGH 26.8.2009, 2007/13/0024.

31 Vgl VwGH 24.10.2000, 95/14/0086.

32 Vgl VwGH 19.12.2001, 2001/13/0064.

33 Siehe zB VwGH 16.11.2004, 2002/17/0267.

zumutbar, eine eindeutige und in Fachkreisen generell bekannte höchstrichterliche Judikaturlinie zu kennen. Ohne ausdrückliche Distanzierung der für sie zuständigen Behörde von dieser Linie kann nicht mit schuld-befreiender Wirkung schweigend auf alternativen Rechtsansichten beharrt oder wegen geäußerter Kritik im Schrifttum auf einen Judikaturwandel vertraut werden.<sup>34</sup>

Der VwGH hat in den zuletzt geschilderten Fallkonstellationen damit implizit den Abgabenbehörden zugestimmt, welche die betroffenen Steuerpflichtigen regelmäßig auf die Möglichkeiten einer Offenlegung und Klärung im regulären Verfahren verwiesen hatten und daher im »stummen Verharren« in der irrigen Rechtsansicht keine Schuld-befreiung erblickten. In diesen Situationen wird nach den Kriterien eines Rechtsirrtums darauf abgestellt, ob der Betroffene alles ihm Zumutbare getan hat, um den Irrtum zu verhindern oder bereinigen (wobei in den Erkenntnissen immer wieder die verfahrensrechtlich nicht näher beschriebene Möglichkeit der Abklärung der Rechtslage mit der zuständigen Behörde genannt wird). Nur dann könnte nach Ansicht des VwGH eine Berufung auf die Vertretbarkeit der eigenen, irrigen Rechtsansicht noch schuld-ausschließende Wirkung entfalten. Der Gerichtshof ist damit wesentlich strenger als einige Meinungen im Schrifttum, welche oftmals schon im (irrigen oder bewussten) Vertreten einer plausiblen Rechtsansicht ein strafrechtlich nicht sanktionierbares Verhalten sehen möchten.<sup>35</sup> Umgekehrt verlangt der VwGH jedoch auch von der strafenden Behörde, im Verfahren konkret aufzuzeigen, wie dem Abgabepflichtigen die abweichende Rechtsansicht der Behörde bekannt geworden ist.<sup>36</sup>

#### IV. Fazit: Vertretbare Rechtsansicht und mögliche Straffreiheit

Bei Orientierung an der VwGH-Judikatur ergibt sich für den Begriff der »vertretbaren Rechtsansicht« und seine Konsequenzen aus finanzstrafrechtlicher Sicht nach derzeitigem Erkenntnisstand für die Rechtsunterworfenen zusammenfassend uE Folgendes:

- ▷ Das Problem der »vertretbaren Rechtsansicht« ist nur dann eröffnet, wenn der Steuerpflichtige ein objektives abgabenrechtliches Fehlverhalten gesetzt hat. Im Wesentlichen umfasst dies Fälle, in denen der Steuerpflichtige in irgendeiner Form Tatsachen

gegenüber der zuständigen Behörde »verschwiegen« hat, welche nach deren Rechtsansicht, nicht aber nach der eigenen Auffassung des Steuerpflichtigen, für eine unverkürzte Abgabenerhebung erforderlich gewesen wären. Legt der Steuerpflichtige hingegen alle nach Rechtsmeinung der Behörde erforderlichen Umstände offen, kann ihm – selbst wenn er im Verfahren seine eigene Rechtsmeinung durchsetzen möchte – kein finanzstrafrechtlicher Vorwurf gemacht werden.<sup>37</sup>

- ▷ Solange (trotz objektiver Unrechtsverwirklichung) dem Wortlaut des Gesetzes und einer ergänzenden, dem Wortlaut nicht widersprechenden und plausiblen Auslegung nach anerkannten Methoden gefolgt wird und ein Steuerpflichtiger nach dem ihm objektiv zumutbaren Sorgfaltsmaßstab von keiner Unrichtigkeit seiner Vorgangsweise aus Sicht der Behörde ausgehen muss, liegt eine vertretbare Rechtsauffassung im tradierten Sinne vor, welche eine Strafbarkeit von vorneherein ausschließt.
- ▷ Im Bereich der Selbstberechnungsabgaben hat der selbständig wirtschaftlich tätige Steuerpflichtige dabei grundsätzlich einen höheren Sorgfaltsmaßstab aufzuwenden und sich über die ihn treffenden Abgaben- und Erklärungspflichten zu informieren. Er kann sich nicht schuld-befreiend auf bloße Unkenntnis gesetzlicher Normen stützen und muss sich auch im zumutbaren Rahmen mit eindeutig ergangener und in entsprechenden Verkehrskreisen allgemein bekannter höchstgerichtlicher Rechtsprechung vertraut machen.
- ▷ Der Steuerpflichtige kann außerdem nicht mehr ohne weiteres schuld-befreiend von der Vertretbarkeit seiner Rechtsansicht ausgehen, sobald Anhaltspunkte für eine mögliche Irrigkeit derselben auftreten. Solche Anhaltspunkte können sich aus in diese Richtung gehenden Äußerungen oder Handlungen der zuständigen Abgabenbehörde oder Entscheidungen der – zumutbarermaßen bekannten – höchstrichterlichen Rechtsprechung ergeben. In derartigen Fällen, in denen dem Steuerpflichtigen Zweifel an der von ihm vertretenen Auslegung kommen mussten, genügt ein bloßes Verharren auf seiner – auch plausiblen – Rechtsansicht alleine nicht mehr, um seinen Irrtum iSd § 9 FinStrG für entschuldbar zu erachten.
- ▷ Für eine solche Entschuldigung müsste er stattdessen alles ihm objektiv Zumutbare getan haben, um den Irrtum zu bereinigen. Insbesondere bedeutet das ein Einholen entsprechender Auskünfte, wobei auch Fachmeinungen von selbst beauftragten Ex-

<sup>34</sup> Vgl VwGH 27.3.2002, 99/13/0027; VwGH 23.6.2009, 2007/13/0005.

<sup>35</sup> Allen voran *Leitner/Tojfl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht<sup>3</sup> (2008) Rz 331ff.

<sup>36</sup> Siehe VwGH 30.6.2010, 2007/13/0047.

<sup>37</sup> Ausdrücklich auch etwa *Brandl/Leitner* in *Leitner/Brandl/Kert* (Hrsg), Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> (2017) Rz 1364.



perten nur bedingt (unter Darlegung vollständiger Sachverhaltskenntnis und hinreichender rechtlicher Beurteilungsgrundlagen) ausreichen<sup>38</sup> und im Zweifel Rücksprache mit bzw ein entsprechendes Verfahren bei der zuständigen Abgabenbehörde anzustreben ist.

Finanzstrafrechtliche Schuldlosigkeit ergibt sich damit im Umkehrschluss in folgenden Fällen:

- ▷ Der Abgabepflichtige musste im Rahmen des ihm objektiv Zumutbaren nicht an der Richtigkeit seiner – dem Wortlaut des Gesetzes nach anerkannten Auslegungsmethoden folgenden – Rechtsansicht zweifeln. Die Anforderungen werden dabei nicht überspannt werden dürfen. Wenngleich einem wirtschaftlich tätigen Steuerpflichtigen die Kenntnis der einschlägigen Vorschriften und höchstrichterlichen Judikatur in seinem Tätigkeitsbereich zuzumuten sein wird, kann insbesondere auch im Bereich der Selbstberechnungsabgaben nicht jeder verbleibende Auslegungsspielraum dazu führen, dass Zweifel an der eigenen Rechtsansicht angebracht wären. Andernfalls müsste aus finanzstrafrechtlicher Sicht jeder noch so gering vom Wortlaut des Gesetzes oder bisherigen höchstgerichtlichen Entscheidungen abweichende Fall einzeln mit den Abgabenbehörden geklärt werden, was verwaltungswirtschaftlich kaum zu bewerkstelligen wäre und insofern das gesetzliche Kalkül einer Abgabeberechnung durch die Steuerpflichtigen selbst zunichtemachen würde.
- ▷ Der Abgabepflichtige musste objektiv betrachtet Zweifel an der Richtigkeit seiner Rechtsansicht hegen, hat diese aber durch Erkundigungen zu bereinigen versucht. Solche können etwa von der zuständigen Behörde eingeholt werden oder durch Offenlegung gegenüber der Behörde einer Klärung im Regelverfahren zugeführt werden. Auskünfte eines mit entsprechenden Fachkenntnissen ausgestatteten eigenen Experten können schuldbefreiend sein, wenn dieser in Kenntnis der vollständigen Lage eine derart nachvollziehbare rechtliche Begründung erstattet hat, dass dem Steuerpflichtigen im Rahmen des ihm objektiv Zumutbaren keine Zweifel mehr bleiben mussten.

Daraus zeigt sich im Ergebnis, dass die Frage der »Vertretbarkeit« der vom Steuerpflichtigen befolgten (und zu einem objektiv rechtswidrigen Ergebnis führen-

den) Rechtsansicht im Finanzstrafrecht nicht alleine von deren methodisch-inhaltlicher Qualität abhängt. Entscheidend ist vielmehr, ob der Steuerpflichtige »ruhigen Gewissens« auf das Zutreffen seiner Auslegung vertrauen konnte. Nur in diesem Rahmen kann auch die Auslegungsqualität zu würdigen sein. Sobald der Steuerpflichtige jedoch – auch bei stichhaltiger Interpretation und Stütze im Fachschrifttum – an der Akzeptanz seiner Auffassung durch die Behörde zweifelt oder nach der ihm zumutbaren Sorgfalt zweifeln muss, kann von einer »Vertretbarkeit« in diesem Sinne nicht mehr ausgegangen werden. Wenn er dennoch glaubhaft auf das letztliche Durchdringen seiner eigenen Ansicht vertraut, kommt ihm allerhöchstens die entschuldigende Wirkung eines Rechtsirrtums nach § 9 FinStrG zu Gute, so er alles zu dessen Bereinigung Zumutbare unternommen hat. Widrigenfalls haftet er zumindest für Fahrlässigkeit.

#### Korrespondenz:

*Assoz. Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner  
Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre  
Johannes Kepler Universität Linz  
Altenberger Str. 69, 4040 Linz  
Tel: +43/732/2468-7063  
Mail: dietmar.aigner@jku.at*

*Univ.-Ass. MMag. Peter Bräumann  
Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre  
Johannes Kepler Universität Linz  
Altenberger Str. 69, 4040 Linz  
Tel: +43/732/2468-7064  
Mail: peter.braeumann@jku.at*

*Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)  
Institut für Finanzrecht, Steuerrecht  
und Steuerpolitik  
Johannes Kepler Universität Linz  
Altenberger Str. 69, 4040 Linz  
Tel: +43/732/2468-7481  
Mail: georg.kofler@jku.at*

*Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel  
Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre  
Johannes Kepler Universität Linz  
Altenberger Str. 69, 4040 Linz  
Tel: +43/732/2468-7061  
Mail: michael.tumpel@jku.at*

<sup>38</sup> Siehe zB VwGH 20.11.2014, Ro 2014/16/0019; OGH 20.12.2002, 13 Os 109/12x; OGH 13 Os 105/08b EvBl 2009, 515; OGH 23.6.1977, 13 Os 21/77.



MARTIN PLUNGER, BALAZS ESZTEGAR,  
HELGO EBERWEIN (HRSG)

## KOMMENTAR ZUM STAATSBÜRGERSCHAFTSGESETZ SOWIE ARTIKEL 20–25 AEUV

XXXI, 766 Seiten  
13,5 × 20 cm  
Festeinband  
€ 165,-  
ISBN 978-3-7097-0066-2

**ERSCHIENEN**

- ▷ umfassende Kommentierung des StbG 1985 sowie der Unionsbürgerschaft
- ▷ präzise Darstellung der Rechtsprechung
- ▷ praxisorientiert, übersichtlich und klar strukturiert
- ▷ 20 Fachleute aus Praxis und Wissenschaft

#### AUTORINNEN UND AUTOREN:

RA Mag. Dr. Bernhard Brehm, LL.M. • Mag. Dr. Helgo Eberwein (BM.I) • RA Mag. Balazs Esztegar, LL.M. • Univ.-Lektor RA Mag. Dr. Mathis Fister • Mag. Nastasja Fuxa, LL.M. (Brügge) • RA Mag. Dr. Wilhelm Garzon • az. Prof. Mag. Dr. Severin Glaser (WU) • MMag. Dr. Lukas Hohenecker (EuGH) • MMMag. Dr. Franz Koppensteiner, LL.M. (BKA) • Mag. Bernhard Krumphuber (BM.I) • LPA Mag. Dr. Martin Paar (FinProk) • RAA Mag. Yana Pflieger • Mag. Matthias Pichler (VfGH) • HR Dr. Martin Plunger (Amt d Tir LReg) • RA Mag. Dr. Georg Rihs • RA Mag. Mahmut Sahinol, LL.M. • Mag. Paul Schwarzenbacher (BM.I) • Mag. Karl Senft (Amt d NÖ LReg) • Sonja Troger (Amt d Vlb LReg) • Mag. Dr. Dieter Zaune