



universität  
wien

# MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master's Thesis

„Rechtsirrtümer im Finanzstrafrecht“

verfasst von / submitted by

Mag.iur. Alexander Quendler

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of  
Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2019 / Vienna 2019

Studienkennzahl lt. Studienblatt /  
Postgraduate programme code as it appears on  
the student record sheet:

UA 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /  
Postgraduate programme as it appears on  
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen (LL.M.)

Betreut von / Supervisor:

Dr. Franz Althuber, LL.M.

# Inhaltsverzeichnis

|  |           |
|--|-----------|
| Abkürzungsverzeichnis.....   | vi        |
| <b>1 Einleitung – Überblick über die Forschungsfragen .....</b>  | <b>1</b>  |
| 1.1 Praxisrelevanz des Themas .....  | 1         |
| 1.2 Detaillierter Überblick der Forschungsfragen .....   | 4         |
| 1.2.1 Die Frage der Abgrenzungskriterien zwischen relevanten und irrelevanten<br>Irrtümern <sup>4</sup>  |           |
| 1.2.2 Probleme im Zusammenhang mit der vertretbaren Rechtsansicht .....  | 5         |
| 1.2.3 Die Frage des Anwendungsbereichs des § 9 FinStrG im Zusammenhang mit<br>bloß fahrlässigen Irrtümern .....                                | 6         |
| 1.2.4 Auslegungsfragen im Zusammenhang mit der Entschuldbarkeitsprüfung .....  | 9         |
| 1.2.5 Erkenntnisse aus der historischen Entwicklung des allgemeinen Teils des<br>FinStrG   | 10        |
| <b>2 Historische Entwicklung des § 9 FinStrG sowie damit zusammenhängender<br/>Bestimmungen .....</b>  | <b>11</b> |
| 2.1 Bundesgesetz vom 26. Juni 1958, betreffend das Finanzstrafrecht und das<br>Finanzstrafverfahrensrecht (Finanzstrafgesetz – FinStrG.) ..... | 11        |
| 2.1.1 Allgemeines .....  | 11        |
| 2.1.2 Vorsatz und Fahrlässigkeit.....  | 12        |
| 2.1.3 Die Irrtumsvorschrift .....  | 12        |
| 2.1.4 Verhältnis zur aktuellen Rechtslage.....   | 13        |
| 2.2 Finanzstrafrechtsreform 1975 (BGBl 335/1975 idF BGBl 381/1975) .....   | 14        |
| 2.2.1 Allgemeines .....  | 14        |
| 2.2.2 Vorsatz und Fahrlässigkeit als Teil der Schuld oder des Tatbestands? .....   | 15        |
| 2.2.3 § 9 FinStrG idF nach der Finanzstrafrechtsreform 1975 .....  | 16        |

|          |   |           |
|----------|---|-----------|
| 2.3      | Steuerreformgesetz 2015/2016 (BGBl I 118/2015).....   | 17        |
| 2.4      | Zusammenfassung der Erkenntnisse aus der Analyse der historischen Entwicklung<br>des § 9 FinStrG.....   | 17        |
| <b>3</b> | <b>Übersicht über die möglichen im Finanzstrafrecht relevanten und irrelevanten<br/>Irrtümer .....</b>  | <b>18</b> |
| 3.1      | Allgemeines .....   | 18        |
| 3.2      | Im Finanzstrafrecht relevante Irrtümer .....  | 18        |
| 3.2.1    | Tatbildirrtümer.....  | 19        |
| 3.2.1.1  | Allgemeines.....  | 19        |
| 3.2.1.2  | Tatsachenirrtümer.....  | 20        |
| 3.2.1.3  | Irrtümer über den sozialen Bedeutungsgehalt von normativen Begriffen .....  | 21        |
| 3.2.2    | Verbotsirrtümer.....  | 27        |
| 3.2.2.1  | Zur Differenzierung zwischen Tatbildirrtum (bzw Vorsatzmangel) und dem mangelnden<br>Unrechtsbewusstsein nach der derzeit herrschenden Dogmatik im allgemeinen Strafrecht ..... | 28        |
| 3.2.2.2  | Verbotsirrtümer im Finanzstrafrecht .....   | 29        |
| 3.2.3    | Auffassungsunterschiede des Regelungsinhalts des § 9 FinStrG .....  | 31        |
| 3.2.4    | Das Auslegungsproblem der „Zurechnung grober Fahrlässigkeit“ iSd<br>§ 9 FinStrG.....  | 33        |
| 3.2.4.1  | Mögliche Systemwidrigkeiten im Zusammenhang mit der Zurechnung grober Fahrlässigkeit<br>bei Tatbildirrtümern .....  | 33        |
| 3.2.4.2  | Die doppelt bedingte Fahrlässigkeitsprüfung .....   | 34        |
| 3.2.4.3  | Die doppelte bedingte Prüfung der groben Fahrlässigkeit .....   | 35        |
| 3.2.4.4  | Lösungsansätze zur Vermeidung von den Systemwidrigkeiten im allgemeinen Teil des FinStrG<br>36  |           |
| 3.3      | Im Finanzstrafrecht irrelevante Irrtümer.....   | 39        |
| 3.3.1    | Irrtümer über das Vorliegen von Strafaufhebungsgründen .....  | 39        |
| 3.3.2    | Irrtum über die Strafbarkeit bzw die Tatsubsumption unter eine bestimmte<br>Norm bei Vorliegen von Unrechtsbewusstsein.....   | 40        |
| 3.3.2.1  | Allgemeiner Überblick – ein Beispiel aus dem Anwendungsbereich des StGB .....   | 40        |
| 3.3.2.2  | Relevanz des Irrtums über die Strafbarkeit im Finanzstrafrecht .....  | 42        |
| 3.3.2.3  | Subsumption unter die falsche abgabenrechtliche Norm .....  | 43        |
| 3.3.2.4  | Subsumptionsirrtum und Unrechtsbewusstsein bei Tateinheit.....  | 45        |
| 3.3.2.5  | Mangelndes Unrechtsbewusstsein durch kritisches Hinterfragen der geltenden Rechtslage .....   | 47        |
| 3.3.2.6  | Vorteile bei Annahme eines Verbotsirrtums statt eines Irrtums über die Strafbarkeit .....   | 48        |
| 3.3.3    | Error in persona vel objecto .....  | 48        |
| 3.3.3.1  | Irrtum hinsichtlich des Tatobjekts bei Vorliegen eines gleichartigen Tatobjekts.....  | 48        |
| 3.3.3.2  | Irrtum hinsichtlich des Tatobjekts bei Vorliegen eines ungleichartigen Tatobjekts.....  | 49        |
| 3.3.4    | Irrtum über den Verkürzungsbetrag bzw strafbestimmenden Wertbetrag.....   | 50        |

|          |   |           |
|----------|---|-----------|
| 3.3.5    | Beachtlicher Irrtum bei wertqualifizierten Delikten .....   | 52        |
| 3.3.6    | Motivirrtümer.....  | 53        |
| <b>4</b> | <b>Die vertretbare Rechtsansicht im Finanzstrafrecht.....</b>   | <b>53</b> |
| 4.1      | Allgemeines zum Konzept der vertretbaren Rechtsansicht .....  | 53        |
| 4.2      | Fragen im Zusammenhang mit der vertretbaren Rechtsansicht im Finanzstrafrecht .   | 55        |
| 4.2.1    | Ausschluss von Vorsatz und Fahrlässigkeit durch die vertretbare<br>Rechtsansicht?.....  | 55        |
| 4.2.2    | Objektives Tatbild und vertretbare Rechtsansicht .....  | 56        |
| 4.2.3    | Eingrenzung des objektiven Tatbestands nach dem objektiven<br>Vertretbarkeitsmaßstab.....                                     | 57        |
| 4.3      | Vertretbare Rechtsansicht und Entschuldbarkeit .....  | 58        |
| <b>5</b> | <b>Entschuldbarkeit .....</b>   | <b>60</b> |
| 5.1      | Grundlegendes zum Konzept der Entschuldbarkeit.....   | 60        |
| 5.2      | Auslegungsprobleme im Zusammenhang mit der Entschuldbarkeit .....   | 60        |
| 5.3      | Entschuldbarkeitsprüfung / Erkundigungspflicht in der Rechtsprechungspraxis.....  | 63        |
| 5.3.1    | Anzuwendender Maßstab für die Erkundigungspflicht .....   | 63        |
| 5.3.2    | Kritik.....   | 64        |
| <b>6</b> | <b>Formale und inhaltliche Anforderungen an die Offenlegung iSd §§ 119 ff BAO ..</b>  | <b>65</b> |
| 6.1      | Allgemeines .....   | 65        |
| 6.2      | Formale Anforderungen an die Offenlegung.....   | 65        |
| 6.3      | Inhaltliche Anforderungen.....  | 66        |
| 6.3.1    | Grundlegendes .....   | 66        |
| 6.3.2    | Offenlegung bei abweichender Rechtsansicht .....  | 67        |
| 6.3.2.1  | Grundlegendes aus der Rsp des VwGH zur Offenlegung bei Kenntnis einer abweichenden<br>Rechtsansicht der Finanzverwaltung..... | 67        |
| 6.3.2.2  | Praxistipp – Vorgehen im Sinne der finanzstrafrechtlichen Risikominimierung bei einer<br>abweichenden Rechtsansicht.....      | 68        |

|                                  |           |
|----------------------------------|-----------|
| <b>7. Fazit .....</b>            | <b>69</b> |
| <b>Literaturverzeichnis.....</b> | <b>71</b> |
| <b>Zusammenfassung.....</b>      | <b>74</b> |

# Abkürzungsverzeichnis

## A

Abs .....Absatz

## B

BAO ..... Bundesabgabenordnung

BFG ..... Bundesfinanzgericht

BGBI ..... Bundesgesetzblatt

BlgNR ..... Beilage zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates

B-VG ..... Bundes-Verfassungsgesetz

bzw ..... beziehungsweise

## D

DBA ..... Doppelbesteuerungsabkommen

dGmbHG ..... deutsches GmbH-Gesetz

dh ..... das heisst

## E

ErlRV ..... Erläuterungen zur Regierungsvorlage

EUSt ..... Einfuhrumsatzsteuer

## F

FinStrG ..... Finanzstrafgesetz

## G

GebG ..... Gebührengesetz

gem ..... gemäß

GMA ..... Gesetzesmaterialien

GP ..... Gesetzesperiode

## H

hM ..... herrschende Meinung

## I

idF ..... in der Fassung

idR ..... in der Regel

iSd ..... im Sinne des

iVm ..... in Verbindung mit

## K

KStG ..... Körperschaftsteuergesetz

KWG ..... Kreditwesengesetz

## L

lit ..... littera

## M

mE ..... meines Erachtens

MwN ..... mit weiteren Nachweisen

## O

OGH ..... Oberster Gerichtshof

*R*

Rsp.....*Rechtsprechung*  
Rz .....*Randzahl*

*S*

S .....*Siehe*  
Sog..... *Sogenannte*  
StG 1852.....*Strafgesetz 1852*  
StGB.....*Strafgesetzbuch*  
StPO..... *Strafprozessordnung*  
stRsp..... *ständige Rechtsprechung*

*U*

*ua* ..... *und andere / unter anderem*  
UFS ..... *unabhängiger Finanzsenat*  
UG ..... *Unternehmensgesellschaft*  
UmgrStG..... *Umgründungssteuergesetz*  
uU..... *unter Umständen*

*V*

VwGH ..... *Verwaltungsgerichtshof*

*Z*

zB .....*zum Beispiel*

# 1 Einleitung – Überblick über die Forschungsfragen

## 1.1 Praxisrelevanz des Themas

Nicht zuletzt aufgrund der auf internationaler und nationaler Ebene herrschenden gesellschaftlichen sowie politischen Debatte im Zusammenhang mit der Verschärfung von Maßnahmen zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung trifft man heutzutage in der finanzrechtlichen Praxis vermehrt auf finanzstrafrechtliche Fragestellungen. Es ist hier wichtig bereits am Beginn dieser Arbeit anzumerken, dass finanzstrafrechtliche Verfahren in den überwiegenden Fällen zu der strafrechtlichen Verurteilung des Beschuldigten führen.<sup>1</sup> Eine Bestrafung von Abgabepflichtigen erscheint allerdings, offensichtlich auch im Auge des Gesetzgebers, vor allem dann nicht gerechtfertigt, wenn dieser bei seinem Handeln einem Irrtum unterlegen sein könnte.

Gerade die stetig steigende Komplexität im Steuerrecht – sowohl im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden als auch bloß nationalen Sachverhalten – lässt einen Rechtsirrtum mitunter durchaus als plausibel erscheinen. So macht in der Tat die Rechtsnatur des Finanzstrafrechts als äußerst komplexes Blankettstrafrecht<sup>2</sup> gelegentliche Rechtsirrtümer im Anwendungsbereich des Finanzstrafrechts geradezu wahrscheinlich. Von erheblicher Bedeutung ist hier auch, dass der Wortlaut komplexer abgabenrechtlicher Normen nicht selten voneinander abweichende Rechtsmeinungen zulässt.

So ergibt es sich in der Praxis häufig, dass die abweichende Rechtsansicht des Abgabepflichtigen aus Sicht der Abgabenbehörde zu einer zu niedrigen Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Steuerschuld führt, deren zugrundeliegenden Tatsachen durch den Abgabepflichtigen mangels Wissen um deren Relevanz für die Abgabefestsetzung jedoch nicht offengelegt wurden. Dies ist zB dann der Fall, wenn ein Abgabepflichtiger einen Zufluss in der Steuererklärung nicht offenlegt, weil er aus ihm vernünftig erscheinenden Gründen von der Steuerfreiheit ausgehen konnte. Es ist nicht auszuschließen, dass vorerst aus Sicht der Behörde, die eine gegenteilige Rechtsmeinung vertritt, eine tatbestandsrelevante Verletzung der Offenlegungspflichten iSd §§ 119 ff BAO vorliegt, obwohl sich der Abgabepflichtige, der sich irrt bzw dessen Rechtsansicht ihm selbst vertretbar erscheint, in Sicherheit wiegt, den für

---

<sup>1</sup> S dazu zB die Finanzstrafstatistik 2017 in *Winkler*, Finanzstrafstatistik 2017, ZWF 2019, 85.

<sup>2</sup> Blankettstrafnormen liegen nach *Seiler/Seiler*, FinStrG<sup>3</sup>, § 1 Rz 12 bei einer äußeren Trennung von Tatbild und Strafdrohung vor.

die Abgabefestsetzung relevanten Sachverhalt offengelegt zu haben.<sup>3</sup> Der Abgabepflichtige könnte damit aus Sicht der Behörde, ohne dass es ihm selbst bewusst geworden wäre, den objektiven Tatbestand der Abgabenhinterziehung iSd §§ 33, 34 FinStrG erfüllt haben, womit idR mit der Eröffnung eines finanzstrafrechtlichen Verfahrens gerechnet werden kann.

Abgaben werden selbstredend dann verkürzt, wenn dem staatlichen Abgabenanspruch durch den Abgabepflichtigen mangels Entrichtung nicht entsprochen wird.<sup>4</sup> Eine bloße Minderung des Staatsaufkommens ist für eine Haftung nach dem FinStrG jedoch nicht ausreichend. Dem Umstand geschuldet, dass eine strafrechtliche Haftung gem § 6 FinStrG ohne Vorliegen von Schuld ausgeschlossen ist, bedarf es nämlich für die Haftung iSd FinStrG des Verschuldens des Abgabepflichtigen. Das für eine strafrechtliche Haftung notwendige Verschulden ist gem § 9 FinStrG aber jedenfalls dann auszuschließen, wenn dem Täter *„bei der Tat ein entschuldbarer Irrtum unterlief, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ“*.

Unabhängig von der Frage der Entschuldbarkeit eines allfälligen Verschuldens des Täters, ist es in kaum einem Rechtsgebiet leichter zu irren als im von immenser Komplexität geprägten Steuerrecht. Dass sich Auslegungsschwierigkeiten im Steuerrecht schon im Zusammenhang mit den grundlegendsten Fragen ergeben können, soll im Folgenden anhand eines Beispiels zum Tatbestand des Ortes der Geschäftsleitung bzw Mittelpunktes der geschäftlichen Oberleitung iSd § 1 Abs 2 KStG, an welchen die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht knüpft, kurz vorab veranschaulicht werden.

Der vorliegende Fall zeigt uns, dass selbst die grundlegendste steuerrechtliche Frage, ob ein Sachverhalt die Voraussetzungen des Ortes der Geschäftsleitung bzw den Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung iSd § 1 Abs 2 KStG iVm § 27 Abs 2 BAO erfüllt, nicht immer geradewegs zu beantworten ist. Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung ist nach der Judikatur des VwGH<sup>5</sup> dort, wo der für die laufende Geschäftsführung entscheidende Wille gebildet wird. In diesem Zusammenhang betrifft der die laufende Geschäftsführung entscheidende Wille die wichtigen für das Tagesgeschäft, also den „normalen“ laufenden Betrieb relevanten Entscheidungen, die typischerweise von den zur Geschäftsleitung berufenen Personen getroffen werden.<sup>6</sup> Um also in der Frage, ob der Ort der Geschäftsleitung in Österreich

---

<sup>3</sup> So auch sinngemäß *Stoll*, BAO 1357.

<sup>4</sup> OGH 19.10.1982, 10 Os 180/81, EvBl 1983/124.

<sup>5</sup> VwGH 6.5.1995, 94/15/0206

<sup>6</sup> *Hohenwarter-Mayr* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG<sup>2</sup>, § 1, S 31.

liegt, zu einem Ergebnis zu kommen, müssen nicht nur die Begriffe „wesentliche Entscheidung“, „Tagesgeschäft“ sowie „geschäftsführende Personen“ einer Auslegung zugeführt werden sondern auch der maßgebliche Ort, an dem die Entscheidungen getroffen werden. Die Komplexität ergibt sich im gegenständlichen Fall alleine schon daraus, dass hinsichtlich der Auslegung des Begriffs der „wesentlichen Entscheidung“ bezogen auf das Tagesgeschäft eine einzelfallbezogene Wertung vorgenommen muss, die – wie jede Wertung – von Betrachter zu Betrachter sehr unterschiedlich ausfallen kann. So hat zB der UFS Wien entschieden, dass eine deutsche UG iSd § 5a dGmbHG mit Sitz in Deutschland ihren Ort der Geschäftsleitung dann in Österreich hat, sofern ihr Gesellschafter-Geschäftsführer seinen Wohnsitz in Österreich und ein Wiener Notar die Gesellschaft zum deutschen Handelsgericht angemeldet hat, selbst wenn die Abwicklung des Geschäftsverkehrs und die Korrespondenz mit der deutschen Handelskammer vom statutarischen Sitz der Gesellschaft ausgeführt und die Korrespondenz mit den deutschen Finanzämtern von einem deutschen Steuerberater vorgenommen wurde.<sup>7</sup>

Im gegenständlichen Fall vor dem UFS Wien wurde dem Abgabepflichtigen zwar kein finanzstrafrechtlicher Vorwurf gemacht, dennoch ist aus dem Urteil die Komplexität des Steuerrechts, schon im Zusammenhang mit der bloßen Entstehung der Körperschaftsteuerpflicht, ersichtlich. Unterstellt die Finanzstrafbehörde bzw die Staatsanwaltschaft in ähnlich gelagerten Fällen Verschulden in Form von Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit des Abgabepflichtigen, kann in der Praxis nicht ausgeschlossen werden, dass dem Abgabepflichten – in komplexen Fällen wie dem eben beschriebenen – ein finanzstrafrechtlicher Vorwurf gemacht werden würde, wobei dann neben einer Abgabennachzahlung auch eine strafrechtliche Verurteilung droht.

Ich habe dieses Beispiel gewählt, weil es doch recht anschaulich vor Augen führt, dass genau in solchen Fällen der Einwand eines relevanten Irrtums als wirksames Abwehrinstrument gegenüber einem ungebührlichen finanzstrafrechtlichen Vorwurf dienen könnte.

Ein detaillierterer Überblick über die Forschungsfragen, die sich im Zusammenhang damit stellen, inwiefern ein für das Strafverfahren relevanter Irrtum zum Zwecke der finanzstrafrechtlichen Haftungsminimierung einwendet werden kann, soll nachstehend gegeben werden.

---

<sup>7</sup> UFS 18.03.2013, RV/3084-W12.

## 1.2 Detaillierter Überblick der Forschungsfragen

### 1.2.1 Die Frage der Abgrenzungskriterien zwischen relevanten und irrelevanten Irrtümern

Der Erkenntnis, dass Menschen – zuvörderst im Steuerrecht – irren können, wird im Finanzstrafrecht durch die Irrtumsregelung des § 9 FinStrG Rechnung getragen. Nach dieser Bestimmung wird dem Täter *„weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterliefe; ist der Irrtum unentschuldigbar, so ist dem Täter grobe Fahrlässigkeit zuzurechnen“*. Der Grundsatz, dass ein Irrtum vor Strafe nicht schützt, hat im Finanzstrafrecht somit keine Gültigkeit, sofern Entschuldbarkeit vorliegt.

Bevor ein entschuldbarer Irrtum überhaupt eingewendet werden kann, muss ein finanzstrafrechtlich relevanter Irrtum vorliegen. Jedoch sind nicht alle Irrtümer, die sich im Zusammenhang mit finanzstrafrechtlichen Bestimmungen ergeben, für den Ausgang des Finanzstrafverfahrens auch relevant.

Zu diesem Zweck soll in vorliegender Arbeit basierend auf einschlägiger Judikatur<sup>8</sup> eine detaillierte Analyse betreffend die Kriterien zu beachtlichen Irrtümern erfolgen. Problematisch erscheinen vor allem Fälle, in denen durch falsche Argumentationslinien seitens des Abgabepflichtigen von den Gerichten oder der Finanzstrafbehörde ein unbeachtlicher Irrtum angenommen wird, obwohl tatsächlich das Vorliegen eines beachtlichen Irrtums argumentierbar gewesen wäre. Hier spielt eine Rolle, dass selbst wenn die Gerichte und Behörden der Wahrheitsfindung verpflichtet sind, es doch in erster Linie am Abgabepflichtigen bzw. deren Verteidiger selbst liegt, entsprechende strafbefreiende oder zumindest vorsatzausschließende Argumente zu formulieren.

Daher wird bei der Diskussion der unbeachtlichen Irrtümer im Rahmen dieser Arbeit bei den Fallbeispielen aus der Rechtsprechung durchwegs großes Augenmerk auf die Abgrenzungskriterien zu den beachtlichen Irrtümern gelegt und auf allfällige Stolperfallen soweit wie möglich hingewiesen.

Es sollte generell nicht darauf vertraut werden, dass die Behörde oder das BFG – nach Maßgabe der in § 57 Abs 2 FinStrG normierten *Offizialmaxime* – die allfällig vorliegenden Indizien für einen Rechtsirrtum aufgreift und eine entsprechende Prüfung des Irrtums bzw. seiner

---

<sup>8</sup> Nach OGH 28.2.1985, 12 Os 169/84. sind zB Irrtümer über die Rechtzeitigkeit einer Selbstanzeige unbeachtlich.

Entschuldbarkeit vornimmt sowie eine entsprechende Feststellung zum Vorteil des Beschuldigten trifft. Vor allem wenn keine nach Außen erkennbaren Indizien für den Irrtum vorliegen, muss eine entsprechende Einwendung schon früh im Verfahren erfolgen. Erfolgt die Einwendung zu spät, so zB erst im Revisionsverfahren vor dem VwGH, stellen sich zwei einigermäßen große Probleme im Zusammenhang mit der Rechtsdurchsetzung.

Zum einen scheint es idR plausibel, dass der erst spät im Verfahren eingebrachte Irrtum eine bloße Schutzbehauptung ist, wenn bis dahin andere Argumente nicht überzeugen konnten. Weiters kann im fortgeschrittenen Verfahren, nachdem die Unterinstanzen die Feststellung, dass kein Irrtum vorliegt, unterlassen haben, vom Höchstgericht argumentiert werden, dass die Behörden mangels Einwand des Beschuldigten keine Indizien für das Vorliegen eines Irrtums haben konnten und insofern kein Verfahrensmangel vorliegt. Eine rechtzeitige, ie frühzeitige Beratung einzuholen sollte daher im Vordergrund stehen.

### **1.2.2 Probleme im Zusammenhang mit der vertretbaren Rechtsansicht**

IdR liegt selbstredend dann eine verschuldete (vorsätzliche) Abgabenverkürzung vor, wenn der Steuerpflichtige zumindest gewollt und gewusst hat<sup>9</sup>, dass die von ihm vertretene nicht offengelegte Rechtsansicht nicht vernünftig aus dem Gesetz ableitbar war. Die Anforderungen an die Offenlegungspflichten des Abgabepflichtigen sind auch bei Vorliegen einer vertretbaren Rechtsansicht nach der Rechtsprechung des VwGH<sup>10</sup> sehr hoch und gehen generell über die in der Literatur<sup>11</sup> vertretenen diesbezüglichen Anforderungen hinaus. Aufgrund der Relevanz der Anforderungen an die Offenlegungspflichten bei Vorliegen einer vertretbaren Rechtsansicht für die Praxis sollen in meiner Arbeit ua die diesbezüglichen unterschiedlichen Ansichten dargestellt und gegeneinander abgewogen werden.

Auch wenn die vom Abgabepflichtigen vertretene Rechtsansicht sich als unvernünftig erweist und demnach eigentlich nicht vertretbar ist, muss für die Strafbarkeit Verschulden iSd § 6 FinStrG vorliegen.<sup>12</sup> Wesentlich ist auf der Schuldebene, dass der Abgabepflichtige bei Mängeln im Zusammenhang mit seiner Rechtsansicht trotzdem straflos ausgeht, wenn der

---

<sup>9</sup> Gem § 8 FinStrG reicht für die Haftung für ein Vorsatzdelikt grundsätzlich *dolus eventualis*.

<sup>10</sup> S hierzu zB: VwGH 28.2.2014, 2012/16/0039; VwGH 19.12.2001, 2001/13/0064; VwGH 27.3.2002, 99/13/0027; VwGH 27.2.2008, 2005/13/0095.

<sup>11</sup> *Tanzer*, Die „vertretbare“ Rechtsauffassung im Steuerrecht, in *Holoubek – Lang*, Organhaftung und Staatshaftung in Steuersachen (2002), 162; *Toifl*, Die vertretbare Rechtsansicht im Steuerstrafrecht, *taxlex* 2010, 208; *Achatz*, Umfang und Grenzen der Offenlegung im Abgabenverfahren, in *Leitner/Zitta* (Hrsg), Die Darlegung der Verfehlung bei der Selbstanzeige nach dem FinStrG (2001) 21.

<sup>12</sup> Zum Prüfschema eines strafrechtlichen Falles nach dem analytischen Verbrechensbegriff s *Kienapfel/Höpfel/Kert*, Strafrecht Allgemeiner Teil, 15. Auflage (2016), Z 12 Rz 15.

Schuldausschließungsgrund<sup>13</sup> des entschuldbaren Rechtsirrtums iSd § 9 FinStrG vorliegt. In der Praxis können sich diesbezüglich Fehler ergeben, so zB wenn vom Gericht Vorsatz angenommen wird, wenn eine nicht vertretbare Rechtsansicht vorliegt, obwohl gleichzeitig ein (wenn auch nicht entschuldbarer) Rechtsirrtum festgestellt wurde, wobei jedoch ein festgestellter relevanter Rechtsirrtum eigentlich schon nach dem Gesetzeswortlaut des § 9 FinStrG jedenfalls die Haftung für das Vorsatzdelikt ausschließen sollte.<sup>14</sup> Nicht zuletzt aufgrund dieser möglichen Fehlerquelle, der sogar die Gerichte anheimfallen können, soll nach Analyse einschlägiger Literatur und Judikatur eine systematische Darstellung des Prüfschemas bei Vorliegen eines Rechtsirrtums zur Veranschaulichung der Prüfschritte dienen.

### **1.2.3 Die Frage des Anwendungsbereichs des § 9 FinStrG im Zusammenhang mit bloß fahrlässigen Irrtümern**

Unabhängig von der Frage, ob ein Irrtum in einem Verfahren glaubhaft geltend gemacht werden kann, wurde die – ohnehin in ihren Details schon damals strittige – Irrtumsvorschrift zuletzt durch das Steuerreformgesetz 2015/2016<sup>15</sup> geändert, durch welches eine Reihe von Neuerungen in den allgemeinen Teil des FinStrG Eingang fanden. Wie ich schon in meiner Diplomandenseminararbeit am Juridicum zum Thema „Irrtümern im Finanzstrafrecht“<sup>16</sup> überblicksmäßig erörterte, wurde neben der Entschärfung der Verkürzungsdelikte des FinStrG durch die Anhebung der Strafbarkeitsschwelle auf grobe Fahrlässigkeit, das „Beraterprivileg“ des § 34 Abs 3 FinStrG, das die Strafbarkeit von berufsmäßigen Parteienvertreter erst bei grob fahrlässigen Fehlern vorsah, überhaupt aufgehoben. Grob fahrlässig handelt gem § 8 Abs 3 FinStrG idF Steuerreformgesetz 2015/2016, nun wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhalts als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war. Anlässlich dieser Neuerungen wurde die Irrtumsvorschrift erneut rege in der Literatur<sup>17</sup> diskutiert. Auch seitens der Kammer der Wirtschaftstreuhänder wurde schon der damalige Entwurf zum Steuerreformgesetz 2015/2016 im Zusammenhang mit der neu formulierten Irrtumsvorschrift, womöglich aus Angst vor einer

---

<sup>13</sup> Systematisch ist § 9 FinStrG unter „Schuldausschließungsgründen und Rechtfertigungsgründen“ geregelt.

<sup>14</sup> S dazu zB VwGH 14.9.2017, Ro 2015/15/0027.

<sup>15</sup> BGBl I 2015/118.

<sup>16</sup> Bereits während meines Magisterstudiums der Rechtswissenschaften an der Universität Wien hatte ich Gelegenheit mich im Rahmen eines Seminars am Strafrechtswissenschaftlichen Institut bei Univ.-Prof. DDr. Peter Lewisch mit dem Thema „Der Irrtum im Finanzstrafrecht“ auseinanderzusetzen. Ansatz und Anspruch vorliegender Arbeit gehen allerdings weit über die damalige Seminararbeit hinausgeht, nicht zuletzt deshalb, weil in diese Arbeit Erfahrungen aus der beruflichen Praxis einfließen.

<sup>17</sup> Allen voran *Keppert*, Steuerliche Neuerungen ab 2016, SWK 2016, 74; *Rebisant*, Irrtum und grobe Fahrlässigkeit im Finanzstrafrecht seit dem Steuerreformgesetz 2015/2016, ZWF 2016, 72; *Dannecker*, Zur Begrenzung der Strafbarkeit auf grob fahrlässiges Verhalten durch das Steuerrechtsreform 2015/2016, ZWF 2016, 65; *Leitner*, Irrtum und grobe Fahrlässigkeit im Finanzstrafrecht, SWK 2016, 493.

möglichen Verschärfung der Rechtslage für Parteienvertreter,<sup>18</sup> kritisiert, und es wurde empfohlen, dass der Gesetzeswortlaut entsprechend abzuändern ist.<sup>19</sup>

Nach dem Wortlaut des § 9 FinStrG fallen Irrtümer, die den Abgabepflichtigen weder „*das Vergehen*“ noch „*das darin liegende Unrecht*“ erkennen ließen, unter diese Bestimmung. Vom Anwendungsbereich der Norm erfasst sind somit Irrtümer über Tatsachen (Tatsachenirrtümer) sowie Irrtümer über das (Un-)Recht (Rechtsirrtümer). Schon dadurch, dass zwei unterschiedliche Höchstgerichte für finanzstrafrechtliche Sachverhalte zuständig sind, gibt es hier relativ weit auseinanderklaffende höchstgerichtliche Rsp. Die Meinung, die – soweit ersichtlich – in der stRsp des VwGH<sup>20</sup> vertreten wird, dass Tatbild- und Rechtsirrtümer gleichgestellt sind und beide erst auf der Schuldebene zum Tragen kommen, widerspricht nämlich der im allgemeinen Strafrecht herrschenden Irrtumsdogmatik sowie der aktuellen Rsp<sup>21</sup> des OGH. Relevant ist an dieser Stelle, dass es nach der Irrtumslehre im allgemeinen Strafrecht einen geschlossenen Kern an unterschiedlichen beachtlichen Irrtümern gibt, die – zumindest im allgemeinen Strafrecht – unterschiedliche Rechtsfolgen nach sich ziehen. Typologisch unterteilt die herrschende Irrtumsdogmatik die strafrechtlich relevanten Irrtümer in Tatsachenirrtümer sowie Rechtsirrtümer, wobei Rechtsirrtümer sowohl einen Tatbildirrtum oder einen Verbotsirrtum darstellen können.<sup>22</sup>

Ein Tatsachenirrtum liegt dann vor, wenn ein Täter über die äußeren empirisch auffindbaren Tatsachen irrt.<sup>23</sup> Im Bereich des Finanzstrafrechts liegt ein Tatsachenirrtum somit zB dann vor, wenn ein Abgabepflichtiger den Eingang einer Forderung übersieht und den Betrag daher nicht in die Steuererklärung aufnimmt.<sup>24</sup> Nach der traditionellen Lehre des allgemeinen Strafrechts ist die Irrtumslehre die Vorsatzlehre, nur von der anderen Seite besehen.<sup>25</sup> Vorsatz iSd § 8 Abs 1 FinStrG kann nur dann vorliegen, wenn der Täter einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Da das Wollen das Wissen voraussetzt, ist Vorsatz bei einem Tatsachenirrtum auszuschließen.<sup>26</sup> Kann also glaubhaft gemacht werden, dass der Tatsachenirrtum keine bloße Schutzbehauptung ist, ist mangels Kenntnis der Sachverhaltselemente die Strafbarkeit jedenfalls für das Vorsatzdelikt – aber nicht schon für

---

<sup>18</sup> S dazu *Keppert*, SWK 2016, 74.

<sup>19</sup> Kritik in der Stellungnahme der Wirtschaftstreuhänder vom 8.6.2015 zum Entwurf des Steuerreformgesetzes 2015/2016 und der Barbewegungsverordnung 2015.

<sup>20</sup> zB VwGH 18.3.2006, 2005/16/0260; VwGH 30.4.1981, 16/0071/80.

<sup>21</sup> OGH 28.10.2015, 13 Os 112/15t; *Lässig* in *Höpfel/Ratz*, WK<sup>2</sup>, FinStrG § 9 (Stand 1.8.2016, rdb.at) Rz 1.

<sup>22</sup> *Rebisant*, ZWF 2016, 72.

<sup>23</sup> S dazu zB *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 535.

<sup>24</sup> *Scheil*, Dogmatische Probleme aus dem Finanzstrafrecht, JBl 1998, 354.

<sup>25</sup> *Schmitt* in *Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt*, FinStrG, Bd I<sup>5</sup>, § 9, Rz 3.

<sup>26</sup> *Reindl* in *Höpfel/Ratz*, WK<sup>2</sup>, StGB § 5 Rz 3, *Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT<sup>15</sup>, Z 12 Rz 4.

das grobe Fahrlässigkeitsdelikt – nach der allgemeinen Irrtumslehre auszuschließen. Irrt hingegen ein Abgabepflichtiger über die steuerliche Zulässigkeit einer Rückstellungsbildung, liegt ein Irrtum über Rechtsvorschriften („Rechtsirrtum“) vor, da der Täter den Sachverhalt empirisch erfasst hat, aber die anzuwendenden abgabenrechtlichen („außerstrafrechtlichen“) Vorschriften entweder nicht erkannt oder falsch interpretiert hat.<sup>27</sup> Obwohl letzterer Fall einen Irrtum über Rechtsvorschriften betrifft, liegt bei Irrtümern über steuerrechtliche Vorschriften, an die die widrige Folge des Finanzstrafrechts knüpft, ein Rechtsirrtum über Blankettstrafnormen<sup>28</sup> vor, der in seiner rechtlichen Beurteilung dem Tatsachenirrtum gleichgestellt sein kann. Sachverhalte, auf die sich der subjektive Tatbestand beziehen muss, sind nämlich nach der herrschenden Lehre nicht bloß die außerrechtlichen empirischen Tatsachen, sondern bedeutungsvolle, mit normativen Elementen angereicherte soziale Geschehen.<sup>29</sup> Rechtsnormen dienen dieser Ansicht nach somit nicht ausschließlich der positivrechtlichen Wertung eines Seins nach der Verwirklichung eines gesetzlichen Tatbestandes, sondern auch der ex ante Beeinflussung des menschlichen Handelns.<sup>30</sup> Vorsatz ist folglich nicht nur dann auszuschließen, wenn der Täter die tatsächlichen Umstände nicht wahrnahm, sondern auch dann, wenn er den sozialen bzw juristischen Bedeutungsgehalt seines Verhaltens nicht kannte und ihm auf diese Weise die Verwirklichung des Tatbilds verhüllt blieb.<sup>31</sup>

Vom Typ des Tatbildirrtums zu unterscheiden ist nach der allgemeinen Irrtumslehre der Typ des Verbotsirrtums, der dann vorliegt, wenn dem Täter das Unrechtbewusstsein fehlt, dh wenn ein Täter entweder überhaupt nicht erkennt, dass seine Tat Unrecht ist (direkter Verbotirrtum) oder über die Grenzen eines Rechtfertigungsgrundes irrt (indirekter Verbotirrtum).<sup>32</sup> Voraussetzung dafür, dass überhaupt mangelndes Unrechtsbewusstsein vorliegt ist nach herrschender Irrtumsdogmatik, dass der Täter den sozialen bzw juristischen Bedeutungsgehalt seines Handelns kennen musste.<sup>33</sup> Laienhafte Vorstellungen des Abgabepflichtigen können angesichts der Komplexität des Abgabenrechts jedoch grundsätzlich nicht unterstellt werden.<sup>34</sup>

---

<sup>27</sup> *Seiler*, Unkenntnis schützt vor Strafe nicht, ÖStZ 2006, 354.

<sup>28</sup> S hierzu OGH 19.3.1991, 11 Os 130/90, EvBl 1991/150 S 635; RIS-Justiz RS0053316.

<sup>29</sup> *Schild*, Die strafrechtliche Regelung des Irrtums, ÖJZ 1979, 173.

<sup>30</sup> Sinngemäß *Schild*, ÖJZ, 1979, 173 f.

<sup>31</sup> Sog Lehre der Parallelwertung in der Laiensphäre; s dazu zB *Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT<sup>15</sup>, Z 12 Rz 4.

<sup>32</sup> S zum Verbotirrtum im allgemeinen Strafrecht va *Höpfel* in *Höpfel/Ratz* WK<sup>2</sup>, § 9.

<sup>33</sup> *Höpfel* in *Höpfel/Ratz*, WK<sup>2</sup>, StGB§ 9 Rz 8.

<sup>34</sup> *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 545.

Dieser Argumentationslinie folgend sind Experten des Finanzstrafrechts überwiegend der Meinung, dass § 9 FinStrG, entgegen der Ansicht des VwGH<sup>35</sup> eben nicht den idR den Vorsatz ausschließenden Irrtum über Blankettstrafnormen, sondern bloß den Verbotsirrtum regelt und somit fast gänzlich ohne Anwendungsbereich bleibt.<sup>36</sup> Nach der Rechtsprechung des VwGH werden Rechtsirrtümer – entgegen der Meinung des OGH – jedoch immer unter § 9 FinStrG subsumiert und somit die Frage der (Un-)Entschuldbarkeit auch über § 9 FinStrG gelöst. Subsumiert man im Zusammenhang mit der Entschuldbarkeitsprüfung Rechtsirrtümer nicht unter § 9 FinStrG<sup>37</sup>, stellt sich auch die Frage welcher Maßstab für die (grobe) Fahrlässigkeitshaftung anzuwenden ist.

#### 1.2.4 Auslegungsfragen im Zusammenhang mit der Entschuldbarkeitsprüfung

Zentrales Problem, einerseits ganz generell, aber andererseits auch im Zusammenhang mit der Diskussion über eine allfällige Verschärfung für Parteienvertreter ist die Frage nach welchen Kriterien sich die Entschuldbarkeit bei Vorliegen eines Irrtums richtet.

Die analoge Anwendung der Kriterien des § 9 Abs 2 StGB<sup>38</sup> käme auf den ersten Blick nur bei einer Subsumtion unter § 9 FinStrG in Frage. Bei einer Subsumtion eines Irrtums über Blankettstrafnormen unter § 8 Abs 1 *e contrario* FinStrG<sup>39</sup> bleibt im schlimmsten Fall nur mehr Raum für das grob fahrlässige Delikt, was anhand der Sorgfaltskriterien der (grogen) Fahrlässigkeit zu prüfen wäre. Dies könnte für die Praxis insofern relevant sein, als dass an die Entschuldbarkeit für einen Verbotsirrtum weit höhere Anforderungen gestellt werden, als an die grobe Fahrlässigkeit und auch höhere als an die bloße Fahrlässigkeit.<sup>40</sup>

Um im Rahmen dieser Arbeit zu einer einigermaßen zufriedenstellenden Annäherung an eine Lösung der Frage des Anwendungsbereichs des § 9 FinStrG und somit auch unmittelbar zum Problem des anzuwendenden Entschuldbarkeitsmaßstabs zu gelangen, wird sich ein wesentlicher Teil der Arbeit mit der Irrtumsdogmatik, einschließlich Tatbildirrtum und Verbotsirrtum sowie der unterschiedlichen Ebenen des Tatbestands und der Schuld befassen. Im Zusammenhang mit der Entschuldbarkeit soll auch eine Darstellung und Diskussion einschlägiger

---

<sup>35</sup> zB VwGH 18.3.2006, 2005/16/0260; VwGH 30.4.1981, 16/0071/80.

<sup>36</sup> *Rebisant*, ZWF 2016, 72 (73); *Dannecker*, ZWF 2016, 65 (70); *Leitner*, SWK 2016, 493 (494).

<sup>37</sup> Und somit unter § 8 *e contrario* FinStrG.

<sup>38</sup> *Lässig in Höpfel/Ratz*, WK<sup>2</sup>, FinStrG § 9 (Stand 1.8.2016, rdb.at) Rz 2 argumentiert zwar für eine generelle Anwendung der Vorwerfbarkeitskriterien iSd § 9 Abs 2 StGB im Zusammenhang mit der Entschuldbarkeitsprüfung im Anwendungsbereich des § 9 FinStrG, wiewohl seiner Meinung nach Tatbildirrtümer nicht unter die Bestimmung zu subsumieren sind.

<sup>39</sup> In § 8 FinStrG wird der Vorsatz definiert.

<sup>40</sup> *Dannecker*, ZWF 2016, 65 (70).

Judikatur – va zu allfälligen durch den Abgabepflichtigen unterlassenen Erkundigungspflichten – erfolgen.

### **1.2.5 Erkenntnisse aus der historischen Entwicklung des allgemeinen Teils des FinStrG**

Nicht zuletzt soll auch eine gleich an den Beginn der weiteren Ausführungen gestellte historische Entwicklung des allgemeinen Teils des FinStrG anhand einschlägiger Gesetzesmaterialien und einer diesbezüglichen methodischen Vertiefung zu einem besseren Verständnis der Bestimmung beitragen.

## **2 Historische Entwicklung des § 9 FinStrG sowie damit zusammenhängender Bestimmungen**

Zu allererst soll nun eine Darstellung der historischen Entwicklungen der Irrtumsvorschrift und der damit zusammenhängenden Bestimmungen des allgemeinen Teils des FinStrG einen Einstieg in dieses Thema ermöglichen. Außerdem sollen die hinter den einzelnen Entwicklungsschritten stehenden Motivationen des Gesetzgebers hinterfragt werden, um den jeweiligen – für die Irrtumsvorschrift relevanten – Zweck der Novellen zu ermitteln. Eine genauere Analyse der Entwicklungsschritte ist vor allem auch deshalb hilfreich, um die damit einhergehenden Entwicklungen in der Rechtsprechung der zuständigen Gerichte rückblickend nachvollziehen zu können.

Der allgemeine Teil des FinStrG durchlief im Wesentlichen drei für die historische Auslegung der Irrtumsvorschrift entscheidende gesetzgeberische Etappen, die im Folgenden dargestellt werden sollen:

### **2.1 Bundesgesetz vom 26. Juni 1958, betreffend das Finanzstrafrecht und das Finanzstrafverfahrensrecht (Finanzstrafgesetz – FinStrG.)<sup>41</sup>**

#### **2.1.1 Allgemeines**

Im Jahr 1958 wurde das Finanzstrafgesetz in seiner Stammfassung erlassen. Das Gesetz sollte dazu beitragen, „*daß sich niemand der Beitragsleistung, die ihm durch die Abgabe- und Monopoldgesetze auferlegt ist, entziehe*“<sup>42</sup>. Als weiteren allgemeinen Zweck des FinStrG sah der Gesetzgeber den Schutz der steuerehrlichen Wirtschaft vor unlauterer Konkurrenz, „*indem verhindert wird, daß durch Steuerunehrlichkeit Kostenvorteile erzielt werden, die geeignet sind, die Konkurrenzfähigkeit des Steuerehrlichen ganz bedeutend zu verschlechtern*“<sup>43</sup>. Das somit erlassene FinStrG regelt daher seit 1958 das Finanzstrafrecht, die Bestrafung der Abgaben- und Monopoldelikte und das bei der Verfolgung und Bestrafung dieser Delikte einzuhaltende Verfahren. Außerdem wurde der bis zum Zeitpunkt der Einführung des FinStrG herrschende Rechtszustand als unbefriedigend erachtet. Das Finanzstrafrecht war zum damaligen Zeitpunkt nämlich „*zum Teil sachlich veraltet und auch zersplittert, da es teils in der Abga-*

---

<sup>41</sup> BGBl 1959/21.

<sup>42</sup> ErlRV 295 BlgNR 8. GP 48.

<sup>43</sup> ErlRV 295 BlgNR 8. GP 48.

benordnung, (...) enthalten war, teils sich nur aus Verweisungen der Abgabenordnung auf das allgemeine Strafgesetz“<sup>44</sup> ergab.

### 2.1.2 Vorsatz und Fahrlässigkeit

Die Stammfassung des Gesetzes enthielt noch keine Vorsatz- bzw Fahrlässigkeitsdefinition, sondern es wurde lediglich im damaligen § 8 FinStrG festgestellt, dass für die Strafbarkeit eines Finanzvergehens Fahrlässigkeit genügt. Eine Vorsatz- bzw Fahrlässigkeitsdefinition wurde insofern als nicht notwendig erachtet, als die bis zu diesem Zeitpunkt angewendete praktische Handhabung des Verwaltungsstrafgesetzes „keine Schwierigkeiten bei der Auslegung der aus dem allgemeinen Strafrecht abzuleitenden Begriffe des Vorsatzes und der Fahrlässigkeit ergeben“ hatte.<sup>45</sup> § 8 FinStrG war damals systematisch noch unter dem Punkt „Schuld“ geregelt. Wesentlich ist in diesem Zusammenhang, dass aus den erläuternden Bemerkungen zum FinStrG in seiner Stammfassung hinsichtlich des Vorsatz- und Fahrlässigkeitsbegriffs – zumindest zum damaligen Zeitpunkt – die Anlehnung an das allgemeine Strafrecht evident ist. Schon die damalige Fassung sah in § 9 FinStrG den Schuldausschlussgrund des Irrtums vor. § 9 Satz 1 FinStrG war – außer der erst durch die Steuerreform 2015/2016<sup>46</sup> erfolgten Anpassung, dass bei einem unentschuldbaren Irrtum grobe Fahrlässigkeit zuzurechnen ist – mit der heutigen Formulierung ident.

### 2.1.3 Die Irrtumsvorschrift

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage<sup>47</sup> der Stammfassung wird festgehalten, dass die zur Regelung der strafrechtlichen Bedeutung des Irrtums vorgeschlagenen Bestimmungen nicht zwischen dem Tatirrtum und dem Rechtsirrtum unterscheiden. Wie ich schon in meiner Seminararbeit unter Verweis auf einen elementaren Ansatz zu dieser Thematik von *Schild*<sup>48</sup> kurz dargestellt hatte, kennt die Irrtumsdogmatik des allgemeinen Strafrechts für den Ausgang des Strafverfahrens relevante Irrtümer, die typologisch entweder einen Irrtum über den Sachverhalt (Tatirrtümer) oder Irrtum über Rechtsvorschriften (Rechtsirrtümer) darstellen können. Im Ergebnis waren – betrachtet man die Aussagen in den erläuternden Bemerkungen – aus Sicht des Gesetzgebers alle strafrechtlich relevanten Irrtümer hinsichtlich ihrer Rechtsfolgen unter die Bestimmung des § 9 FinStrG zu subsumieren. Hinsichtlich der Rechtsfolgen und allfälliger Maßstäbe für die Entschuldbarkeitsprüfung war daher, nicht zwischen den beiden Irrtumstypen zu unterscheiden.

---

<sup>44</sup> ErlRV 295 BlgNR 8. GP 49.

<sup>45</sup> ErlRV 295 BlgNR 8. GP 55.

<sup>46</sup> BGBl I 2015/118.

<sup>47</sup> ErlRV 295 BlgNR 8. GP 55.

<sup>48</sup> *Schild*, ÖJZ 1979, 173.

Wesentlich ist hier, dass zum Zeitpunkt des Erlasses der Stammfassung des FinStrG noch nicht das StGB 1975<sup>49</sup> in Geltung war. Die Vorsatz- und Fahrlässigkeitsdefinition, an die sich – wie der Gesetzgeber in den erläuternden Bemerkungen ausdrücklich festgehalten hat – die Stammfassung des FinStrG anlehnt, ist also anhand der alten Rechtslage des allgemeinen Strafrechts zu verstehen. Die zum damaligen Zeitpunkt im Strafrecht herrschende „Vorsatztheorie“ ließ sich aus dem § 1 StG 1852 ableiten, der für ein Verbrechen das Vorliegen von „bösem Vorsatz“ postulierte. Die frühere hM betrachtete das Unrechtsbewusstsein als integrierten Bestandteil des Vorsatzes, wobei bei fehlendem Unrechtsbewusstsein auch der Vorsatz entfiel.<sup>50</sup> Nach diesem Verständnis waren Vorsatz und Unrechtsbewusstsein Teil desselben Begriffs.<sup>51</sup>

Dementsprechend war keine dogmatische Trennung zwischen den jeweils schon in der Einleitung umrissenen Tatbild- und Verbotsirrtümern nötig. Unter Zugrundelegung der Rechtslage zum damaligen Zeitpunkt wirkten sich nämlich beide Arten von Irrtümern vorsatzausschließend aus, da kein „böser Vorsatz“ mehr vorliegen kann, wenn bloß das Unrechtsbewusstsein hinter dem verwirklichten Tatbild zurückbleibt, selbst dann, wenn der „bloße“ Vorsatz weiterhin auf die Verwirklichung des Tatbildes gerichtet bleibt.

#### **2.1.4 Verhältnis zur aktuellen Rechtslage**

Nach der heute herrschenden Rechtslage im allgemeinen Strafrecht hat das Vorliegen eines vorwerfbaren Verbotsirrtums jedoch keine Auswirkungen auf den Vorsatz<sup>52</sup>, da die nunmehrige Vorsatzdefinition in § 5 StGB nicht mehr vom „bösen Vorsatz“ ausgeht und insofern keine Rückkoppelung mehr zwischen mangelndem Unrechtsbewusstsein und dem Vorsatz besteht. Der Vorsatz iSd § 5 StGB bezieht sich nach heutiger hM nämlich bloß auf die tatsächliche und nicht auch auf die rechtliche Seite der Tat.<sup>53</sup> Im Falle des Vorliegens eines Verbotsirrtums im Anwendungsbereich des StGB in der heutigen Fassung bleibt daher die Haftung für das Vorsatzdelikt bestehen, wohingegen gemäß der jedenfalls für den Verbotsirrtum im Finanzstrafrecht maßgebliche<sup>54</sup> § 9 FinStrG auch bei Vorliegen von Unentschuldbarkeit

---

<sup>49</sup> BGBl 1974/60.

<sup>50</sup> Kienapfel/Höpfel/Kert, AT<sup>15</sup>, Z 18 Rz 14.

<sup>51</sup> Kienapfel/Höpfel/Kert, AT<sup>15</sup>, Z 18 Rz 14.

<sup>52</sup> Gem § 9 Abs 3 StGB ist bei einem vorzuwerfenden Irrtum, wenn der Täter vorsätzlich handelt, die für die vorsätzliche Tat vorgesehene Strafdrohung anzuwenden und wenn er fahrlässig handelt, die für die fahrlässige Tat.

<sup>53</sup> Kienapfel/Höpfel/Kert, AT<sup>15</sup>, Z 18 Rz 14.

<sup>54</sup> Aufgrund § 3 FinStrG selbstredend, dennoch stellte der OGH dies in OGH 17.6.2010, 13 Os 11/10g ergänzend fest.

die Haftung für Vorsatz ausschließt. Dass § 9 FinStrG für Irrtümer im Anwendungsbereich des Finanzstrafrechts auch in gerichtlichen Verfahren zur Anwendung kommt, ergibt sich aus § 3 FinStrG, nach dem die Bestimmungen des allgemeinen Teils unabhängig davon anzuwenden sind, ob ein Finanzvergehen vom Gericht oder von der Finanzstrafbehörde zu ahnden ist. Hinsichtlich der Rechtsfolgen eines Irrtums iSd § 9 FinStrG folgt das Finanzstrafrecht also noch der „Vorsatztheorie“. Besonders festgehalten sei an dieser Stelle zudem, dass der einem unentschuldbaren Verbotsirrtum unterliegende Finanzstraftäter nach derzeitiger Rechtslage bessergestellt ist, als der einem vorwerfbaren Verbotsirrtum unterliegende Straftäter.<sup>55</sup>

## 2.2 Finanzstrafrechtsreform 1975 (BGBl 335/1975 idF BGBl 381/1975)

### 2.2.1 Allgemeines

Die zweite wesentliche Neuerung im allgemeinen Teil des FinStrG erfolgte neben der „Großen Strafrechtsreform“<sup>56</sup> des StGB im Jahre 1975. Nach dem Willen des Gesetzgebers, der in den Materialien<sup>57</sup> zum Ausdruck kommt, machten die Änderungen im Rahmen der „Großen Strafrechtsreform“ des StGB eine umfassende Novellierung des FinStrG erforderlich. Insbesondere wurden die Bestimmungen des allgemeinen Teils (§§ 1 bis 32) sowie jene Bestimmung betreffend das Verfahrensrecht (§§ 56 bis 194 und §§ 195 bis 247) entsprechend der Änderungen des StGB 1975 sowie der StPO angepasst. In dem neu eingeführten § 8 Abs 1 und Abs 2 FinStrG wurden entsprechend der Neuerungen im allgemeinen Strafrecht erstmals sowohl eine Vorsatz- als auch Fahrlässigkeitsdefinition in den allgemeinen Teil aufgenommen.<sup>58</sup> Entgegen dem § 5 StGB werden die Definitionen für Absichtlichkeit und Wisentlichkeit nicht schon in die Bestimmung des § 8 FinStrG inkludiert. Die Formulierung in § 8 Abs 1 FinStrG, dass derjenige vorsätzlich handelt, „*wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht*“ und es dafür genügt, *dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet*“ entspricht der Formulierung in § 5 Abs 1 StGB. Die hier angesprochene Vorsatzform ist der sogenannte Eventualvorsatz.<sup>59</sup> Die Wortformel für den Eventualvorsatz als Untergrenze des Vorsatzes und als Abgrenzung zur Fahrlässigkeit hatte sich daher schon zum damaligen Zeitpunkt in der Rechtsprechung des OGH<sup>60</sup> herausgebildet.

---

<sup>55</sup> Wurde schon in meinem Diplomandenseminar erörtert unter Verweis auf *Leitner/Toifl/Brandl*, Finanzstrafrecht<sup>3</sup> Rz 322 und auf *Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT<sup>14</sup>, Z 18 Rz 14.

<sup>56</sup> BGBl 1974/60.

<sup>57</sup> ErlRV 1130 BlgNR 13 GP 47.

<sup>58</sup> ErlRV 1130 BlgNR 13 GP 50.

<sup>59</sup> *Twardosz* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG § 8 (Stand 1.3.2017, rdb.at) Rz 9.

<sup>60</sup> OGH 9 Os 178/69, 12 Os 150/70.

## 2.2.2 Vorsatz und Fahrlässigkeit als Teil der Schuld oder des Tatbestands?

Der Gesetzgeber hat in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage betreffend das StGB in den Vorbemerkungen zu den §§ 4 bis 11 festgehalten, dass es in der Wissenschaft zum damaligen Zeitpunkt umstritten war, „*ob Vorsatz oder Fahrlässigkeit nur zur Schuld oder ob sie zunächst und vor allem zum Unrecht gehören*“<sup>61</sup>. Diese Aussage ist nicht in dem Sinne zu verstehen, dass man in der Wissenschaft die Natur des Strafrechts als Schuldstrafrecht in Frage stellte. Vielmehr wurde die zu diesem Zeitpunkt herrschende Debatte über die Einordnung des Vorsatzes und der Fahrlässigkeit unter dem Begriff der Schuld angesprochen. Der Gesetzgeber wollte in Ansehung des diesbezüglichen Meinungsstreits in der Wissenschaft der Rechtsprechung vorbehalten, eine Einordnung des Vorsatzes und der Fahrlässigkeit entweder innerhalb oder außerhalb der Schuld zu treffen.<sup>62</sup> Was Schuld iSd StGB ist, wurde aufgrund des damaligen Streits auch nicht im StGB definiert. Dem Umstand, dass der Begriff der Schuld im StGB nicht definiert wird, liegt mE aber ein größeres Problem als der Meinungsstreit über die Einordnung der Fahrlässigkeit und dem Vorsatz zu Grunde. Für mich liegt das Problem auch darin, dass der Begriff „Schuld“ nur eine definitionsweise Annäherung an etwas ist, mit dem die Sprache etwas stümperhaft zu erklären versucht was man mit einer Definition gar nicht auszudrücken vermag, weil es nämlich im Wesentlichen in den Bereich der Religion und Ethik fällt.

Nach der Meinung von *Kienapfel ua*<sup>63</sup> wurde – entgegen den obigen Ausführungen des historischen Gesetzgebers in den Materialien – die eindeutige Gesetzeslage seit der Einführung des StGB die „Schuldtheorie“ für das allgemeine Strafrecht statuiert. Unter Anwendung der Schuldtheorie bilde – nach *Kienapfel ua* – das Unrechtsbewusstsein ein vom Vorsatz getrenntes selbstständiges Schuldelement im systematischen Aufbau des Vorsatzdeliktes. Die Gesetzeslage sei insofern eindeutig, als dass das StGB die beiden Begriffe systematisch, einerseits den Vorsatz in § 5 StGB sowie andererseits das Unrechtsbewusstsein in § 9 StGB, trennt. Diesem Verständnis der Systematik des allgemeinen Teils des StGB ist insofern zuzustimmen, als dass nach dem Willen des historischen Gesetzgebers „*das Bewußtsein der Rechtswidrigkeit (...) nicht als Element des Vorsatzes, sondern selbstständig behandelt*“<sup>64</sup> werde und der gegenständliche Gesetzesentwurf „*dem § 9 die Schuldtheorie*“ zugrunde lege<sup>65</sup>. Im Er-

---

<sup>61</sup> ErlRV 30 BlgNR 13 GP 63.

<sup>62</sup> ErlRV 30 BlgNR 13 GP 63.

<sup>63</sup> *Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT<sup>15</sup> Z 17 Rz 3, Z 18 Rz 14.

<sup>64</sup> ErlRV 30 BlgNR 13 GP 65.

<sup>65</sup> ErlRV 30 BlgNR 13 GP 73.

gebnis schließe nach den Aussagen des Gesetzgebers der Rechtsirrtum „*danach in keinem Fall den Vorsatz, sondern lediglich, wenn er nicht vorwerfbar ist, die Schuld aus*“<sup>66</sup>.

Im Zusammenhang mit Rechtsirrtümern ist die Debatte über die Einordnung des Vorsatzes und der Fahrlässigkeit vor allem insofern von Bedeutung, als dass unter Zugrundelegung der modernen Irrtumsdogmatik Rechtsirrtümer über Blankettstrafnormen im Anwendungsbereich des Finanzstrafrechts schon den Vorsatz ausschließen und daher das Vorliegen eines Verbotssirrtums überhaupt ausschließen können.<sup>67</sup> Eine Haftung mangels Vorliegen eines entschuldigen Irrtums gem § 9 FinStrG wäre in diesem Fall auszuschließen, sofern der Vorsatzmangel nicht auf (grober<sup>68</sup>) Fahrlässigkeit beruht.<sup>69</sup> Wie schon angesprochen, lässt der Gesetzgeber unabhängig von einer Trennung zwischen Vorsatz und Unrechtsbewusstsein die Frage offen, ob Vorsatz und Fahrlässigkeit nicht trotzdem noch als eigenes Schuldelement angesehen und somit beide unter den Begriff der Schuld zu subsumieren sind für das allgemeine Strafrecht offen.

Unabhängig von der Frage der Einordnung des Vorsatzes als Teil der Schuld erfolgte hinsichtlich der Frage welche Irrtümer im Anwendungsbereich des allgemeinen Strafrechts unter den § 9 StGB fallen bzw „Verbotssirrtümer“ sind, eine Klarstellung. Und zwar kann nach dem Willen des historischen Gesetzgebers neben dem Irrtum über Bestimmungen des Strafrechts auch ein Irrtum über außerstrafrechtliche Bestimmungen unter § 9 StGB subsumiert werden.<sup>70</sup> Entgegen den Ausführungen in den Materialien legte die alte Rechtsprechung die §§ 3, 233 StG nämlich noch so aus, dass Unkenntnis über eine strafrechtliche Norm nie entschuldigen bzw den bösen Vorsatz nie ausschließen konnte, wohingegen aber ein Irrtum über außerstrafrechtliche Vorschriften den Täter grundsätzlich in jedem Fall entschuldigte.<sup>71</sup>

### **2.2.3 § 9 FinStrG idF nach der Finanzstrafrechtsreform 1975**

Die einigermaßen weitreichenden Novellierungen im Zusammenhang mit den für Irrtümer relevanten Vorschriften im StGB haben sich trotz der historisch bedingten engen Verknüpfungen nicht auch auf das FinStrG durchgeschlagen. Denn nach dem in den vom historischen Gesetzgeber in den Gesetzmaterialien vertretenen Willen<sup>72</sup> zu § 9 FinStrG idF BGBl

---

<sup>66</sup> ErlRV 30 BlgNR 13 GP 73.

<sup>67</sup> MwN zu der Thematik *Reind-Krauskopf* in *Höpfel/Ratz*, WK<sup>2</sup> StGB § 5 (Stand 1.8.2015, rdb.at) Rz 51.

<sup>68</sup> Grobe fahrlässiges Handeln erfordert zB die Haftung für die grob fahrlässige Abgabenverkürzung gem § 34 FinStrG.

<sup>69</sup> *Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT<sup>15</sup> Z 12 Rz 11.

<sup>70</sup> ErlRV 30 BlgNR 13 GP 70f.

<sup>71</sup> ErlRV 30 BlgNR 13 GP 70f.

<sup>72</sup> ErlRV 1130 BlgNR 13 GP 50.

381/1975 sollte die Bestimmung „*grundsätzlich unverändert bleiben*“. Einerseits sollte „*je-der Irrtum, mag er den Täter einen Sachverhalt (Tatirrtum) oder eine Norm (Rechtsirrtum) nicht erkennen lassen, mag dieser Irrtum die Tatbildmäßigkeit des Verhaltens (Tatbildirrtum) oder dessen Rechtswidrigkeit betreffen, (...) das Vorliegen von Vorsatz ausschließen.*“ Ergänzend hielt der Gesetzgeber in den Materialien fest, dass es einer Unterscheidung zwischen vorsatzausschließenden und den Vorsatz nicht ausschließenden Irrtümern wie im StGB nicht bedarf, „*weil Rechtsirrtümer, die sich allein auf das Unrecht der Tat beziehen, auf diesem Gebiet kaum vorkommen*“<sup>73</sup>. Diesen Ausführungen zufolge sollte es im Anwendungsbereich des FinStrG also keine Änderungen zur im Zusammenhang mit der Behandlung von (Rechts-)Irrtümern geben.

### **2.3 Steuerreformgesetz 2015/2016 (BGBl I 118/2015)**

Mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 wurde der erste Satz der Irrtumsvorschrift erstmals seit dessen Einführung marginal angepasst. Ziel des Steuerreformgesetzes 2015/2016 war mitunter eine Einschränkung der Strafbarkeit im Steuerstrafrecht. Neben der Entschärfung der Verkürzungsdelikte des FinStrG durch die Anhebung der Strafbarkeitsschwelle auf grobe Fahrlässigkeit für die Abgabenhinterziehung nach § 34 FinStrG einerseits und die Verzu-lungsumgehung bzw Verkürzung von Eingangs- und Ausgangsabgaben gem § 36 FinStrG, wurde das „Beraterprivileg“ des § 34 Abs 3 FinStrG, das die Strafbarkeit von berufsmäßigen Parteienvertreter erst bei grob fahrlässigen Fehlern vorsah, mangels Anwendungsbereich überhaupt aufgehoben.

Der § 9 FinStrG idF nach dem StRefG 2015/16 verweist nunmehr auf das grob fahrlässige Delikt bei Vorliegen eines unentschuld-baren Irrtums. Nach dem Willen des Gesetzgebers erfordere diese Entschärfung auch „*eine Anpassung der Bestimmungen über den nicht ent-schuld-baren Irrtum, der nunmehr Strafbarkeit wegen grober Fahrlässigkeit zur Folge hat, um weiterhin die Strafdrohungen der §§ 34 und 36 für diese Fälle aufrecht zu erhalten und dem sorglosen Umgang mit abgabenrechtlichen Verpflichtungen entgegenzuwirken.*“<sup>74</sup>

### **2.4 Zusammenfassung der Erkenntnisse aus der Analyse der histori-schen Entwicklung des § 9 FinStrG**

Aus den obigen Ausführungen, die hier nur den Willen der jeweiligen historischen Gesetzge-ber bis zur Finanzstrafrechtsreform 1975 – und nicht auch aktuelle Entwicklungen in der

---

<sup>73</sup> ErlRV 1130 BlgNR 13 GP 50.

<sup>74</sup> ErlRV 684 BlgNR 15 GP 45.

Strafrechtsdogmatik – berücksichtigen, können folgende für die historische Auslegung der Irrtumsvorschrift relevante Erkenntnisse zusammengefasst werden:

- Dem historischen Gesetzgeber war bewusst, dass Irrtümer im Finanzstrafrecht hauptsächlich Rechtsirrtümer über steuerrechtliche Vorschriften darstellen.
- Grundsätzlich sind hinsichtlich deren Rechtsfolgen alle Irrtümer – unabhängig davon ob sie den Tatbestand sowie außerfinanzstrafrechtliche oder finanzstrafrechtliche Normen betreffen – unter § 9 FinStrG zu subsumieren.
- Entgegen den Bestimmungen des allgemeinen Strafrechts könnte man meinen, das FinStrG folge in der Sache immer noch der Vorsatztheorie.

### **3 Übersicht über die möglichen im Finanzstrafrecht relevanten und irrelevanten Irrtümer**

#### **3.1 Allgemeines**

Auch wenn ein erfolgreich eingewendeter Irrtum vom Gericht oder der Finanzstrafbehörde letztlich als unentschuldbar qualifiziert wird, ist trotzdem der irrende Vorsatztäter bessergestellt als ein Täter der nicht irrt. Denn nach § 9 FinStrG haftet nach dem Wortlaut der Bestimmung ein Täter der einem entschuldbaren Irrtum unterliegt weder für Vorsatz noch für Fahrlässigkeit. Sofern der Täter einem unentschuldbaren Irrtum unterliegt, bleibt nur die Haftung für das (grob) fahrlässige Delikt bestehen, wobei die Haftung für das Vorsatzdelikt ausgeschlossen ist.<sup>75</sup> Ob sich ein Abgabepflichtiger erfolgreich auf einen (unentschuldbaren oder entschuldbaren) Irrtum berufen kann, hängt in erster Linie davon ab, ob ein für das Finanzstrafrecht beachtlicher Irrtum vorliegt. Der Wortlaut des § 9 FinStrG differenziert zwar nicht zwischen beachtlichen und unbeachtlichen Irrtümern, jedoch haben sich in Lehre und Judikatur Irrtumstypen herausgebildet, die keinen strafrechtlichen Haftungsausschluss begründen können. Nachstehend soll ein Überblick über die im Finanzstrafrecht relevanten sowie irrelevanten Irrtümer erfolgen.

#### **3.2 Im Finanzstrafrecht relevante Irrtümer**

Ein Anknüpfungspunkt für mögliche relevante Irrtümer bietet natürlich die Irrtumsvorschrift des § 9 FinStrG. Nach dieser Bestimmung wird dem Täter *„weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterließ, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ (...).“*

---

<sup>75</sup> Anders gem § 9 StGB.

Nach dem Wortlaut des § 9 FinStrG sind somit Irrtümer relevant, die „das Vergehen“ und „das Unrecht“ der Tat betreffen. Eine erste Wortlautinterpretation ergibt weiters, dass solche Irrtümer nur dann unter die Bestimmung fallen sollen, wenn sie dem Täter während „einer Tat“ unterlaufen sind. Diese Begriffe sind für die Auslegung in der Rechtsprechung und der Lehre zentral und in der nachstehenden Diskussion immer wieder von Bedeutung. Die Begriffe sollten daher bei einer näheren Diskussion zu der Thematik der Einordnung von Irrtümern als relevante Irrtümer immer im Hinterkopf behalten werden. Eine Unterteilung der Irrtumstypen kann auch danach erfolgen, ob es sich bei den jeweiligen Irrtümern – wie nachstehend aufgezeigt werden soll – entweder um einen Rechtsirrtum oder Tatsachenirrtum handelt.

Vorauszuschicken ist, dass der Rückgriff auf die Grundsätze aus der Irrtumslehre des allgemeinen Strafrechts in der nachstehenden Darstellung aufgrund der engen dogmatischen Verknüpfungen zwischen dem allgemeinen Strafrecht und dem Finanzstrafrecht, auf die zum Teil schon in der historischen Entwicklung eingegangen wurde, unabdingbar ist.

Im Finanzstrafrecht relevante Irrtümer sind unstrittig Tatbild- sowie Verbotsirrtümer.<sup>76</sup> Was es bedeutet, dass der Täter beim Tatbildirrtum über die die Verwirklichung des objektiven Tatbestands und beim Verbotsirrtum über das Unrecht der Tat irrt, soll nun zu allererst im Rahmen einer Gegenüberstellung der beiden Typen dargestellt werden.

### **3.2.1 Tatbildirrtümer**

#### *3.2.1.1 Allgemeines*

Tatbildirrtümer betreffen die Wissenskomponente und sind aus dieser Sicht die Kehrseite, die Negation des Vorsatzes.<sup>77</sup> Grundlegend führen *Kienapfel ua*<sup>78</sup> zum Tatbildirrtum aus, dass der Täter in Bezug auf den Sachverhalt, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht, entweder vorsätzlich handelt und somit nicht irre oder der Täter bezüglich der Verwirklichung eines solchen Sachverhalts – schon bloß hinsichtlich eines einzigen objektiven Tatbestandsmerkmals – nicht vorsätzlich handelt und insofern irre.

---

<sup>76</sup> *Leitner/Brandl/ Kert*, Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 533; *Schmitt in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt*, FinStrG, Bd I<sup>5</sup>, § 9, Rz 2; *Seewald/Harbach in Tannert/Kotschnigg*, FinStrG § 9 (Stand 30.9.2011, rdb.at) Rz 2 (die zwar vom Rechtsirrtum sprechen, aber damit auch Verbotsirrtümern meinen).

<sup>77</sup> *Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT<sup>15</sup> Z 12 Rz 1.

<sup>78</sup> *Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT<sup>15</sup> Z 12 Rz 1.

So wie im allgemeinen Strafrecht spielt es auch für Irrtümer im Finanzstrafrecht keine Rolle, ob der Täter sich etwas bestimmtes Falsches vorstellt oder in gänzlicher Unwissenheit handelt. In diesem Zusammenhang gilt also ein erweiterter Irrtumsbegriff, der als das Fehlen der richtigen Vorstellung von der Wirklichkeit bezeichnet werden kann.<sup>79</sup>

Der Ausschluss von Vorsatz bei einem Fehlen der Kenntnis über die Verwirklichung eines gesetzlichen Tatbildes ergibt sich im Anwendungsbereich des Finanzstrafrechts aus der Vorsatzdefinition des § 8 Abs 1 FinStrG<sup>80</sup>. Gem § 8 Abs 1 FinStrG handelt nur derjenige vorsätzlich, „*wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, daß der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.*“ Umgekehrt ergibt sich, dass der Täter jedenfalls maximal (grob) fahrlässig handelt, wenn er aufgrund mangelnder ausreichender Kenntnis des Sachverhalts die Verwirklichung der Tat nicht ernstlich für möglich hält oder sich nicht damit abfindet. Kann ein Tatbildirrtum erfolgreich geltend gemacht werden, ist die Vorsatzhaftung ausgeschlossen. Es wird auch im Schrifttum argumentiert, dass im allgemeinen Strafrecht die wortgleiche Regelung des § 5 StGB zwar nicht ausdrücklich den Fall regelt, in dem dem Täter entweder das Wissen oder das Wollen hinsichtlich der Verwirklichung von zumindest einem Tatbestandsmerkmal fehlt, aber sich dieser Umstand im Umkehrschluss aus der Vorsatzdefinition ergibt.<sup>81</sup> Bei Vorliegen eines Tatbildirrtums kann auch von Vorsatzmangel gesprochen werden.<sup>82</sup>

### 3.2.1.2 *Tatsachenirrtümer*

Der einfachste Fall des Tatbildirrtums der Irrtumsdogmatik ist der Tatsachenirrtum, der dann in Betracht kommt, wenn der Täter, die dem normativen Begriff zugrundeliegenden tatsächlichen Umstände nicht wahrgenommen hat.<sup>83</sup> Ein Tatbildirrtum in Form eines Tatsachenirrtums im allgemeinen Strafrecht liegt zB dann vor, wenn jemand giftige Chemikalien zur Reinigung in ein Glas leert, ohne darüber Bescheid zu wissen, dass vor der Entfernung der Chemikalien jemand anderer plötzlich aus dem Glas trinken und daraufhin sterben wird. Der Täter hatte nämlich in diesem Fall keine Kenntnis über die für den Mord entscheidenden Sachverhaltselemente. Was in diesem Zusammenhang einem derartigen Täter jedoch einzelfallbezogen eventuell vorzuwerfen sein wird, ist die fahrlässige Tötung aufgrund der Missachtung der ihn

---

<sup>79</sup> Schmitt in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, FinStrG, Bd I<sup>5</sup>, § 9, Rz 1 mit Verweis auf Triffterer, AT<sup>2</sup> 422 und auf Lässig in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup>, FinStrG § 9 (Stand 1.8.2016, rdb.at) Rz 2; nach Kienapfel/Höpfel/Kert, AT<sup>15</sup> Z 12 Rz 1 „*macht es keinen Unterschied, ob der Täter hinsichtlich des Tatumstands überhaupt keine oder eine falsche Vorstellung hat*“.

<sup>80</sup> Siehe zur identen Vorsatzdefinition im allgemeinen Strafrecht § 5 StGB.

<sup>81</sup> Reindl-Krauskopf in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> StGB § 5 (Stand 1.8.2015, rdb.at) Rz 47.

<sup>82</sup> Schild, ÖJZ 1979, 173 f.

<sup>83</sup> Kienapfel/Höpfel/Kert, AT<sup>15</sup>, Z 12 Rz 4.

treffenden Sorgfaltspflichten im Zusammenhang mit der Fahrlässigkeitshaftung gem § 6 StGB.

Auch im Finanzstrafrecht sind Fälle denkbar in denen der Täter schon aufgrund mangelnder Sachverhaltskenntnis keinen Vorsatz auf ein Delikt entfalten konnte. So könnte zB ein Abgabepflichtiger über den Zufluss von Beträgen irren, die er in der Folge deshalb auch nicht in seiner Steuererklärung offenlegt.<sup>84</sup> Sofern in diesem Fall die Sorgfaltspflichten des § 8 Abs 3 FinStrG (grobe Fahrlässigkeit) verletzt wurden, hat der Täter jedoch trotzdem weiterhin für die grob fahrlässige Abgabenhinterziehung iSd § 34 FinStrG einzustehen.

### 3.2.1.3 Irrtümer über den sozialen Bedeutungsgehalt von normativen Begriffen

Vor allem im Finanzstrafrecht von großer Relevanz sind Tatbildirrtümer in Form von Irrtümern über den sozialen Bedeutungsgehalt von strafrechtlichen Normen. Solche Irrtümer sind Rechtsirrtümer, die im allgemeinen Strafrecht dem Tatsachenirrtum gleichgestellt sind und insofern auch keinen Verbotsirrtum darstellen.<sup>85</sup> Der strafrechtlich relevante Sachverhalt kann nämlich als soziales Geschehen betrachtet werden, das mehr umfasst als die bloßen tatsächlichen Sachverhaltselemente.<sup>86</sup>

Die sozialen und rechtlichen Sachverhaltselemente können in der Tat dem Täter unter gewissen Voraussetzungen verschleiert bleiben.<sup>87</sup> Bleiben die sozialen Sachverhaltselemente dem Täter verborgen, irrt er auch über die objektiven Tatbestände, zumal er diese nicht verwirklichen wollte. Für die Vorsatzhaftung müsste der Täter jedoch erkennen und wollen, dass er einen strafrechtlich relevanten Tatbestand erfüllt. Damit kommt ein Tatbildirrtum nicht nur dann in Frage, wenn der Täter die tatsächlichen Umstände nicht wahrnahm, sondern auch dann, wenn er den sozialen und rechtlichen Bedeutungsgehalt seines Verhaltens nicht erkannte und ihm auf diese Weise die Verwirklichung des Tatbilds verhüllt blieb.<sup>88</sup> Somit ist einerseits eine der Grundvoraussetzungen für Vorsatz, dass der Täter zunächst alle „empirisch aufzufassenden“ Tatsachen erkennt und andererseits eine weitere Grundvoraussetzung, dass der Täter den Bedeutungsgehalt erfasst, den der Gesetzgeber den Tatbildelementen gegeben hat, unter die die Tatsachen zu subsumieren sind.<sup>89</sup>

---

<sup>84</sup> Beispiel aus *Scheil*, Dogmatische Probleme aus dem Finanzstrafrecht, JBl 1998, 354.

<sup>85</sup> *Reindl-Krauskopf* in *Höpfel/Ratz*, WK<sup>2</sup> StGB § 5 (Stand 1.8.2015, rdb.at) Rz 12 f.

<sup>86</sup> *Platzgummer*, Die allgemeinen Bestimmungen des Strafgesetzentwurfs im Lichte der neueren Strafrechtsdogmatik, JBl 1971, 236 f.

<sup>87</sup> siehe *Schild*, ÖJZ 1979, 173 f zur philosophischen Begründung dieses Verständnisses basierend auf dem dialektischen Wechselspiel zwischen Verbotsnormen und dem Bewusstsein über verbotenes Handeln.

<sup>88</sup> *Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT<sup>15</sup>, Z 12 Rz 4.

<sup>89</sup> *Reindl-Krauskopf* in *Höpfel/Ratz*, WK<sup>2</sup> StGB § 5 (Stand 1.8.2015, rdb.at) Rz 12 f.

Dieses Verständnis der Lehre im Zusammenhang mit Irrtümern über den sozialen Bedeutungsgehalt hat sich in der Rechtsprechung des OGH<sup>90</sup> - auch im Finanzstrafrecht<sup>91</sup> – durchgesetzt. So hat dieser zB im Bereich des allgemeinen Strafrechts im Zusammenhang mit der Auslegung des Wortes „Vernachlässigen“ iSd § 92 Abs 2 StGB (Vernachlässigung unmündiger Personen) entschieden, dass jemand, der Fürsorgepflichten verletzt, meint, „*durch sein Verhalten den objektiv gegebenen Fürsorgepflichten nachzukommen, weil er gerade sein Vorgehen zur Gewährleistung der Fürsorge für geboten hält*“, sich in einem Irrtum über seine Fürsorgepflicht befindet, die er durch sein objektiv pflichtwidriges Tun gerade nicht vernachlässigen will. Maßgebend dafür, dass in dem gegenständlichen Fall ein Tatbildirrtum angenommen wurde, ist, dass es sich beim Tatbestandsmerkmal „Vernachlässigen“ um ein sogenanntes normatives Tatbestandsmerkmal handelt.

Hinsichtlich der Tatbestandsmerkmale einer strafrechtlichen Norm ist zwischen deskriptiven und normativen Tatbestandsmerkmalen zu differenzieren. Nach *Kienapfel ua*<sup>92</sup> werden Tatbestandsmerkmale als normativ bezeichnet, welche der Ausfüllung anhand einer Werteordnung bedürfen und dementsprechend bei der Auslegung große Schwierigkeiten hinsichtlich Inhalt, Bedeutung und Reichweite bereiten. Den normativen Tatbestandsmerkmalen sind die deskriptiven Tatbestandsmerkmale eines Tatbestands gegenüberzustellen, deren Sinngehalt aus sich heraus verständlich ist und daher keiner weiteren Auslegung bedürfen. Eine Auffassung erachtet es als möglich, dass auch ein Täter, der über deskriptive Tatbestandsmerkmale irrt, im Einzelfall auch einem Tatbildirrtum unterlegen sein konnte, zumal die gleichen Anforderungen für alle Tatbestandsmerkmale gelten.<sup>93</sup>

Nach *Leitner ua*<sup>94</sup> bestehen auch die Tatbestände des Finanzstrafrechts zum Teil aus normativen Tatbestandsmerkmalen, so zB die Tatbestandelemente Urkunde iSd § 39 Abs 1 lit a, Scheinhandlung iSd § 39 Abs 1 lit b und Waffe iSd § 38 Abs 1 lit b.

Als Unterform des Irrtums über normative Tatbestandsmerkmale, kann ein Irrtum über sogenannte „Blankette“ im Zusammenhang mit Blankettstrafnormen vorliegen. Nach dem OGH

---

<sup>90</sup> Siehe hierzu zB OGH 27.5.2013, 17 Os 1/13w.

<sup>91</sup> OGH 20.12.2012, 13 Os 109/12x.

<sup>92</sup> *Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT<sup>15</sup>, Z 8 Rz 13 f.

<sup>93</sup> *Reindl-Krauskopf* in *Höpfel/Ratz*, WK<sup>2</sup> StGB § 5 (Stand 1.8.2015, rdb.at) Rz 12 f, die mit Verweis auf *E. Steininger*, SbgK § 5 Rz 20 darauf aufmerksam macht, dass das intellektuelle Erfassen bei deskriptiven Merkmalen wesentlich einfacher ist, weil idR schon die bloße Wahrnehmung des Sachverhaltselements ausreicht, um die Bedeutung zu erfassen.

<sup>94</sup> *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 536.

handelt es sich bei einer Blankettstrafnorm, „um eine Vorschrift, die dadurch gekennzeichnet ist, dass sie selbst keine vollständigen Tatbilder enthält“.<sup>95</sup> Damit meint der OGH, dass das Tatbild des Delikts von der Strafdrohung des Delikts äußerlich getrennt ist. Nach dieser Definition sind sämtliche Normen des Finanzstrafrechts solche Blankettstrafnormen. Hauptsächlich werden somit in der Praxis Rechtsirrtümer im Finanzstrafrecht Blankettmerkmale betreffen, was nachstehend kurz anhand einiger der Tatbestände des FinStrG dargestellt werden soll:

- Nach § 33 Abs 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Sowohl, ob eine Offenlegungspflicht oder ob eine Abgabenverkürzung vorliegt, ist in erster Linie anhand der Bestimmungen der Steuergesetze zu messen (so zB anhand der Bestimmungen der BAO oder des EStG, KStG, etc.).
- Ob eine eingangsabgabenpflichtige Ware iSd § 35 FinStrG vorliegt, orientiert sich in erster Linie nach den Zollgesetzen (so zB nach dem Zollrechts-Durchführungsgesetz).
- Auch das Tatbild des vorsätzlichen Eingriffs in Monopolrechte iSd § 44 FinStrG enthält Blankettmerkmale, nämlich ua insofern, als ein Täter für eine Haftung zu seinem eigenen oder zu eines anderen Vorteil vorsätzlich die in den Vorschriften über das Tabakmonopol enthaltenen Gebote oder Verbote hinsichtlich des Handels mit Monopolgegenständen verletzen musste.

Dass es sich bei Irrtümern im Finanzstrafrecht hauptsächlich um Irrtümer über Blankette handelt, kann anhand einer Reihe von Beispielen aus der Praxis veranschaulicht werden:

- Ein solcher Irrtum liegt zB dann vor, wenn ein Abgabenschuldiger denkt, nicht abzugsfähige Ausgaben iSd § 20 EStG seien abzugsfähig und er deshalb keine entsprechende Aufwandskürzung in der Mehr-Weniger-Rechnung vornimmt und auf diese Weise objektiv eine Abgabenverkürzung iSd § 33 FinStrG verwirklicht.
- Dasselbe Problem stellt sich, wenn ein Abgabenschuldiger entgegen des § 9 EStG davon ausgeht, er habe eine Rückstellung in der richtigen Höhe gebildet und so den Ge-

---

<sup>95</sup> OGH 19.3.1991, 11 Os 130/90, EvBl 1991/150 S 653; RIS-Justiz RS0053316.

winn rechtswidrig gekürzt und so eine Abgabenverkürzung iSd § 33 FinStrG verwirklicht. Hingegen liegt ein Tatsachenirrtum und kein Rechtsirrtum dann vor, wenn versehentlich Zahlungseingänge übersehen und daher nicht erklärt werden. Gleiches gilt, wenn man sich über den Zuflusszeitpunkt irrt und die Zuflüsse in der falschen Periode erklärt. Sofern jedoch ein Abgabepflichtiger den Zuflusszeitpunkt von zu erklärenden Einkünften kennt und sich darüber irrt, in welchem Wirtschaftsjahr diese zu veranlagten sind und der Abgabepflichtige deshalb die Einkünfte nicht rechtzeitig veranlagt, liegt ein Rechtsirrtum über Blankette vor.

- Ein Irrtum über Blankette liegt weiters dann vor, wenn ein Deutscher, der in Österreich eine Ferienwohnung hat, über den Wohnsitzbegriff des § 26 BAO bzw des DBA Österreich-Deutschland irrt und deswegen glaubt, in Österreich keine Steuern auf das in Deutschland erzielte Einkommen abführen zu müssen.<sup>96</sup>

Ein Tatbildirrtum bzw Irrtum über normative Tatbestandsmerkmale/Irrtum über Blankettmerkmale kann generell immer nur dann vorliegen, wenn es dem Täter an der „Parallelwertung in der Laiensphäre“ fehlt.<sup>97</sup> Dieser Grundsatz gilt nach der Rechtsprechung des OGH nicht nur im allgemeinen Strafrecht, sondern auch im Anwendungsbereich des FinStrG<sup>98</sup>. Somit kann auch ein Abgabepflichtiger nur dann Vorsatz entfaltet haben, wenn er das vom Gesetzgeber geforderte Verbot oder Gebot auch als Laie verstanden hat. Eine genaue und juristisch korrekte Subsumption wird in diesem Zusammenhang für die Vorsatzhaftung jedoch nicht verlangt.<sup>99</sup> Da auch Irrtümer über Blankette nach den allgemeinen Regeln zu beurteilen sind,<sup>100</sup> kann – auch wenn in bestimmten Fällen die (korrekte) Parallelwertung in der Laiensphäre vom Gericht (oder der Finanzstrafbehörde) unterstellt wird – ein Verbotsirrtum vorliegen, der im Finanzstrafrecht unter § 9 FinStrG zu subsumieren ist.

Wie *Reindl-Krauskopf*<sup>101</sup> schon für den Anwendungsbereich des allgemeinen Strafrechts richtig anmerkt, ist es nicht immer einfach zweifelsfrei den Vorsatz des Täters festzustellen, zumal es sich ja um die innere Einstellung des Täters handle. Es müsse daher auf Basis der Lebenserfahrung und der äußeren Umstände, die im Verfahren – sofern möglich – verlässlich festgestellt werden, auf die innere Einstellung des Täters rückgeschlossen werden. Ganz all-

<sup>96</sup> Beispiel aus *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 537.

<sup>97</sup> *Huber in Leukauf/Steininger*, StGB Online § 7 Rz 12 mwN; OGH 27.5.2013, 17 Os 1/13w = AnwBl 2014, 12.

<sup>98</sup> OGH 20.12.2012, 13 Os 109/12x.

<sup>99</sup> *Reindl-Krauskopf in Höpfel/Ratz WK<sup>2</sup>*, StGB § 5 (Stand 1.8.2015, rdb.at) 12 f.

<sup>100</sup> *Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT<sup>15</sup>, Z 12 Rz 23 mwN.

<sup>101</sup> *Reindl-Krauskopf in Höpfel/Ratz WK<sup>2</sup>*, StGB § 5 (Stand 1.8.2015, rdb.at) 15/1.

gemein sei aber nach *Reindl-Krauskopf* bei solchen Schlüssen Vorsicht geboten, zumal insbesondere auch die Lebenserfahrung kein zweifelfreies Wissen über die konkrete innere Einstellung einer Einzelperson in einem speziellen Anlassfall zu bieten vermöge. Obwohl ein Rückschluss der äußeren Umstände auf die innere Tatseite des Täters im allgemeinen Strafrecht mitunter problematisch sein kann, lässt sich dieser aber ganz generell im allgemeinen Strafrecht trotzdem noch immer leichter durchführen als im Finanzstrafrecht. So kann zB im allgemeinen Strafrecht die Art und Weise, wie der Täter sein Opfer körperlich angriff, die Annahme eines Vorsatzes auf die Tötung nahelegen.<sup>102</sup>

Im Finanzstrafrecht können hingegen entsprechende Rückschlüsse mitunter deutlich schwerer fallen. Das ist auf die Komplexität des Steuerrechts zurückzuführen, wobei die allermeisten Abgabepflichtigen generell nur schwerlich eine laienhafte Beurteilung hinsichtlich des normativen Bedeutungsgehalts von steuerrechtlichen Normen treffen können werden. Sofern ein Abgabepflichtiger ohne einschlägige Fachausbildung einem Irrtum unterliegt, ist die Unterstellung der Parallelwertung in der Laiensphäre daher immer problematisch, da kaum ohne Weiteres angenommen werden kann, dass die abgabenrechtliche Pflichtverletzung als solche begreiflich war.<sup>103</sup> Darüber hinaus darf aufgrund des stetigen Wandels in der Steuergesetzgebung eigentlich angenommen werden, dass in der Praxis häufig glaubhaft ein Irrtum darüber eingewendet werden kann, dass der Abgabepflichtige über den Bedeutungsgehalt aktuell geänderter oder strittiger Bestimmungen gar nicht erst Bescheid wusste. Damit muss der Vorsatzvorwurf auch deshalb notwendigerweise scheitern, weil die Wissenskomponente in der für den Vorsatz notwendigen Wollenskomponente denknotwendig mitenthaltend ist.<sup>104</sup>

Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang außerdem, dass es bei einem glaubhaften Irrtum über Blankettstrafnormen für den Vorsatzausschluss darauf ankommen kann, ob der Irrtum dem Abgabepflichtigen vorgeworfen werden kann oder ob er ihn – so zB durch Einhaltung von Erkundigungspflichten – verhindern hätte können.<sup>105</sup> Die Frage der Vorwerfbarkeit stellt sich nämlich selbstredend für das Vorsatzdelikt nicht mehr, wenn aufgrund eines Tatbildirrtums kein Vorsatz gem § 8 FinStrG *e contrario* vorliegen kann. Darüber hinaus schließt auch ein allfälliger glaubhafter unentschuldbarer Verbotsirrtum über Blankettmerkmale gem § 9 FinStrG die Haftung für Vorsatz aus.

---

<sup>102</sup> Siehe dazu OGH 28.10.2014, 11 Os 119/14f; aus *Reindl-Krauskopf* in *Höpfel/Ratz* WK<sup>2</sup>, StGB § 5 (Stand 1.8.2015, rdb.at) 15/1.

<sup>103</sup> *Seiler*, ÖStZ 2006, 366 (366).

<sup>104</sup> *Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT<sup>15</sup>, Z 11 Rz 5.

<sup>105</sup> *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 536; *Reindl-Krauskopf* in *Höpfel/Ratz* WK<sup>2</sup>, StGB § 5 (Stand 1.8.2015, rdb.at) 48; OGH 27.5.2013, 17 Os 1/13w.

Bezugnehmend auf die Voraussetzungen für einen Irrtum über den sozialen Bedeutungsgehalt hat der VwGH soweit ersichtlich schon mindestens einmal – wiewohl im Zusammenhang mit einer abgabenrechtlichen Frage, nämlich ob Abgaben iSd § 207 Abs 2 BAO hinterzogen wurden – eine nicht ganz nachvollziehbare Entscheidung getroffen, auf die nachstehend kurz eingegangen werden soll.

Der VwGH<sup>106</sup> hatte in dem Fall darüber zu entscheiden, ob bei einem Verfahren, das die Finanzverwaltung noch innerhalb der verlängerten Verjährungsfrist iSd § 207 Abs 2 BAO wiederaufnehmen wollte, Abgaben vorsätzlich hinterzogen wurden. Der Abgabepflichtige, der sich in seinen Ansichten zum Teil auf einschlägige Literaturmeinungen berufen konnte, war im gegenständlichen Fall der – damals strittigen – Ansicht, er müsse den Wert des Kundenstocks, den er gleichzeitig bei der Betriebsaufgabe seiner Kanzlei verpachtete, nicht als entnommenen Aufgabegewinn ansetzen. Weiters war der Abgabepflichtige der Ansicht, eine nachträgliche Veräußerung der Kundenstocks außerhalb der Spekulationsfrist sei nicht steuerbar, weil sich dieser nunmehr nicht mehr im Betriebsvermögen befinde, zumal sein Betrieb durch die Verpachtung des Kundenstocks aufgegeben wurde.

Der VwGH erachtete die Rechtsansicht des Abgabepflichtigen (eventuell auch fälschlich<sup>107</sup>) als nicht vertretbar, zumal die diesbezügliche – wiewohl in der Literatur strittige – Rechtsansicht der Finanzverwaltung eindeutig aus den FINDOK ersichtlich gewesen sei. Darüber hielt zumindest das BFG in seinem Ersturteil fest, dass ein Irrtum des Abgabepflichtigen vorgelegen habe, der ihn aber nicht entschuldige und damit sein Verschulden nicht ausschließe. Im Ergebnis nahm der VwGH jedoch bedingten Vorsatz des Abgabepflichtigen aufgrund seiner Eigenschaft als Steuerberater an, obwohl der VwGH nicht darauf eingegangen ist, wieso der vom BFG festgestellte Rechtsirrtum gar nicht vorgelegen hat, wobei dies aber für eine Vorsatzhaftung unabdingbare Voraussetzung ist.

Diese Entscheidung ist auf Basis der Gesetzeslage im Finanzstrafrecht und damit auch für § 217 Abs 2 BAO gleich auf mehreren Ebenen nicht nachvollziehbar. Hätte das BFG hier nämlich im Zusammenhang mit der unvertretbaren Rechtsansicht keinen Irrtum angenommen, wäre auf diesen nicht mit dem Argument der Vorwerfbarkeit des Irrtums eingegangen worden, sondern damit, dass kein glaubhafter Irrtum vorgelegen hat. Liegt jedoch ein glaubhafter

---

<sup>106</sup> VwGH 14.9.2017, Ro 2015/15/0027.

<sup>107</sup> Auf die Anforderungen an die vertretbare Rechtsansicht wird unter einem eigenen Punkt eingegangen.

Irrtum vor, muss unabhängig davon welcher Meinung<sup>108</sup> man hinsichtlich der Auslegung des § 9 FinStrG folgt, Vorsatz ausgeschlossen werden. Hier muss man dem VwGH vorhalten, dass dieser mit keinem Wort auf diesen Umstand hingewiesen und entgegen der Gesetzeslage trotz der Feststellung des BFG, dass ein Irrtum vorliege, den er durch seine Argumentation hätte ausschließen müssen, bedingten Vorsatz angenommen hat.

Ob ein Irrtum vorliegt ist vor allem im Zusammenhang mit der verlängerten Verjährungsfrist wesentlich. Denn Abgaben gelten iSd § 207 Abs 2 BAO nur dann als hinterzogen, sofern diese iSd § 33 FinStrG – nämlich vorsätzlich – hinterzogen wurden. So hat der VwGH in einem anderen Urteil, das die Frage der verlängerten Verjährungsfrist iSd § 207 Abs 2 BAO zum Gegenstand hatte, entschieden, dass ein Abgabepflichtiger im Zusammenhang mit der verlängerten Verjährungsfrist nicht das Risiko für einen unentschuldbaren Rechtsirrtum trage, da § 9 FinStrG einen Vorsatzausschluss und lediglich das Vorliegen von (grober) Fahrlässigkeit bewirke.<sup>109</sup>

Dass der Irrtum im gegenständlichen Fall den Vorsatz eigentlich ausschließen hätte sollen, ergibt sich nach der Irrtumsdogmatik des allgemeinen Strafrechts schon aus der Lehre der „Parallelwertung in der Laiensphäre“. Beim Lesen des Urteils stellt sich nämlich die Frage, wieso hier schon auf der Ebene der Vorsatzprüfung davon ausgegangen wurde, dass bedingter Vorsatz bei Abgabepflichtigen vorgelegen hat. Im gegenständlichen Fall hatte mE der Abgabepflichtige nämlich durchaus ausreichend dargelegt, dass er sich mit einschlägiger Fachliteratur zu der Thematik auseinandergesetzt hat und zum Tatzeitpunkt<sup>110</sup> davon ausgegangen war, er müsse den Aufgabegewinn nicht versteuern. Entgegen den Feststellungen des VwGH ergibt sich hier aus der Lebenserfahrung und den äußeren Umständen vielmehr, dass der Täter sich zumindest nicht damit abgefunden hatte, dass er einen Sachverhalt verwirklicht, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Für die Annahme von Vorsatz bleibt hier wenig Raum, zumal die hier einschlägigen Bestimmungen irrtümlich mit der falschen Literaturmeinung ausgefüllt wurden.

### 3.2.2 Verbotsirrtümer

Der zweite im Strafrecht relevante Irrtum, der sich in der Lehre und Rechtsprechung herausgebildet hat, ist der Verbotsirrtum. So wie der Tatbildirrtum die Kehrseite des Vorsatzes ist,

---

<sup>108</sup> Ob § 9 FinStrG nur Verbotsirrtümer oder jedweden beachtlichen Irrtum regelt. Eine diesbezügliche Diskussion findet sich unter dem nächsten Punkt.

<sup>109</sup> VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0059.

<sup>110</sup> Der Zeitpunkt, zu dem er für das Jahr der Betriebsaufgabe eine Erklärung eingereicht hat.

ist der Verbotsirrtum die Kehrseite des Unrechtsbewusstseins.<sup>111</sup> Der Täter unterliegt diesem dann, wenn er zwar alle Sachverhaltselemente, die dem Tatbild entsprechen, erkannt hat, aber sein Verhalten nicht als rechtswidrig erkannt hat.<sup>112</sup>

### 3.2.2.1 *Zur Differenzierung zwischen Tatbildirrtum (bzw Vorsatzmangel) und dem mangelnden Unrechtsbewusstsein nach der derzeit herrschenden Dogmatik im allgemeinen Strafrecht*

Nach der Meinung von *Kienapfel ua*<sup>113</sup> wurde – wie schon eingangs im Überblick der historischen Entwicklung erörtert wurde – seit der Einführung des StGB 1975 die „Schuldtheorie“ für das allgemeine Strafrecht statuiert. Unter Anwendung der Schuldtheorie bilde – nach *Kienapfel ua* – das Unrechtsbewusstsein ein vom Vorsatz getrenntes selbstständiges Schuldelement im systematischen Aufbau des Vorsatzdeliktes. Die Gesetzeslage sei insofern eindeutig, als dass das StGB die beiden Begriffe systematisch, einerseits den Vorsatz in § 5 StGB sowie andererseits das Unrechtsbewusstsein in § 9 StGB, trennt. Diesem Verständnis der Systematik des allgemeinen Teils des StGB ist insofern zuzustimmen, als dass nach dem Willen des historischen Gesetzgebers „das Bewußtsein der Rechtswidrigkeit (...) nicht als Element des Vorsatzes, sondern selbstständig behandelt“<sup>114</sup> werde und der gegenständliche Gesetzesentwurf „dem § 9 die Schuldtheorie“ zugrunde lege<sup>115</sup>. Im Ergebnis schließe nach den Aussagen des Gesetzgebers der Rechtsirrtum „danach in keinem Fall den Vorsatz, sondern lediglich, wenn er nicht vorwerfbar ist, die Schuld aus“<sup>116</sup>.

Dass mangelndes Unrechtsbewusstsein von mangelndem Unrechtsbewusstsein im allgemeinen Strafrecht zu trennen ist, ergibt sich auch aus der heute in der Lehre und der Judikatur herrschenden personalen Unrechtslehre, die den Vorsatz – entgegen der objektiven Unrechtslehre und dem neoklassischen Verbrechensbegriff – nicht mehr als Schuldelement auffasst, sondern als Kern der Rechtsgutbeeinträchtigung begreift und den Vorsatz daher unter dem Begriff „subjektive Tatseite“ in den Tatbestand verlagert.<sup>117</sup>

Schon für den Bereich des allgemeinen Strafrechts lässt sich im Zusammenhang mit Rechtsirrtümern die Frage stellen, anhand welches Kriteriums die Grenze zwischen einem

---

<sup>111</sup> *Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT<sup>15</sup>, Z 18 Rz 1;

<sup>112</sup> *Öner/Schütz in Leukauf/Steiniger*, StGB Online § 9 Rz 1.

<sup>113</sup> *Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT<sup>15</sup> Z 17 Rz 3, Z 18 Rz 14.

<sup>114</sup> ErlRV 30 BlgNR 13 GP 65.

<sup>115</sup> ErlRV 30 BlgNR 13 GP 73.

<sup>116</sup> ErlRV 30 BlgNR 13 GP 73.

<sup>117</sup> *Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT<sup>15</sup> Z 4 Rz 8; *Tipold in Höpfel/Ratz*, WK<sup>2</sup> § 4 (Stand 1.8.2015, rdb.at) Rz 31 ff; OGH 13.1.2005, 15 Os 149/04 = Jus-Extra OGH-St 3737 = Jus-Extra OGH-St 3738 = ÖJZ-LSK 2005/106 = EvBl 2005/98 S 433 = JBl 2006, 129 = SSt 2005/6.

Tatbildirrtum und Verbotsirrtum zu ziehen ist. Entsprechend der Lehre der Parallelwertung in der Laiensphäre ist nach *Höpfel*<sup>118</sup> dann jemand nicht mehr als Vorsatztäter anzusehen, wenn ihm der Blick auf das Rechtsgut verstellt bleibt. Demnach wird ein Verbotsirrtum erst dann relevant, wenn der soziale bzw rechtliche Sinn der Tat erkannt wurde.

Die Bestimmung des § 9 StGB, die die Rechtsfolgen bei mangelndem Unrechtsbewusstsein regelt, ist bloß eine Ausnahmeregelung, weil zumindest jedenfalls für den Kernbestand des Strafrechts Kenntnis hinsichtlich des kriminellen Unrechts erfahrungsgemäß gegeben sein wird.<sup>119</sup> Da § 9 FinStrG die Rechtsfolgen für Irrtümer im Bereich des Finanzstrafrechts regelt, gilt aber keineswegs, dass die Bestimmung im Finanzstrafrecht nur als Ausnahmeregelung zu sehen ist.

Der Vorwerfbarkeitsmaßstab bei einem Verbotsirrtum ergibt sich im allgemeinen Strafrecht aus § 9 Abs 2 StGB, wonach ein Verbotsirrtum dann vorzuwerfen ist, wenn entweder das Unrecht für den Täter wie für jedermann leicht erkennbar war oder wenn sich der Täter nicht mit den einschlägigen Vorschriften bekannt gemacht hat, obwohl er seinem Beruf, seiner Beschäftigung oder sonst den Umständen nach dazu verpflichtet gewesen wäre.

### 3.2.2.2 *Verbotsirrtümer im Finanzstrafrecht*

Vor allem, wenn ein Delikt nicht Teil des Kernstrafrechts ist, bietet der Verbotsirrtum einen Anhaltspunkt, so auch regelmäßig im finanzstrafrechtlichen Verfahren vor dem OGH.<sup>120</sup> Nach dem Verständnis der Irrtumslehre, die sich in der – oben detailliert dargestellten – Dogmatik des allgemeinen Strafrechts durchgesetzt hat, kann natürlich zumindest theoretisch bei Rechtsirrtümern zwischen Verbotsirrtum und Tatbildirrtum differenziert werden und zwar unabhängig davon, ob es sich um einen Irrtum über das allgemeine oder das Nebenstrafrecht handelt.

Wie *Rebisant*<sup>121</sup> sehr übersichtlich darstellt, wird aber nach der neueren OGH-Judikatur<sup>122</sup> auch im Finanzstrafrecht eine Unterscheidung zwischen Tatbild- und Verbotsirrtum getroffen. Im gegenständlichen Fall wurde einer Rechtsrüge nach § 281 Abs 1 lit b StPO bezogen auf

---

<sup>118</sup> *Höpfel* in *Höpfel/Ratz*, WK<sup>2</sup> § 9 (Stand 1.3.2012, rdb.at) Rz 8.

<sup>119</sup> *Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT<sup>15</sup> Z 18 Rz 13 mwN.

<sup>120</sup> So zB in OGH 25.3.1982, 13 Os 6/82; ÖJZ 1982/175 (EvBl).

<sup>121</sup> *Rebisant*, ZWF 2016, 72 f; dem zustimmend *Dannecker* ZWF 2016, 65 sowie *Leitner*, SWK 2016, 493; beide sind der Meinung, dass die Zurechnung grober Fahrlässigkeit ein bloßer Rechtsfolgenverweis auf die §§ 34 und 36 FinStrG ist.

<sup>122</sup> OGH 28.10.2015, 13 Os 112/15t.

§ 9 FinStrG des Angeklagten, der über die Steuerpflicht bestimmter Einkünfte irrte, nämlich insofern ein Riegel vorgeschoben, als der OGH hier die Meinung vertreten hat, dass der Abgabepflichtige einem Tatbildirrtum unterlegen sei und § 9 FinStrG nur den Verbotsirrtum umfasse.

Soweit ersichtlich ist der OGH bis zu einem gewissen Zeitpunkt noch einer anderen Judikaturlinie<sup>123</sup> gefolgt, nämlich jener des VwGH<sup>124</sup>, die vorsieht, dass kein Unterschied zwischen Tat- und Rechtsirrtümern (bzw Verbotsirrtümern) besteht. Wie *Rebisant*<sup>125</sup> darlegt, folgt der OGH nämlich seit der Finanzstrafrechtsreform 1975<sup>126</sup> auch im Finanzstrafrecht der personalen Unrechtslehre, die – wie schon oben angesprochen – den Vorsatz als subjektives Tatbestandselement und nicht als selbstständigen Teil der Schuld sieht. Insofern wird nach dem Verständnis des OGH auch bei Rechtsirrtümern zwischen dem auf Tatbestandsebene relevanten Tatbildirrtum und dem auf Schuldebene relevanten Verbotsirrtum unterschieden.

---

<sup>123</sup> so zB in OGH 14.12.1962, 9 Os 199/62 = SSt 33/72 bis zu OGH 7.11.1975, 13 Os 73/75.

<sup>124</sup> So zB in VwGH 26.11.1998, 98/16/0199 oder in VwGH 18.3.2006, 2005/16/0260.

<sup>125</sup> *Rebisant*, ZWF 2016, 72 (73).

<sup>126</sup> BGBl 1975/335 idF BGBl 1975/381.

*Rebisant* kommt in seinen Untersuchungen insgesamt zu dem Ergebnis, dass der nach der Steuerreform 2015/2016 § 9 FinStrG folgende (zumindest nach der Rechtsprechung des OGH gleichbleibende) Rechtsfolgen beinhaltet:

- Bei einem unentschuldbaren Irrtum hinsichtlich der Rechtswidrigkeit (Verbotsirrtum) besteht nur bei Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit hinsichtlich der Tatbestandsmerkmale nunmehr Strafbarkeit wie bei grober Fahrlässigkeit.
- Bei einem Tatbildirrtum entfällt der Vorsatz.
- Bei grober Fahrlässigkeit hinsichtlich aller Tatbestandsmerkmale ist der Täter für das grob fahrlässige Delikt strafbar.
- Bei bloßer Fahrlässigkeit hinsichtlich der Tatbestandsmerkmale ist man nicht für grobe Fahrlässigkeit strafbar.
- Bei einem entschuldbaren Verbotsirrtum (Irrtum hinsichtlich der Rechtswidrigkeit) entfällt überhaupt die Strafbarkeit.<sup>127</sup>

Der modernen Irrtumsdogmatik des allgemeinen Strafrechts ist in diesem Zusammenhang nicht nur ihrer selbst willen zu folgen, da – wie nachstehend gezeigt werden soll – eine andere Interpretation des allgemeinen Teils des FinStrG zu systemwidrigen überschießenden Rechtsfolgen führen kann. In den nächsten Punkten soll anknüpfend an die Ausführungen von *Rebisant* die Bestimmung des § 9 FinStrG im Lichte der Rechtsprechungsdifferenzen zwischen dem OGH und dem VwGH näher auf ihren Regelungsinhalt beleuchtet werden.

### **3.2.3 Auffassungsunterschiede des Regelungsinhalts des § 9 FinStrG**

Was bei einem Vorsatzdelikt bei Rechtsirrtümern aus der Unterscheidung zwischen Tatbildirrtümern und Verbotsirrtümern folgt, ist, dass Vorsatz beim Vorsatzdelikt nicht erst durch die Bestimmung des § 9 FinStrG, sondern schon durch § 8 FinStrG *e contrario* auszuschließen ist.<sup>128</sup> Wie oben dargestellt liegen aufgrund der Natur des Finanzstrafrechts als Blankettstrafrecht in den allermeisten Fällen Irrtümer als Blankettmerkmale vor, die eben keine Verbotsirr-

---

<sup>127</sup> *Rebisant*, ZWF 2016, 72 f

<sup>128</sup> *Lässig in Höpfel/Ratz*, WK<sup>2</sup> FinStrG § 9 (Stand 1.8.2016, rdb.at) Rz 1.

tümer, sondern Tatbildirrtümer sind. Deshalb wird zu Recht in der Literatur mitunter vertreten, dass der – bloß Verbotsirrtümer regelnde – § 9 FinStrG kaum ohne Anwendungsbereich bleibt.<sup>129</sup>

Im Gegensatz dazu gibt es die andere Auffassung – so wie zB jene von *Seewald ua*<sup>130</sup> - nach der sowohl Tatbildirrtümer als auch Rechtsirrtümer gleichermaßen die Schuld ausschließen und insofern beide Irrtumstypen unter § 9 FinStrG fallen. *Seewald ua*<sup>131</sup> sehen aber die Rechtsfolge des § 9 FinStrG darin, dass der Täter bei Vorliegen eines Irrtums nicht für Vorsatz haftet, nur als eine bloße Klarstellung, da es nämlich denkmöglich sei, dass jemand vorsätzlich irre und daher bei einem Irrtum nur mehr Fahrlässigkeit vorgeworfen werden könne. Soweit Blankettirrtümer betroffen sind, weicht dieses Verständnis von der neueren Auffassung gar nicht ab, zumal sich – seit der Einführung der Vorsatzdefinition im FinStrG – der Vorsatzausschluss schon im Umkehrschluss aus § 8 Abs 1 FinStrG ergibt. Freilich müsste, um im Rahmen beider Interpretationsmethoden zum letztlich selben Ergebnis zu kommen, die Entschuldbarkeitsprüfung nach den Kriterien der Fahrlässigkeit erfolgen. Ob dies der Fall ist wird unter Punkt 5.2 untersucht. Weiters entspricht auch die Rechtsfolge, dass sogar ein unentschuldbarer Irrtum (sofern Entschuldbarkeit mit dem Ausschluss von Fahrlässigkeit gleichzusetzen ist) den Vorsatz ausschließt, der Ansicht der Irrtumslehre des allgemeinen Strafrechts, dass bei einem unterlaufenen Irrtum über normative Tatbestandsmerkmale die Vorwerfbarkeit für einen Vorsatz keine Rolle spielen kann, so zB die allfällige unterlassene Erkundigung.<sup>132</sup> Auch im allgemeinen Strafrecht liegt bei Verkennen des Bedeutungsgehalts des Tatbilds nämlich kein Fall des § 9 StGB bezogen auf das Vorsatzdelikt vor.

Die Auffassung, dass § 9 FinStrG auch den Tatbildirrtum regelt, scheint aber auch auf den ersten Blick eher dem Willen des Gesetzgebers zu entsprechen, wie sich aus der eingangs vorgenommenen historischen Interpretation des gesetzgeberischen Willens ergeben hat. Nicht zuletzt aufgrund der auch jüngeren Rechtsprechung nach der Finanzstrafrechtsreform 1975 zeigt sich, dass der § 9 FinStrG vom VwGH so interpretiert wird, dass er jedweden Irrtum regelt.<sup>133</sup> Auf allfällige Systemwidrigkeiten, die sich im Zusammenhang damit stellen, dass bei Irrtümern gem § 9 FinStrG idF nach dem Steuerreformgesetz 2015/2016 grobe Fahrlässigkeit zuzurechnen ist, wird nachstehend eingegangen.

---

<sup>129</sup> *Rebisant*, ZWF 2016, 72 (73); *Leitner*, SWK 2016, 493.

<sup>130</sup> *Seewald/Harbich in Tannert*, FinStrG § 9 (Stand 30.9.2011, rdb.at) Rz 2.

<sup>131</sup> *Seewald/Harbich in Tannert*, FinStrG § 9 (Stand 30.9.2011, rdb.at) Rz 3.

<sup>132</sup> Siehe zum Konzept des potentiellen Unrechtsbewusstseins ua *Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT<sup>15</sup> Z 18 Rz 28.

<sup>133</sup> VwGH 18.3.2006, 2005/16/0260.

### 3.2.4 Das Auslegungsproblem der „Zurechnung grober Fahrlässigkeit“ iSd § 9 FinStrG

#### 3.2.4.1 Mögliche Systemwidrigkeiten im Zusammenhang mit der Zurechnung grober Fahrlässigkeit bei Tatbildirrtümern

Einer möglichen Auffassung, § 9 FinStrG käme bei einem vorsatzausschließenden Tatbildirrtum nicht mehr zum Tragen,<sup>134</sup> muss entgegnet werden, dass dies sehr wohl zumindest ursprünglich vom Gesetzgeber so gewollt war und dass sich die Rechtsprechung des VwGH nach diesem Verständnis richtet. Einer allfälligen damit einhergehenden Annahme, dass § 9 FinStrG durch die Einführung der Vorsatzdefinition überflüssig geworden ist, kann somit – zumindest für die Rechtsprechung des VwGH – nicht zugestimmt werden. Inwiefern diese Auslegung § 9 FinStrG aber nunmehr dennoch aus (finanz-)strafrechtlicher Sicht zu systemwidrigen Ergebnissen führen kann, soll nachstehend erörtert werden.

Bis zur Einführung der Definition der „groben Fahrlässigkeit“ und der Entschärfung der Abgabenhinterziehung durch das Steuerreformgesetz 2015/2016<sup>135</sup> war der diesbezügliche Meinungsstreit hinsichtlich der Einordnung von Irrtümern zumindest vom Gesichtspunkt der Rechtsfolgen irrelevant, zumal sich die Rechtsprechung des VwGH bei der Frage der Entschuldbarkeit regelmäßig an den Kriterien der Fahrlässigkeit orientierte und sich auch heute noch orientiert.<sup>136</sup> Interpretiert man nämlich § 9 FinStrG so, dass für die Entschuldbarkeit die Kriterien der Fahrlässigkeit herangezogen werden, ergibt sich im Ergebnis eine doppelt bedingte Fahrlässigkeitsprüfung insofern als der Täter einerseits für die Unentschuldbarkeit fahrlässig irren musste und nur dann strafbar ist, wenn es ein entsprechendes Fahrlässigkeitsdelikt gibt. Die Auffassung, dass die Norm so zu interpretieren ist, dass jedweder beachtlicher Irrtum unter § 9 FinStrG zu subsumieren ist, wird auch von *Seewald ua* vertreten.<sup>137</sup>

Die entsprechende Auslegung des § 9 FinStrG idF nach dem Steuerreformgesetz 2015/2016 hat nun mitunter zu systemwidrigen Ergebnissen geführt. Nach der Formulierung der Bestimmung haben nämlich alle unter diese Bestimmung fallenden Irrtümer die Haftung für grobe Fahrlässigkeit zur Folge, vor allem dann, wenn man weiterhin die Entschuldbarkeitsprüfung an den Kriterien der bloßen – und damit nicht der groben – Fahrlässigkeit festmacht. Dies bedeutet aber im Ergebnis, dass einem Abgabepflichtigen mitunter bei bloß fahrlässiger

---

<sup>134</sup> Wie man aus den Ausführungen in *Dannecker*, ZWF 2016, 65 (71) schließen könnte.

<sup>135</sup> BGBl I 2015/118.

<sup>136</sup> VwGH 26.11.1998, 98/16/0199; VwGH 23.1.1970, 1338/69, ÖJZ 1971/135 S 31; so auch noch der OGH zB in OGH 4.9.1973, 12 Os 26/73 = EvBl 1974/22 = JBl 1974, 159 = NZ 1975, 15.

<sup>137</sup> *Seewald/Harbich* in *Tannert*, FinStrG § 9 (Stand 30.9.2011, rdb.at) Rz 3.

Begehung schon grobe Fahrlässigkeit zugerechnet werden könnte.<sup>138</sup> So befürchtete unter anderem *Keppert*<sup>139</sup> eine Verschlechterung der Rechtslage für Parteienvertreter. Unter dem Gesichtspunkt der immer komplexeren Steuertatbestände, die von unbestimmten Gesetzesbegriffen geprägt seien und der vielzähligen Gesetzesänderungen im Steuerrecht, wurde – unter Zugrundelegung des Verständnisses, dass § 9 FinStrG jedweden Irrtum regelt – schon sehr frühzeitig von *Kronig ua*<sup>140</sup> für eine diesbezügliche Eingrenzung *de lege ferenda* auf wirklich strafwürdige Sachverhalte plädiert. Dazu kommt, dass das Steuerreformgesetz 2015/2016<sup>141</sup> eigentlich zu einer Entschärfung für die §§ 34 und 36 FinStrG nur mehr bei grober Fahrlässigkeit führen sollte. Diesem Zweck wird aber durch eine Verschärfung beim Vorliegen von Irrtümern nicht entsprochen. Wieso es insgesamt zu einer systemwidrigen Verschärfung kommen könnte, soll im Folgenden anhand der „doppelt bedingten Fahrlässigkeitsprüfung“ bei Tatbildirrtümern nachstehend dargestellt werden.

#### 3.2.4.2 Die doppelt bedingte Fahrlässigkeitsprüfung

Im Rahmen der „doppelt bedingten Fahrlässigkeitsprüfung“ wird im allgemeinen Strafrecht geprüft, ob der einem Tatbildirrtum unterliegende Täter, fahrlässig geirrt hat, wobei eine allfällige Haftung nur möglich bleibt, wenn es ein entsprechendes Fahrlässigkeitsdelikt gibt. Für die Frage, ob der Täter für Fahrlässigkeit strafbar ist, kommt es darauf an, ob der Täter das Vorliegen des Tatumstandes nach den für die (groben) Fahrlässigkeitsdelikte geltende Regeln hätte erkennen sollen und können.<sup>142</sup> Ein Tatbildirrtum ist somit nichts anderes als die (grob) fahrlässige Begehung eines Delikts. In diesem Zusammenhang gilt selbstredend im Strafrecht, dass sich der Vorwurf von Fahrlässigkeit nie schon alleine aus der Verneinung von Vorsatz ergeben kann, sondern stets einer selbstständigen Begründung bedarf.<sup>143</sup> Für die Haftung für grobe Fahrlässigkeit bedarf es daher der grob fahrlässigen Verletzung. Es ist also grundlegend falsch davon auszugehen, dass der Gesetzgeber mit der Änderung des § 9 FinStrG idF Steuerreformgesetz 2015/2016 ein derartiges dem Strafrecht fremde Rechtsfolge vorsehen wollte. So kann es zB nicht angehen, dass jemand, der bloß fahrlässig einen Forderungseingang übersieht über den Umweg der Bestimmung des § 9 FinStrG als grob fahrlässiger Täter iSd § 34 FinStrG zu bestrafen ist. Dasselbe muss aufgrund der Lehre der „Parallelwertung in der

---

<sup>138</sup> So wurde die Anpassung weitgehend verstanden. Siehe dazu zB die Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder vom 8.6.2015 zum Entwurf des Steuerreformgesetzes 2015/2016 und der Barbewegungsverordnung 2015.

<sup>139</sup> *Keppert*, SWK 2016, 74 (82).

<sup>140</sup> *Kronig/Stieglitz*, VIII Finanzstrafrecht, in *Marschner/Stefaner*, Steuerreform 2015/2016 (2015) (Stand 1.8.2015, rdb.at), 157 Rz 8/30.

<sup>141</sup> ErlRV 684 BlgNR 15 GP 45.

<sup>142</sup> *Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT<sup>15</sup> Z 12 Rz 12.

<sup>143</sup> *Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT<sup>15</sup> Z 25 Rz 3 mwN.

Laiensphäre“, die sich jedenfalls auch in der Rechtsprechung des OGH im Finanzstrafrecht durchgesetzt hat, auch für Irrtümer über normative Tatbestandsmerkmale gelten. Insofern muss an dieser Stelle auch festgestellt werden, dass der Wortlaut des § 9 FinStrG idF nach dem Steuerreformgesetz 2015/2016 einen auf den ersten Blick unauflösbaren Widerspruch im allgemeinen zu § 8 Abs 1 FinStrG und § 8 Abs 2 FinStrG darstellt, wenn er davon spricht, dass dem Täter grobe Fahrlässigkeit zuzurechnen ist, wenn ihm ein Irrtum unterliefe, *„der ihn das Vergehen (...) nicht erkennen ließ“*, sofern man auch bloß fahrlässige Tatbildirrtümer, bei denen nicht von grober Fahrlässigkeit gesprochen werden kann, unter den Begriff des unentschuldlichen Irrtums subsumiert sehen will. Der Widerspruch ergibt sich zur Vorsatzdefinition sowie der Definition der groben Fahrlässigkeit, sofern zB die grobe Abgabenverkürzung iSd § 34 FinStrG betroffen ist, dessen Tatbestand aber keine Haftung für das bloß fahrlässige Delikt vorsieht. Diesen Widerspruch gilt es aufzulösen.

#### 3.2.4.3 Die doppelte bedingte Prüfung der groben Fahrlässigkeit

Dafür, dass ausschließlich tatsächlich strafwürdiges grob fahrlässiges Verhalten bestraft wird, bedarf es womöglich bei den grob fahrlässigen Delikten ganz generell einer doppelt bedingten Prüfung der groben Fahrlässigkeit, um zu prüfen, ob Abgaben grob fahrlässig verkürzt wurden. Grob fahrlässig werden Abgaben iSd § 8 Abs 3 FinStrG von demjenigen verkürzt, der *„ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhalts als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.“* Dahingegen handelt jemand erst dann bloß fahrlässig iSd § 8 Abs 2 FinStrG, wenn er *„die Sorgfalt außer Acht läßt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, daß er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, daß er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will.“* Stellt man die Wortlaute beider Bestimmungen gegenüber ergibt sich hinsichtlich der nunmehr bloß für grobe Fahrlässigkeit strafbaren Delikte eine nicht unwesentliche Entschärfung. Die entschärfende Wirkung kommt aufgrund des Günstigkeitsprinzips des § 4 Abs 2 FinStrG auch Delikten zu Gute, die vor Inkrafttreten der Einführung des neuen § 34 FinStrG idF nach dem Steuerreformgesetz 2015/2016 begangen wurden und auf die die neue Rechtslage zur Anwendung kommt.<sup>144</sup> Mit Ausnahme von Sachverhalten, die Parteienvertreter<sup>145</sup> betreffen, stellen sich im Zusammenhang mit der groben Fahrlässigkeit nicht unwesentliche Auslegungsfragen, die im Rahmen der doppelten Fahr-

<sup>144</sup> Siehe zB BFG 13.9.2016, RV/7300031/2016.

<sup>145</sup> IZm groben Verschulden von Parteienvertreter kann auf die Rechtsprechung zum Beraterprivileg gem § § 34 Abs 3 FinStrG idF vor dem Steuerreformgesetz 2015/2016 zurückgegriffen werden.

lässigkeitsprüfung natürlich unweigerlich auch auf die Behandlung von Irrtümern Auswirkungen haben, so zB welche Anforderungen an die objektive und subjektive Tatseite für einen Vorwurf von grober Fahrlässigkeit des Täters zu stellen sind und inwiefern zur Auslegung des Begriffs des groben Verschuldens auf die bisherige Rechtsprechung zu § 217 Abs 7 BAO zurückzugegriffen werden kann.<sup>146</sup> Vor allem aber stellt sich im Zusammenhang mit der doppelt bedingten Fahrlässigkeitsprüfung bei Tatbildirrtümern die Frage wann schon objektiv, dh bemessen am einsichtigen und besonnenen Menschen aus dem jeweiligen Verkehrskreis des Täters, ein bestimmter Sachverhalt oder ein normatives Tatbestandsmerkmal grob fahrlässig verkannt wurde. Der Vorwurf grober Fahrlässigkeit verlangt jedenfalls nach einem ungewöhnlichen Sorgfaltsverstoß, da nach § 8 Abs 3 FinStrG objektiv eine ungewöhnlich und auffallende Sorgfaltswidrigkeit vorliegen muss. Die grobe Fahrlässigkeit ist damit ein objektiver Vergleichsmaßstab, der darauf abstellt, ob das gewöhnliche Maß an nie vermeidbaren Fahrlässigkeitshandlungen des täglichen Lebens erheblich überschritten wird.<sup>147</sup> Der OGH spricht in diesem Zusammenhang auch von Vorliegen einer „*schlechthin unentschuldbaren Pflichtverletzung*“.<sup>148</sup>

#### 3.2.4.4 *Lösungsansätze zur Vermeidung von den Systemwidrigkeiten im allgemeinen Teil des FinStrG*

*Dannecker*<sup>149</sup> ist der Meinung, dass § 9 FinStrG überhaupt nur den Verbotsirrtum regle und damit die Anwendung des § 9 FinStrG immer Vorsatz voraussetze. Diesem Argument kann grundsätzlich gefolgt werden. Dennoch ergibt sich mit der Annahme, der § 9 FinStrG setze Vorsatz voraus, ein gewisser Widerspruch zu der im allgemeinen Strafrecht herrschenden Dogmatik – so zB nach *Öner ua* – zum Unrechtsbewusstsein, nach der die Regeln des Verbotsirrtums sowohl bei Vorsatz als auch bei (grober) fahrlässiger Begehung eines Delikts zum Tragen kommen können.<sup>150</sup> So hafte der Täter für einen vorwerfbaren Irrtum bei vorsätzlichem Handeln für die vorsätzliche Tatbegehung, während er bei fahrlässigem Verhalten wegen der in Betracht kommenden Fahrlässigkeitstat zur Verantwortung gezogen werde. Dem objektiv grob fahrlässigen Täter wird aber umgekehrt auch ein wichtiges Verschuldenskorrektiv genommen, wenn er sich nicht mehr auf einen entschuldbaren Irrtum iSd § 9 FinStrG berufen kann und so bei Vorliegen eines grob fahrlässigen Irrtums sogar straffrei ausgehen könnte. Nach *Kienapfel ua* ist in diesem Zusammenhang die Annahme eines nicht vorwerfbaren Verbotsirrtums – zumindest im Regelungsbereich des allgemeinen Strafrechts – in be-

<sup>146</sup> Siehe dazu im Detail *Twardosz* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG § 8 (Stand 1.3.2017, rdb.at) Rz 110 f;

<sup>147</sup> *Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT<sup>15</sup> Z 27 Rz 25d.

<sup>148</sup> OGH 24.11.1993, 7 Ob 33/93; RIS-Justiz RS0030303.

<sup>149</sup> *Dannecker*, ZWF 2016, 65 (70).

<sup>150</sup> *Öner/Schütz* in *Leukauf/Steininger*, StGB Online § 9 Rz 16.

stimmten Grenzfällen sogar unabweisbares kriminalpolitisches Gebot.<sup>151</sup> Dies könnte mE auch im Bereich des Finanzstrafrecht für grob fahrlässige Delikte von Bedeutung sein, weil nicht zuletzt die (Un-)Entschuldbarkeit des potentiellen Unrechtsbewusstseins<sup>152</sup> im Finanzstrafrecht regelmäßig eine Rolle spielt. Denn nach den Worten von *Leitner ua*<sup>153</sup>, sei „*angesichts der Komplexität des Steuerrechts im Finanzstrafrecht vielfach darauf abzustellen, dass den Täter Erkundungspflichten getroffen hätten*“. Hier ist anzumerken, dass die Frage der Entschuldbarkeit immer getrennt vom objektiven Tatbestand zu prüfen ist.<sup>154</sup>

Um also die systemwidrige Rechtsfolge zu vermeiden, dass (bloß) fahrlässig verkannte Irrtümer auch unter § 9 FinStrG zu subsumieren sind, scheint es sinnvoll, dass bei Tatbildirrtümern – entsprechend den Meinungen in der aktuellen Literatur – im ersten Schritt der Vorsatz über § 8 Abs 1 FinStrG *e contrario* auszuschließen ist. Ergibt sich bei diesem ersten Schritt, dass der Vorsatz bestehen bleibt oder das Unrecht der Tat grob fahrlässig verkannt wurde, ist iSd § 9 FinStrG die Entschuldbarkeit des Irrtums zu prüfen, wobei sich die Entschuldbarkeit an den in der Rechtsprechung entwickelten Kriterien orientiert. Es ist bei der Entschuldbarkeitsprüfung nicht von Bedeutung, ob auf Tatbestandsebene Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit vorliegt. Ist der Irrtum unentschuldigbar, ist der Täter für grobe Fahrlässigkeit zu bestrafen, andernfalls geht er straffrei aus. So kann der Normenwiderspruch einigermaßen befriedigend gelöst werden, nämlich auch insofern, als dass – iSd Gebots der logisch-systematischen Interpretation<sup>155</sup> – überflüssige Rechtsfolgen vermieden werden, nämlich konkret die Strafbarkeit strafunwürdigen Verhaltens.

Gegen die Ansicht § 9 FinStrG setze Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit auf objektiver Tatbestandsebene voraus, könnte allerdings eingewendet werden, dass der historische Gesetzgeber vorgesehen hat, dass jedweder Irrtum unabhängig vom objektiven Tatbild unter § 9 FinStrG hinsichtlich seiner Rechtsfolgen zu subsumieren ist. Dieses Argument wäre trotz der Ausführungen in den GMat<sup>156</sup> zur Finanzstrafrechtsnovelle aber einigermaßen unangebracht, zumal der historische Gesetzgeber die nunmehr notwendige Differenzierung zwischen der groben Fahrlässigkeit und der bloßen Fahrlässigkeit nicht vorhersehen konnte. Auch wenn noch im Rahmen der Finanzstrafreform 1975 vom Gesetzgeber den Gesetzmaterialien<sup>157</sup> nach an-

---

<sup>151</sup> Näheres zu dem Ganzen *Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT<sup>15</sup> Z 18 Rz 17; so zB bei Jugendlichen.

<sup>152</sup> Zum Begriff s *ua Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT<sup>15</sup> Z 17 Rz 11 mwN.

<sup>153</sup> *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 546.

<sup>154</sup> *Dannecker*, ZWF 2016, 65 (70).

<sup>155</sup><sup>155</sup> *Kerschner*, Wissenschaftliche Arbeitstechnik und Methodenlehre für Juristen<sup>6</sup>, 39.

<sup>156</sup> ErlRV 1130 BlgNR 13 GP 50.

<sup>157</sup> ErlRV 1130 BlgNR 13 GP 50.

scheinend so gewollt, kann für Rechtsirrtümer über normative Tatbestandsmerkmale sowie Tatsachenirrtümer nicht bei einem Mangel an objektiver grober Sorgfaltswidrigkeit oder bei einer bloß fahrlässigen Verkennung des normativen Gehalts einer Norm bzw der Verkennung des Sachverhalts einfach grobe Fahrlässigkeit zugerechnet werden. Wie schon oben angesprochen erfordert ein Vorwurf grober Fahrlässigkeit nämlich die objektive (äußere) sowie subjektive (innere) grobe Fahrlässigkeit eines Täters.

Die Meinung, dass den Aussagen des Gesetzgebers im Zusammenhang mit dem Regelungsinhalt des § 9 FinStrG nicht allzu große Bedeutung zugemessen werden kann, unterstreicht ua auch *Lässig*<sup>158</sup>, der die Auffassung vertritt, „*dass die wissenschaftliche Meinungsbildung in Bezug auf den angesprochenen Problemkreis zur Zeit der Entstehung dieser GMat noch im Fluss gewesen ist.*“ Dem Argument von *Lässig* ist zuzustimmen, nämlich insofern, als nicht einmal das Gesetz selbst Auskunft darüber geben kann, ob die Vorsatz- oder Schuldtheorie zur Anwendung kommen soll, genauer gesagt, ob der vorsatzausschließende Tatbildirrtum eine Frage der Tatbestandsebene oder der Schuldebene ist.<sup>159</sup> Nach dem Willen des historischen Gesetzgebers zum StGB sollten, wie schon obenstehend im Rahmen der historischen Entwicklung dargestellt wurde, diesbezügliche Antworten durch die Rechtsprechung und die Dogmatik erst entwickelt werden. Nach den Worten *Steiningers*<sup>160</sup> liefert – laufend und sofern erforderlich – die Dogmatik „*gewissermaßen das Handwerkzeug, mit dem die Rechtsprechung ihre Aufgabe der Subsumtion des zu beurteilenden Sachverhalts unter das Gesetz zu vollziehen hat.*“ Insofern kann es also durchwegs geboten erscheinen, dass neue sinnvolle Schlüsse das vom einstigen Gesetzgeber Gesagte verdrängen oder ergänzen, vor allem dann, wenn eine Bestimmung bzw deren Rechtsfolgen aufgrund einer Neuerung ansonsten nicht mehr ganz sinnvoll erscheinen oder zu systemwidrigen und dogmatisch unbefriedigenden Ergebnissen führen.<sup>161</sup>

---

<sup>158</sup> *Lässig* in *Höpfel/Ratz*, WK<sup>2</sup> FinStrG § 9 (Stand 1.8.2016, rdb.at) Rz 1 mit Verweis auf ErlRV 1130 BlgNR 13 GP 50.

<sup>159</sup> ErlRV 30 BlgNR 13 GP 63.

<sup>160</sup> *Steininger*, Die moderne Strafrechtsdogmatik und ihr Einfluss auf die Rechtsprechung, ÖJZ 1981, 365 f.

<sup>161</sup> In diesem Sinne auch *Steininger*, ÖJZ 1981, 365 f.

### 3.3 Im Finanzstrafrecht irrelevante Irrtümer

Den beachtlichen Irrtümern sind die im Finanzstrafrecht unbeachtlichen Irrtümer gegenüberzustellen, die sich in der Rechtsprechung herausgebildet haben. Nicht jeder Irrtum führt nämlich notwendigerweise zum Vorsatzausschluss oder mangelndem Unrechtsbewusstsein. Im Zusammenhang mit der Abgrenzung zwischen unbeachtlichen und beachtlichen Irrtümern ist anzumerken, dass die Grenzen zwischen einem beachtlichen und unbeachtlichen Irrtum (va dem Irrtum über die Strafbarkeit) uU fließend verlaufen können. Es besteht daher in der Praxis die Gefahr, dass sich Beschuldigte oder deren Verteidiger im Finanzstrafverfahren auf im Verfahren unbeachtliche Irrtümer berufen, obwohl sehr wohl für den Ausgang des finanzstrafrechtlichen Verfahrens relevante Rechtsirrtümer – entweder in Form von Tatbild- oder Verbotsirrtümern – vorliegen. Auf die diesbezüglichen Abgrenzungskriterien wird weiter unten detaillierter eingegangen.

#### 3.3.1 Irrtümer über das Vorliegen von Strafaufhebungsgründen

Der VwGH hat ausjudiziert, dass die Bestimmung des § 9 FinStrG nur die Zurechnung von Vorsatz oder Fahrlässigkeit bei einer strafbaren Handlung ausschließen kann, jedoch hinsichtlich der Beurteilung, ob der Tatbestand der strafbefreienden Selbstanzeige<sup>162</sup> nach § 29 FinStrG gegeben ist, keine Rolle spielt. Der OGH folgt in diesem Zusammenhang der Meinung, dass eine Subsumtion unter § 9 FinStrG nicht in Frage kommt, da bei der Beurteilung der Rechtzeitigkeit einer Selbstanzeige subjektive Gesichtspunkte – somit wohl auch allfällige Rechtsirrtümer – nicht zum Tragen kommen.<sup>163</sup> § 29 FinStrG sei als Ausnahmebestimmung eng auszulegen, sodass die Selbstanzeige nur dann strafbefreiend wirke, wenn sie objektiv bei Beginn der Amtshandlung erstattet werde. Die Amtshandlung werde nach der gegenständlichen Rechtsprechung objektiv schon dann gesetzt, wenn diese zumindest für einen Tatbeteiligten wahrnehmbar gewesen sei. Eine allfällige diesbezügliche subjektive Fehleinschätzung sei unbeachtlich. Im gegenständlichen Urteil wies der OGH auf den Wortlaut des § 9 FinStrG hin, der den Anwendungsbereich insoweit einschränkt, als dass nur dann nicht Vorsatz oder Fahrlässigkeit zugerechnet werden können, wenn dem Täter bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterliefe, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ. § 9 FinStrG stellt nach der Meinung des OGH „*nur auf einen bei der Tat*

---

<sup>162</sup> Zur Selbstanzeige als persönlicher Strafaufhebungsgrund siehe *Lang/Hölz in Tannert/Kotschnigg*, FinStrG § 29 Rz 14 mit Verweis auf *Seiler/Seiler*, FinStrG<sup>4</sup> § 29 Rz 1.

<sup>163</sup> OGH 28.2.1985, 12 Os 169/84.

*(nicht aber auf einen allenfalls später, anlässlich einer Selbstanzeige) unterlaufenen Irrtum ab“.*

Für die strafrechtliche Haftung bei einer fehlgeschlagenen Selbstanzeige aufgrund eines Irrtums spricht außerdem, dass auch nach der Dogmatik des allgemeinen Strafrechts Irrtümer des Täters über die rechtlichen Voraussetzungen tätiger Reue iSd § 167 StGB unerheblich sind, zumal die Fehlvorstellungen bloß die Strafbarkeit der Tat und nicht die Unrechtmäßigkeit iSd § 9 StGB betreffen.<sup>164</sup> Diese Begründung kann auch auf die Selbstanzeige nach dem FinStrG umgelegt werden, zumal das Wesen der Selbstanzeige gem § 29 FinStrG sowie jenes der tätigen Reue gem § 167 StGB ist, dass sie nach dem Willen des historischen Gesetzgebers *„vornehmlich auf die Schadensgutmachung abgestellt ist“*.<sup>165</sup> In diesem Zusammenhang wesentlich ist, dass Irrtümer bei der Erhebung von Selbstanzeigen also immer zu Lasten des Abgabepflichtigen gehen.

### **3.3.2 Irrtum über die Strafbarkeit bzw die Tatsubsumption unter eine bestimmte Norm bei Vorliegen von Unrechtsbewusstsein**

#### *3.3.2.1 Allgemeiner Überblick – ein Beispiel aus dem Anwendungsbereich des StGB*

Nach der ständigen Rechtsprechung<sup>166</sup> des OGH zum allgemeinen Strafrecht sind (Subsumptions-)Irrtümer, die lediglich die rechtliche Beurteilung der Tat betreffen und dem Täter das Unrecht der Tat nicht verschleiern, unbeachtlich. Der OGH<sup>167</sup> hatte in diesem Zusammenhang zB über eine Berufung bzw Nichtigkeitsbeschwerde eines vom Erstgericht Verurteilten, der – entgegen dem strafrechtlich sanktionierten Verbot iSd § 48 KWG – unter Einreichung falscher Vermögensübersichten die Gewährung eines Kredits erschleichen wollte, zu entscheiden. Im gegenständlichen Fall wendete der Angeklagte vor dem OGH erfolglos ein, er habe darüber geirrt, dass das Delikt gem § 48 KWG auch schon vollendet ist, wenn letztlich gar kein Kredit gewährt wurde. Im ersten Schritt hielt der OGH fest, dass ein Subsumptionsirrtum den Täter nie zu exkulpieren vermag. Weiters stellte der OGH fest, dass ein allfällig behaupteter Verbotsirrtum, der den Täter das Unrecht der Tat nicht erkennen ließ, im gegenständlichen Fall sowieso iSd § 9 StGB vorwerfbar wäre, *„denn entgegen der Rechtsauffassung des Beschwerdeführers ist das in der Täuschung von Kreditinstituten (...) in einem Handeln wider*

<sup>164</sup> Kirchbacher in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup>, StGB § 167 (Stand 1.12.2018, rdb.at) Rz 12 mit Verweis auf OGH 23.9.1986, 11 Os 108/86, SSt 57/70.

<sup>165</sup><sup>165</sup> Leitner/Brandl/Kert, Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 623 mit Verweis auf ErlRV 1130 BlgNR 13.GP 57.

<sup>166</sup> RIS-Justiz RS0089524.

<sup>167</sup> OGH 7.9.1978, 12 Os 58/78.

*Treu und Glauben im wirtschaftlichen Bereich gelegene Unrecht allgemein ohne weiteres einsichtig“.*

Schwierigkeiten im Zusammenhang mit der Frage, ob tatsächlich ein Subsumptionsirrtum oder ein strafrechtlich relevanter Rechtsirrtum vorliegt, ergeben sich daraus, dass beide Arten von Irrtümern die rechtliche Seite der Tat betreffen und die herrschende Auffassung das mangelnde Bewusstsein über die Strafbarkeit als unbeachtlich erachtet. Gleichzeitig wird das Bewusstsein über die Strafbarkeit vom im Strafrecht uU relevanten mangelnden Unrechtsbewusstsein begrifflich getrennt, obwohl ein Irrtum über das Unrecht der Tat immer auch notwendigerweise den Irrtum über die Strafbarkeit mitumschließen muss. Weil das StGB die herrschende Wertordnung im Sinne von Verboten die gegen diese verstoßen, widerspiegelt, schließt umgekehrt die Kenntnis über die strafrechtliche Sanktionierung des eigenen Handelns die Berufung auf einen Verbotsirrtum aufgrund mangelnden Unrechtsbewusstseins jedenfalls aus. Ein gem § 9 StGB strafrechtlich beachtliches mangelndes Unrechtsbewusstsein liegt nämlich erst dann vor, wenn der Täter nicht wusste, dass die durch sein Verhalten verletzte Wertordnung die kraft des positiven Rechts geltende ist<sup>168</sup> und daher sein Verhalten nicht als verboten erkannte und dementsprechend – mangels jedweder Subsumption unter eine strafrechtliche Norm – auch keinem Subsumptionsirrtum unterlegen sein konnte.

Unproblematisch ist die Differenzierung zwischen dem Subsumptionsirrtum und dem Verbotirrtum in Fällen, in denen ein Verstoß gegen die „Werteordnung“ allgemein durch den Täter erkannt wurde und dieser dennoch davon ausging, dass das Handeln nicht strafbar iSd StGB oder FinStrG ist. Dementsprechend hat der OGH<sup>169</sup> im Anwendungsbereich des allgemeinen Strafrechts zB entschieden, dass jedenfalls dann ein unbeachtlicher Subsumptionsirrtum vorliegt, wenn der Täter irrig davon ausgegangen ist, eine Verletzung des Ausfuhrverbots würde durch die Finanzbehörde und nicht durch das Gericht geahndet. Das leuchtet in diesem Fall ein, zumal dieser Irrtum *„nichts an dem wesentlichen Umstand zu ändern vermag, daß er nämlich das Unrecht der Tat (die Ausfuhr künstlerisch bedeutender Gegenstände unter Mißachtung einer sie ausdrücklich verbietenden gesetzlichen Bestimmung) erkannt hat“*.

Auch im Finanzstrafrecht folgt der OGH selbstredend dieser Ansicht. So ging der Einwand eines Täters – trotz des Umstands, dass dieser von den Finanzbehörden jahrelang unbehelligt geblieben ist – gänzlich fehl, er sei der Meinung gewesen, die nicht rechtzeitige Abgabe von

---

<sup>168</sup> Höpfel in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> StGB § 9 (Stand 1.3.2012, rdb.at) Rz 4.

<sup>169</sup> OGH 19.6.1980, 13 Os 48/80, ÖJZ 1981/44 (EvBl).

Umsatzvoranmeldungen sei überhaupt nicht strafbar und es wären dafür lediglich Säumniszuschläge aufzuerlegen gewesen.<sup>170</sup>

Problematisch kann allerdings theoretisch nicht nur die Abgrenzung zum Verbotsirrtum sein. Da bei Vorliegen eines Irrtums über Blankette (bzw von Rechtsirrtümern) einzelfallabhängig sowohl von einem Irrtum in Form eines Tatbestandsirrtums oder in Form eines Verbotsirrtums gesprochen werden kann, können sich in der Praxis auch im Zusammenhang mit der Abgrenzung zwischen Tatbildirrtümern und Irrtümern über die Strafbarkeit Abgrenzungsschwierigkeiten ergeben. Nach *Höpfel* ergibt sich die Grenze zwischen Tatbildirrtum und Subsumptionsirrtum aus der Vorsatzlehre, genauer gesprochen aus dem Gebot der Bedeutungskennntnis.<sup>171</sup> Bleibt dem Täter nämlich schon der Bedeutungsgehalt der Tat verschleiert, kann schon nach der herrschenden Lehre kein vorwerfbarer Verbotsirrtum vorliegen und schon gar kein Irrtum über die Strafbarkeit über ein eigentlich als Unrecht empfundenen Verhaltens.

Aus den vorstehenden Urteilen des OGH ist relativ klar ersichtlich, dass die Grenzen zwischen einem Subsumptionsirrtum und Rechtsirrtümern generell fließend verlaufen können. Es ist daher – wie schon vorher angemerkt – in der Praxis nicht ausgeschlossen, dass sich Beschuldigte oder deren Verteidiger auch in einem Finanzstrafverfahren auf im Finanzstrafverfahren unbeachtliche Irrtümer über die Strafbarkeit berufen, obwohl sehr wohl für den Ausgang des finanzstrafrechtlichen Verfahrens relevante Rechtsirrtümer – entweder in Form von Tatbild- oder Verbotsirrtümern – vorliegen.

### 3.3.2.2 *Relevanz des Irrtums über die Strafbarkeit im Finanzstrafrecht*

Auch das Finanzstrafrecht kennt das Konzept des Irrtums über Strafbarkeit. Nach ständiger Rechtsprechung des OGH<sup>172</sup> zum Finanzstrafrecht, kommt dem Täter eines Finanzvergehens „*nur dann ein nach § 9 FinStrG als Entschuldigungsgrund beachtlicher Rechtsirrtum zuzustatten, wenn er nicht weiß, daß sein Verhalten überhaupt verboten ist; mit der Behauptung, bloß die Strafbarkeit eines Durchfuhrschmuggels<sup>173</sup> nicht erkannt zu haben, wird nur ein unbeachtlicher Strafbarkeitsirrtum geltend gemacht*“.

<sup>170</sup> OGH 21.10.1986, 10 Os 120/86.

<sup>171</sup> *Höpfel* in *Höpfel/Ratz*, WK<sup>2</sup> StGB § 9 (Stand 1.3.2012, rdb.at) Rz 4.

<sup>172</sup> RIS-Justiz RS0086211; OGH 19.1.1988, 10 Os 39/87.

<sup>173</sup> Auch wenn hier nur vom Durchfuhrschmuggel die Rede ist, gilt das Gesagte selbstredend für alle Delikte des Finanzstrafrechts.

Im Anwendungsbereich des StGB ist eine Unterscheidung zwischen Subsumptionsirrtum und Rechtsirrtum weitgehend irrelevant, da Verbotsirrtümer aufgrund der strengen Haftungskriterien des § 9 StGB idR vorwerfbar sind. Die Differenzierung im Anwendungsbereich des FinStrG spielt hierbei aufgrund des im Gegensatz zum StGB vorteilhaften Vorsatzausschlusses – auch bei Vorliegen eines unentschuldbaren Rechtsirrtums – sehr wohl eine bedeutende Rolle, die daher keinesfalls unterschätzt werden sollte.

Nach der Rechtsprechung des VwGH<sup>174</sup> (hinsichtlich eines Falls aus dem Verwaltungsstrafrecht) sind Subsumptionsirrtümer unbeachtlich. Demnach bleibt die Vorsatzhaftung zB jedenfalls dann bestehen, wenn vom Abgabepflichtigen eingewendet wird, dass er der der Ansicht gewesen, ein Apparat sei nach § 6 Abs 3 Wr VergnStG<sup>175</sup>, nicht aber nach jenem des § 6 Abs 4 Wr VergnStG zu versteuern.

### 3.3.2.3 *Subsumption unter die falsche abgabenrechtliche Norm*

Aber auch ein Irrtum im Zusammenhang mit der fehlerhaften Subsumption eines Sachverhalts unter die falsche abgabenrechtliche Norm kann einen relevanten Irrtum darstellen, wie anhand eines Beispiels hier näher veranschaulicht werden soll. Nach *Leitner ua*<sup>176</sup> liegt mE korrekterweise zB dann ein idR beachtlicher Irrtum über Blankette vor, wenn der Täter falsche Vorstellungen vom Bedeutungsgehalt eines Scheingeschäfts iSd § 23 BAO hat und stattdessen glaubt, dass er ein Umgehungsgeschäft gem § 22 BAO abschließt und so das Tatbild eines Abgabebetrgs iSd § 39 Abs 1 lit b FinStrG objektiv verwirklicht. Der Täter kann deshalb nicht nach dem Vorsatzdelikt des § 39 Abs 1 lit b FinStrG bestraft werden, da sich in so einem Fall der Vorsatz nicht auf das vom Tatbild geforderte normative Tatbestandsmerkmal des „Scheingeschäfts“ bezieht. Eine genaue Subsumption ist zwar für Vorsatzhaftung bzw eine entsprechende Parallelwertung in der Laiensphäre nicht erforderlich, dennoch blieb dem Täter der Bedeutungsgehalt insofern verschleiert, als er die soziale Bedeutung des Begriffs „Umgehung“ mit jenem des „Scheingeschäfts“ ausgefüllt hat und somit nicht den Unrechtstyp des Abgabebetrgs verwirklichen wollte. Dass sich bei der Unterscheidung zwischen Missbrauch iSd § 22 BAO und einem Scheingeschäft iSd § 23 BAO Schwierigkeiten ergeben können, zeigt sich schon durch den Umstand, dass der VwGH in einem seiner Urteile die Finanzbehörden darauf hinweisen musste, die beiden Tatbestände – deren gemeinsames Vorliegen bei ein und demselben Sachverhalt definitiv auszuschließen ist – nicht miteinander zu ver-

---

<sup>174</sup> VwGH 25.6.1996, 94/17/0430.

<sup>175</sup> Wiener Vergnügungssteuergesetz, LGBl Nr 43/1987.

<sup>176</sup> *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 537.

mengen.<sup>177</sup> Inwiefern der Einwand zutrifft, der Abgabepflichtige sei statt eines Scheingeschäfts von einem Umgehungsgeschäft ausgegangen, wird mE in den meisten Fällen selten zweifelsfrei aus den äußeren Umständen festgestellt werden können, wobei dies nicht notwendigerweise einen Nachteil für den Abgabepflichtigen bedeuten muss, zumal der Vorwurf von Vorsatz nicht jedweder nachvollziehbaren Begründung entbehren darf. Einem allfälligen Einwand, es liege in diesem speziellen Fall kein Tatbildirrtum, sondern ein Irrtum über die Strafbarkeit der Tat vor, weil der Täter mit der Gestaltung sehr wohl Steuern sparen wollte und insofern das Unrecht bezogen auf das Rechtsgut des staatlichen Steueranspruchs nicht verkannte, wird in diesem Zusammenhang idR nicht gefolgt werden können. Das deshalb, weil – nach den Worten von *Brandl ua*<sup>178</sup> - „soweit ersichtlich, (...) die Höchstgerichte bisher in keinem einzigen Fall eine auf § 22 BAO gestützte missbräuchliche Steuerverkürzung als Abgabenhinterziehung qualifiziert“ hätten. Die Meinung, dass die Verwirklichung eines Missbrauchs iSd § 22 BAO in den allermeisten Fällen keine finanzstrafrechtliche Haftung begründen kann, wird fast einstimmig in der Literatur<sup>179</sup> geteilt.

Wie *Brandl ua* weiter ausführen, biete die Bestimmung des § 22 BAO aufgrund seines unbestimmten Inhalts jedenfalls immer wieder Anknüpfungspunkte für den Vorsatz ausschließende Irrtümer. In der Regel wird mE ein derartiger Irrtum nicht nur den Vorsatz ausschließen, sondern auch entschuldbar sein. Die Auslegung der Bestimmung des § 22 BAO hinsichtlich ihres sozialen Bedeutungsgehalts bietet – aktuell nicht zuletzt aufgrund der erst kürzlich erfolgten Änderung im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2018<sup>180</sup> – somit sehr wohl auch für den erfahrenen Steuerexperten erhebliche Schwierigkeiten. Insofern kann ein Abgabepflichtiger in der Regel nicht erkennen, dass er durch die Verwirklichung eines von der Behörde als Missbrauch gewerteten Sachverhalts eigentlich gegen die abgabenrechtlichen Vorschriften verstoßen hat,<sup>181</sup> wobei maximal von einem für den beachtlichen Verbotsirrtum geforderten mangelnden Unrechtsbewusstsein ausgegangen werden muss, nicht jedoch von einem Irrtum über die Strafbarkeit eines eigentlich als Unrecht empfundenen Verhaltens. Dem Abgabepflichtigen kann hier somit nicht unterstellt werden, er habe im Bewusstsein gehandelt, dass seine Handlung nach dem Gesamtsachverhalt rechtswidrig ist.<sup>182</sup> Dieser hat nämlich, wenn er

---

<sup>177</sup> VwGH 27.9.1995, 93/13/0095; *Cupal*, Die Strafbarkeit von Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts aus der Praxis, ZWF 2015, 241 (242).

<sup>178</sup> *Brandl/Gahleitner/Leitner*, Offshore-Gestaltungen im Blickpunkt, SWK 2013, 1061 (1072).

<sup>179</sup> *Brandl/Gahleitner/Leitner*, SWK 2013, 1061 (1072); *Cupal*, ZWF 2015, 241 f; *Haubeneder*, Das Bestimmtheitsgebot im Finanzstrafrecht, ZWF 2015, 234 f.

<sup>180</sup> BGBl I 2018/62.

<sup>181</sup> So auch *Cupal*, ZWF 2015, 241 (242).

<sup>182</sup> insofern ist nach *Höpfel* in *Höpfel/Ratz*, WK<sup>2</sup> StGB § 9 (Stand 1.3.2012, rdb.at) Rz 8 von mangelndem Unrechtsbewusstsein und demnach von einem Verbotsirrtum auszugehen.

ein Umgehungsgeschäft statt einem Scheingeschäft annimmt, idR auch nicht davon ausgehen können, dass er gegen das finanzstrafrechtliche Verbot des Abgabebetrgs verstoßen hat. Das dieses Bewusstsein gefehlt hat ist insofern relevant, als nach *Leitner ua*<sup>183</sup> das Unrechtsbewusstsein nämlich stets tatbildbezogen sein muss. Es liegt im Ergebnis also bei einer solchen Konstellation in jedem Fall ein unter § 9 FinStrG subsumierbarer relevanter Rechtsirrtum vor.

#### 3.3.2.4 *Subsumptionsirrtum und Unrechtsbewusstsein bei Tateinheit*

Der OGH<sup>184</sup> hatte im Zusammenhang mit dem Irrtum über die Strafbarkeit über eine Nichtigkeitsbeschwerde im Anwendungsbereich des Finanzstrafrechts zu entscheiden, die die Verurteilung eines ausländischen Staatsbürgers wegen gewerbsmäßigen Schmuggel iSd §§ 35 Abs 1, 38 Abs 1 lit a FinStrG und gleichzeitig dem vorsätzlichen Eingriff in die Rechte des Tabakmonopols nach § 44 Abs 1 lit b FinStrG zum Gegenstand hatte. Der Angeklagte, der über 2.000 Stangen Filterzigaretten geschmuggelt bzw dem Zollverfahren entzogen hatte, machte in der Nichtigkeitsbeschwerde geltend, dass das Erstgericht den Vorwurf des Vorsatzes im Zusammenhang mit dem vorsätzlichen Eingriff in die Rechte des Tabakmonopols nach § 44 Abs 1 lit b FinStrG nicht ausreichend begründet habe, zumal bei Ausländern die Kenntnis des Monopols nicht vorauszusetzen sei. Einwendungen basierend auf dem Vorsatzmangel hinsichtlich des Schmuggels iSd §§ 35 Abs 1, 38 Abs 1 lit a FinStrG blieben hingegen aus. Entgegen des Einwands, dass kein Verschulden des Ausländers vorliege, hielt der OGH fest, dass die Kenntnis der einschlägigen Bestimmung des Täters für das Vorliegen von Vorsatz keine Voraussetzung sei. Für die Vorsatzhaftung genüge *„nämlich der mit einem Schmuggel untrennbar verbundene und auch eingestandene Täterwille, Zigaretten unter Verletzung der Rechtsordnung einzuführen, weil sich der Vorsatz nicht auf Tatbildmerkmale als abstrakte Begriffe, sondern auf die konkreten Gegebenheiten beziehen muss“*. Der OGH war im gegenständlichen Fall also der Meinung, dass der Irrtum über die Strafbarkeit des Eingriffs in die Tabakmonopolrechte nicht den Vorsatz betrifft, sondern die Tatsubsumption, wobei er diesbezügliche falsche Vorstellungen als unbeachtlich beachtete. Auch dem zusätzlichen Einwand des Beschwerdeführers, dass eine staatliche Monopolstellung nach dem EU-Recht nicht mehr statthaft und das vorliegende Monopol selbst rechtswidrig sei, folgte der OGH nicht, da damit bloß Kritik an der gegebenen Rechtslage geübt werde.

---

<sup>183</sup> *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 544.

<sup>184</sup> OGH 22.6.1995, 12 Os 62/95.

Grundsätzlich kann der vom OGH im gegenständlichen Urteil vertretenen Meinung zu der Frage, ob der Tatbestand des § 44 FinStrG erfüllt ist, gefolgt werden. Die Argumentation im Zusammenhang mit der Kategorisierung des vorliegenden Irrtums als unbeachtlicher Subsumptionsirrtum ist ganz generell aber immer nur dann richtig, sofern ausreichend Gründe für die Annahme von Vorsatz bestehen. Vorsatz besteht nämlich nur dann, wenn der Täter eine konkret sozial inadäquate Tathandlung verwirklichen will.<sup>185</sup> Bezieht sich der Vorsatz somit nicht auf die vom Tatbild (hier dem vorsätzlichen Eingriff in die Rechte des Tabakmonopols nach § 44 Abs 1 lit b FinStrG) geforderte sozial inadäquate Handlung, ist die Strafbarkeit für das Vorsatzdelikt somit schon hiermit ausgeschlossen. Als logische Konsequenz kann derjenige, der die soziale Unverträglichkeit seines Verhaltens nicht erkennt, auch die übrigen Schichten des Unrechts nicht erkennen, womit natürlich auch die Haftung für Vorsatz wegen eines vorwerfbaren Verbotsirrtum wegfallen muss.<sup>186</sup> Erkennt nämlich der Täter das Unrecht nicht, das er – ohne den sozialen Bedeutungsgehalt zu erkennen – verwirklicht, kommt kein vorwerfbarer Verbotsirrtum in Frage.

Nun stellt sich im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Fall auf Grund der speziellen Umstände des Täters sehr wohl die Frage, ob diesem unterstellt werden konnte, dass er wegen dem Täterwillen bezogen auf den Schmuggel auch hinsichtlich des Eingriffs in die Rechte des Tabakmonopols das Unrecht nicht verkannt haben konnte. Irrt nämlich ein Täter soweit, dass er die Sozialinadäquanz als Teil des Erfolgsunwerts seiner Tat nicht erkennt, ist schon das für die Vorsatzhaftung notwendige „Erkennen“ unmöglich.<sup>187</sup> Wesentlich hier ist, dass der Erfolgsunwert einer Tat einem Täter dann verschleiert bleiben musste, wenn ihm der Blick auf das strafrechtliche Verbot an sich sowie das durch dieses Verbot geschützte Rechtsgut<sup>188</sup> verschleiert blieb.

Um die Frage, ob in ähnlich gelagerten Fällen Tätern das Unrecht in solcher Weise verschleiert bleiben kann, beantworten zu können, ist zu hinterfragen, welches Rechtsgut der Täter durch die Verletzung des Verbots des Eingriffs in die Monopolrechte verletzte. Das durch § 44 FinStrG geschützte Rechtsgut ist nicht nur der Schutz der staatlichen Monopoleinheit sondern vordergründig auch das staatliche Interesse um das Aufkommen der Tabaksteuer.<sup>189</sup>

---

<sup>185</sup> *Reindl-Krauskopf* in *Höpfel/Ratz*, WK<sup>2</sup> StGB § 5 (Stand 1.8.2015, rdb.at) Rz 6.

<sup>186</sup> *Höpfel* in *Höpfel/Ratz*, WK<sup>2</sup> StGB § 9 (Stand 1.3.2012, rdb.at) Rz 5 (mit Verweis auf *Nowakowski*, VoraufI Vorbem §§ 3-5 Rz 25, 28).

<sup>187</sup> *Höpfel* in *Höpfel/Ratz*, WK<sup>2</sup> StGB § 9 (Stand 1.3.2012, rdb.at) Rz 5.

<sup>188</sup> Zur Verknüpfung zwischen dem Erfolgsunwert einer Tat und dem durch das jeweilige strafrechtliche Verbot geschützte Rechtsgut siehe ua *Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT<sup>15</sup> Z 4 Rz 27.

<sup>189</sup> *Kotschnigg* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG § 44 (Stand 1.9.2015, rdb.at) Rz 5.

Zumindest hinsichtlich der Irrtümer von Ausländern betreffend das Tabakmonopol wird idR eher vom mangelnden Unrechtsbewusstsein auszugehen sein, zumal Tabakmonopole in anderen Jurisdiktionen eventuell nie existierten. Das durch das finanzstrafrechtliche Verbot geschützte Rechtsgut und somit der soziale Bedeutungsgehalt des § 44 FinStrG kann daher theoretisch sicherlich durch einen Ausländer auch verkannt werden, obwohl ihm das Unrecht im Zusammenhang mit dem Schmuggel iSd §§ 35 Abs 1, 38 Abs 1 lit a FinStrG gleichzeitig bewusst war.

Soweit aus der Literatur für mich ersichtlich, stimmt die Lehre einstimmig diesem Gedankengang zu. Dadurch, dass nämlich das Unrechtsbewusstsein tatbildbezogen sein muss, ist das Unrechtsbewusstsein teilbar, dh, dass der Täter bei mehreren gleichzeitig begangenen Delikten nur in Bezug auf das eine Unrechtsbewusstsein gehabt haben kann, nicht hingegen in Bezug auf das andere.<sup>190</sup> Im ähnlich gelagerten Fällen, in denen mehr als ein Tatbild objektiv erfüllt wird, könnte dieses Argument für den Vorsatzmangel oder Verbotsirrtum auch für bloß eines der Tatbilder herangezogen werden, sofern das mangelnde Unrechtsbewusstsein oder die Verkennung des rechtlichen Sinns ausreichend begründet werden kann. Es finden sich mitunter auch Entscheidungen aus dem Bereich des Finanzstrafrechts, in denen der OGH eben diese Meinung vertreten hat. So hat der OGH zB entschieden, dass „*ein vorhandenes Unrechtsbewusstsein in Ansehung der Verletzung eines bestimmten Rechtsgutes (wie hier der Volksgesundheit durch Verstöße gegen das Suchtgift) (...) keineswegs bereits zwangsläufig einen Verbotsirrtum in Bezug auf eine damit (in Tateinheit) verbundene Beeinträchtigung eines anderen Rechtsgutes (wie hier der Finanzhoheit des Staates)*“ schließen lässt.<sup>191</sup>

### 3.3.2.5 *Mangelndes Unrechtsbewusstsein durch kritisches Hinterfragen der geltenden Rechtslage*

Auch der Meinung, dass im Fall des vorsätzlichen Eingriffes in die Rechte des Tabakmonopols ein allfälliges Argument des Beschwerdeführers, das Monopol verstoße gegen EU-Recht, eine bloße Kritik an der derzeitigen Rechtslage und daher unbeachtlich sei, kann grundsätzlich gefolgt werden.<sup>192</sup> Im Fall der Verletzung des Verbots in das Tabakmonopol einzugreifen liegt ja ein Verstoß gegen die Rechtsordnung vor, der selbstredend nicht durch die bloße Kritik an der Rechtsordnung gerechtfertigt werden kann. Zwar macht die rechtliche Würdigung des OGH hier durchaus Sinn, so muss an dieser Stelle dennoch angemerkt werden, dass nach

---

<sup>190</sup> Öner/Schütz in *Leukauf/Steininger*, StGB<sup>4</sup> § 9 Rz 2 mwN (ua wird auf *E. Steininger*, SbgK § 9 Rz 15 verwiesen, der ausnahmsweise sogar von einer teilweisen Teilbarkeit des Unrechtsbewusstseins innerhalb eines Tatbestands ausgeht, wenn verschiedene Rechtsgüter betroffen sind).

<sup>191</sup> OGH 25.3.1982, 13 Os 6/82. ÖJZ 1982/175 (EvBl).

<sup>192</sup> OGH 22.6.1995, 12 Os 62/95.

*Kienapfel ua*<sup>193</sup> ein derartiger Einwand sehr wohl einen Anhaltspunkt für einen Verbotsirrtum bieten kann, nämlich dann, wenn der Täter eine Norm wegen Verfassungs- bzw EU-Rechtswidrigkeit gar für ungültig hält, wobei im Finanzstrafrecht die diesbezügliche Rechtsprechung des OGH eher streng ist. So konnte der Einwand eines Täters – der als Irrtum über die Strafbarkeit qualifiziert wurde –, es widerspreche dem Gleichheitssatz gem Art 7 B-VG, dass zwar eine heimliche Durchfuhr eingangsabgabepflichtiger Waren im Straßenverkehr, nicht aber auch das Überfliegen des Zollgebietes mit derartigen Waren unter Strafsanktion steht, keinen Tatbestands- bzw Verbotsirrtum begründen.<sup>194</sup>

### 3.3.2.6 *Vorteile bei Annahme eines Verbotsirrtums statt eines Irrtums über die Strafbarkeit*

Nimmt der OGH zB bei einem Eingriff in die Monopolrechte durch einen Ausländer – was mitunter plausibel erscheinen kann – einen Rechtsirrtum aufgrund des Vorliegens eines Verbotsirrtums an, würde der OGH mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit die Entschuldigkeitsprüfung im Ergebnis negativ ausfallen lassen. Zu Recht wäre der Irrtum deshalb unentschuldigbar, weil auch die am Wirtschaftsleben in Österreich teilnehmenden Ausländer eine – strengen Anforderungen unterliegende – Erkundigungspflicht hinsichtlich der für das Finanzstrafrecht relevanten Normen trifft.<sup>195</sup> Dennoch ist die Annahme eines Irrtums für den Täter immer günstiger, weil ja die Vorsatzhaftung entfallen und ein Täter nur mehr für das (grob) fahrlässige Delikt strafbar gewesen wäre.

## 3.3.3 Error in persona vel objecto

### 3.3.3.1 *Irrtum hinsichtlich des Tatobjekts bei Vorliegen eines gleichartigen Tatobjekts*

Bei einem „error in persona vel objecto“ irrt sich der Täter über die Identität oder sonstige deliktsrelevante Eigenschaften einer Person oder Sache.<sup>196</sup> Im Finanzstrafrecht liegt diese Art von Irrtum zB dann vor, wenn ein Täter vermeint, die veranlagte Einkommensteuer zu verkürzen, aber tatsächlich die Kapitalertragssteuer verkürzt.<sup>197</sup>

Der OGH hatte schon über einen „error in persona vel objecto“ im Anwendungsbereich des Finanzstrafrechts zu entscheiden,<sup>198</sup> wobei er in seiner Argumentation den Grundsätzen aus

<sup>193</sup> *Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT<sup>15</sup> Z 18 Rz 13 f.

<sup>194</sup> OGH 19.1.1988, 10 Os 39/87.

<sup>195</sup> VwGH 25.9.1980, 0758/80, VwSlg 5509 F.

<sup>196</sup> siehe zur Einführung in die Thematik ua *Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT<sup>15</sup> Z 12 Rz 13 f.

<sup>197</sup> *Seewald/Harbach* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG § 9 (Stand 30.9.2011, rdb.at) Rz 8.

<sup>198</sup> OGH 11.1.1983, 10 Os 159/82; RIS-Justiz RS0086384.

der allgemeinen Strafrechtsdogmatik<sup>199</sup> zu dieser Thematik folgt. Demnach kann ein Irrtum, der nicht die durch die gesetzliche Tatumschreibung bestimmte rechtliche Qualifikation betrifft, den Vorsatz nicht ausschließen. Irrt ein Täter also darüber, dass er eine andere Ware schmuggelt, als er eigentlich gedacht hatte, dann kann er sich nicht auf einen den Vorsatz ausschließenden Irrtum berufen, sofern es sich bei beiden Waren um eingangsabgabepflichtige Waren handelt. Diese Ansicht des OGH macht natürlich Sinn, hat der Täter ja nicht nur trotz des Irrtums den strafrechtlich sanktionierten Erfolg herbeigeführt., sondern auch das Erfolgsunrecht der Tat erkannt. Nach der Meinung vom OGH in dem gegenständlichen Urteil sind *„falsche Vorstellungen des Täters über die Beschaffenheit eines Tatobjekts (...) nur dann beachtlich, wenn sie dessen durch die gesetzliche Tatbildumschreibung bestimmte rechtliche Qualifikation betreffen“*. Weder für einen Tatbestandsirrtum, der dem Täter den sozialen Bedeutungsgehalt verkennen ließ, noch für die Annahme von mangelndem Unrechtsbewusstsein – also weder für einen Verbotsirrtum noch für einen Tatbildirrtum – bleibt in diesem Fall Raum.

Zu differenzieren ist bei der rechtlichen Würdigung bei Irrtümern über das Tatobjekt jedoch in Fällen, in denen glaubhaft gemacht werden kann, dass der Täter über die deliktsrelevanten Eigenschaften geirrt hat. Verschiedene Fallkonstellationen bei einem Irrtum über das Tatobjekt, vor allem im Zusammenhang mit dem Delikt des Schmuggels, sind denkbar. Nachstehend sollen mögliche Sachverhaltskonstellationen im Zusammenhang mit einem Irrtum über das Tatobjekt kurz erläutert und auf ihre unterschiedlichen Auswirkungen auf die rechtliche Würdigung überprüft werden.

### 3.3.3.2 *Irrtum hinsichtlich des Tatobjekts bei Vorliegen eines ungleichartigen Tatobjekts*

Beim ersten Fall, der hinsichtlich seiner rechtlichen Würdigung anders gelöst wird als ein unbeachtlicher „error in objecto“, wird ein dem Objekt, das sich der Täter vorstellt, ungleichartiges Tatobjekt mitgeführt. Wenn nämlich ein ungleichartiges Tatobjekt geschmuggelt wird, liegt sehr wohl ein vorsatzausschließender Irrtum über das Tatobjekt vor.<sup>200</sup> ZB kann ein Täter, der tatsächlich eine eingangsabgabepflichtige Ware mitführt und sich glaubhaft darauf berufen kann, er habe gedacht, er habe eine nicht eingangsabgabepflichtige Ware mitgeführt auf einen Tatsachenirrtum berufen, der jedenfalls schon den Vorsatz ausschließt.

---

<sup>199</sup> Siehe dazu *Reindl-Krauskopf* in *Höpfel/Ratz*, WK<sup>2</sup> StGB § 5 (Stand 1.8.2015, rdb.at) Rz 10 f oder auch *Huber* in *Leukauf/Steininger*, StGB<sup>4</sup> § 7 Rz 19.

<sup>200</sup> *Huber* in *Leukauf/Steininger*, StGB<sup>4</sup> § 7 Rz 19 f; *Reindl-Krauskopf* in *Höpfel/Ratz*, WK<sup>2</sup> StGB § 5 (Stand 1.8.2015, rdb.at) Rz 10

### 3.3.4 Irrtum über den Verkürzungsbetrag bzw strafbestimmenden Wertbetrag

Ein Irrtum ausschließlich über die für den Verkürzungsbetrag relevanten Umstände (so zB über den Wert einer geschmuggelten Ware) hat nach der in der Rechtsprechung vertretenen Meinung auf den strafbestimmenden Wertbetrag keine Auswirkungen, weil der stets außerhalb des Tatbestands gelegene strafbestimmende Wertbetrag als ausschließliche objektive Voraussetzung gerichtlicher Strafbarkeit nicht vom Vorsatz des Täters umfasst sein muss.<sup>201</sup> Ganz allgemein liegt deshalb nach der Rechtsprechung auch grundsätzlich kein beachtlicher Rechtsirrtum vor, wenn sich ein Täter bloß über die Höhe der von ihm hinterzogenen Abgabe geirrt hat, wenn er dem Grunde nach Abgaben vorsätzlich verkürzt hat.<sup>202</sup>

Niemals kann jedoch Vorsatz vorliegen, wenn der Täter die subsumtionsrelevanten Tatsachen – mögen diese auch mit den für den Verkürzungsbetrag relevanten Umständen zusammenhängen – verkannt hat. So liegt zB kein für den Tatbestand des § 37 FinStrG erforderlicher Vorsatz vor, wenn ein Käufer von Antiquitäten gutgläubig war und nicht wusste, dass es sich bei der gekauften Sache um Schmuggelware handelt. Dasselbe gilt, wenn ein Reisender schon über den Wert des ins Zollgebiet eingeführten Souvenirs irrt und glaubt, dass die Freigrenze für Zoll und EUST nicht überschritten wird, da hier der Täter nicht einmal die subsumptionsrelevanten Tatsachen wahrgenommen hat.<sup>203</sup>

Dieses Verständnis der Rechtsprechung lässt sich mE logisch damit begründen, dass beide Arten der beachtlichen Rechtsirrtümer auf den ersten Blick keinen Bezug zu der Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages aufweisen. Der Verbotsirrtum bezieht sich rein auf das Unrecht der Tat, das ja – bei dem bloßen Irrtum über die Höhe eines durch inkriminiertes Verhalten hinterzogenen Betrags – erkannt wurde. Zudem liegen Tatbildirrtümer in Form von Rechtsirrtümern immer dann und auch erst dann vor, wenn der erfüllte objektive Tatbestand nicht gänzlich vom Vorsatz umfasst ist. Umgekehrt bedeutet das, dass kein Tatbildirrtum mehr vorliegt, wenn der Vorsatz den Tatbestand gänzlich umfasst (bzw der soziale Bedeutung Gehalt des Handelns erkannt wurde). Der Tatbestand wird vom Täter unstrittig schon dann erkannt, wenn die gesetzliche Beschreibung eines strafrechtlich verbotenen Verhaltens vom Vorsatz erfasst wurde.<sup>204</sup> Obwohl der Täter also über die Höhe des hinterzogenen Betrags und daher gleichzeitig – zumindest zum Teil – über den Sachverhalt, den er geglaubt und

---

<sup>201</sup> OGH 7.9.1982, 10 Os 76/82.

<sup>202</sup> Schmitt in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, FinStrG, Bd I<sup>5</sup>, § 9, Rz 7; OGH 7.9.1982, 10 Os 76/82.

<sup>203</sup> Beispiele aus Leitner/Brandl/Kert, Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 535.

<sup>204</sup> Kienapfel/Höpfel/Kert, AT<sup>15</sup> Z 3 Rz 1.

zu verwirklichen gewollt hat, irrt, bleibt der Vorsatz dennoch nicht hinter dem Tatbild (als Bezugspunkt für den Vorsatz) zurück.

Diese Argumentation scheint zwar einigermaßen schlüssig, aber ist dennoch mE, entgegen der in der Judikatur vertretenen Meinung, nicht ganz richtig. Schon nach § 8 FinStrG handelt nämlich nur der vorsätzlich, „*wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht*“. Für die Vorsatzhaftung wesentlich ist nach dem Wortlaut der Vorsatzdefinition nicht nur ein bestimmtes gesetzliches Tatbild, sondern der jeweilige verwirklichte Sachverhalt, der vom Vorsatz gedeckt werden muss. Der durch einen Abgabepflichtigen verwirklichte Lebenssachverhalt kann nämlich sehr wohl die Summe unterschiedlicher Einzelsachverhalte sein, die getrennt betrachtet und rechtlich gewürdigt/subsumiert werden müssen und somit ua auch mehrmals dasselbe – objektive und nicht notwendigerweise auch gleichzeitig das subjektive – Tatbild erfüllen können. Im Ergebnis würde sonst der Täter für einen Verkürzungsbetrag strafrechtlich haften, über dessen Verkürzung er uU nicht einmal latent gewusst hat. Jedoch liegt unstrittig Vorsatz erst dann vor, wenn dem Täter die Verwirklichung eines bestimmten Tatbestandmerkmals aktuell, aus dem Begleitwissen oder sonst latent bewusst war.<sup>205</sup>

Der Vorsatz wäre auf Basis dieser theoretischen Grundlage in einem nächsten Schritt bezogen auf zwei Einzelsachverhalte zu prüfen. Will ein Täter nur einen bestimmten Betrag verkürzen, erstreckt sich auch nur insofern zumindest die Wissentlichkeit und jedenfalls der Eventualvorsatz des Täters. Sofern der Täter aber ausreichend begründen bzw glaubhaft machen kann, dass hinsichtlich des darüber hinausgehenden verkürzten Betrags kein dem entsprechenden Delikt notwendiger Vorsatz und somit ein Tatsachenirrtum vorgelegen hat, bleibt der Vorsatz für den nicht vorsätzlich verkürzten Betrag hinter dem Tatbild des Vorsatzdelikts zurück, wobei sich hier die Frage eines Rechtsirrtums nicht mehr stellt. Natürlich bleibt damit eine allfällige Haftung für den „unabsichtlich“ verkürzten Betrag wegen grober Fahrlässigkeit möglich. Der Vorteil dieser Lösungsvariante ist, dass der Zusammenhang zwischen dem Vorsatz und dem Sachverhalt, auf den er sich beziehen muss bestehen bleibt und dem Abgabepflichtigen nicht systemwidrig Vorsatz für einen vorsatzlos verwirklichten Sachverhalt vorgeworfen werden kann.

Diese Argumentationslinie stößt selbstredend da an ihre Grenzen, wo ein Vorsatzdelikt bloßen Eventualvorsatz erfordert und ein Täter über die Höhe des hinterzogenen Betrags nicht

---

<sup>205</sup> Kienapfel/Höpfel/Kert, AT<sup>15</sup> Z 12 Rz 3a.

genau Bescheid weiß. Denn dann kann davon ausgegangen werden, dass jeder Abgabepflichtige, der Abgaben vorsätzlich verkürzt, eine möglichst hohe Steuerersparnis erwarte.<sup>206</sup> Auf Basis dieser Annahme, kann dann nicht mehr davon ausgegangen werden, dass der Täter nicht zumindest mit Eventualvorsatz Abgaben verkürzt hat. Der Täter hält in dieser Konstellation nämlich wohl die Verwirklichung der höheren Verkürzung ernstlich für möglich und findet sich (gerne) damit ab.

### 3.3.5 Beachtlicher Irrtum bei wertqualifizierten Delikten

Im Zusammenhang mit der (Un-)Beachtlichkeit von Irrtümern über den Verkürzungsbetrag sei an dieser Stelle auf die wichtigen Ausführungen in diesem Zusammenhang von *Twardosz*<sup>207</sup> verwiesen. Dieser merkt an, dass die Aussage, der Täter müsse keinen Vorsatz auf eine konkrete Höhe des verkürzten Betrags haben, in ihrer Allgemeinheit so nicht gelten könne, da das FinStrG wertqualifizierte Delikte (so zB den wertqualifizierten Abgabebetrag nach § 39 Abs 3 lit b und c FinStrG) kenne. Die Beachtlichkeit von Irrtümern über wertqualifizierte Delikte begründet er damit, dass auch nach dem allgemeinen Strafrecht bei einem durch die Schadenshöhe qualifizierten schweren Betrug iSd § 147 Abs 2 und 3 StGB der Vorsatz unstrittig die Schadenshöhe erfasse und nichts anderes im Finanzstrafrecht gelten könne.

Dem Gedankengang von *Twardosz*, dass sich beim Verkennen der Höhe des verkürzten Betrags ein Tatbildirrtum ergeben kann, ist hier klar zuzustimmen, zumal er der diesbezüglichen herrschenden Meinung<sup>208</sup> des allgemeinen Strafrechts folgt. Fraglich ist dennoch beim Irrtum über die Wertqualifikation, ob dieser auch in der Praxis erfolgreich einwendet werden kann. Denn nach *Kienapfel ua*<sup>209</sup> wird einem diesbezüglichen Einwand des Täters im Anwendungsbereich des allgemeinen Strafrechts – vor allem im Zusammenhang mit schweren Diebstählen iSd § 128 StGB – idR damit ein Riegel vorgeschoben, dass das Gericht sich damit begnüge, dass dem Täter *dolus eventualis* zuzutrauen sei.

Eine strenge Handhabung der Rechtsprechung erscheint hier auf den ersten Blick sinnvoll, da in der Praxis sicherlich oftmals versucht wird zu Unrecht eine bloße Schutzbehauptung aufzustellen. Jedoch besteht durch eine zu strenge Handhabung hier die Gefahr, dass das Gericht –

---

<sup>206</sup> Das Argument ist aus *Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT<sup>15</sup> Z 12 Rz 9 (zu dem ähnlich gelagerten Irrtum über Wertqualifikationen) entlehnt.

<sup>207</sup> *Twardosz* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG § 8 (Stand 1.3.2017, rdb.at) Rz 42 f; dem Gedankengang zustimmend *Schmitt* in *Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt*, FinStrG, Bd I<sup>5</sup>, § 8, Rz 11.

<sup>208</sup> so zumindest *Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT<sup>15</sup> Z 12 Rz 9 mit Verweis auf OGH 21.11.1989, 15 Os 88/89, ÖJZ 1990/67 (EvBl).

<sup>209</sup> *Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT<sup>15</sup> Z 12 Rz 9 mwN.

ohne einschlägige Sachverhaltselemente überprüft zu haben – allzu leichtfertig Vorsatzhaf-tung annimmt. In diesem Punkt kann jedoch einigermaßen Entwarnung gegeben werden, zu-mal in der heutigen Lehre die strengen Anforderungen der Rechtsprechung in diesem Punkt mit überzeugenden Gründen kritisiert werden. Vor allem, dass für einen Ausschluss von Eventualvorsatz vom Täter der Nachweis gefordert wird, dass er nachweislich nur eine ge-ringwertige Sache stehlen wollte und die Tat unterlassen oder eingeschränkt hätte, hätte er den tatsächlich höheren Wert der Beute gekannt, wird überwiegend als eine unzulässige Be-weislastumkehr qualifiziert.<sup>210</sup> Somit ist nicht notwendigerweise ausgeschlossen, dass der OGH einerseits im allgemeinen Strafrecht von seiner diesbezüglichen strengen Handhabung in Zukunft abweichen oder im Finanzstrafverfahren einem entsprechendem Einwand folgen wird.

### 3.3.6 Motivirrtümer

Vor allem im Zusammenhang mit dem Tatbestand des Schmuggels kann theoretisch auch im Finanzstrafrecht ein unbeachtlicher Motivirrtum vorliegen, nämlich im Fall eines Irrtums dar-über, dass statt einer bestimmten eingangsabgabepflichtigen Ware eine andere eingangsabga-bepflichtige Ware geschmuggelt wurde. Würde der Täter hier geltend machen, dass er die tatsächlich geschmuggelte Ware nie geschmuggelt hätte, wären die Voraussetzungen für den unbeachtlichen Motivirrtum erfüllt.<sup>211</sup> Selbstverständlich ist dieser Ansicht zu folgen, da ja trotzdem der Wille den Erfolg zum Tatzeitpunkt herbeizuführen bestand. Soweit ersichtlich gibt es weder eine gesetzliche Grundlage noch Lehrmeinungen, die ein Konzept vorsehen, wonach nach vorsätzlicher Tatverwirklichung der Vorsatz negiert werden kann. Strafbar ist nach der Judikatur der OGH nämlich jenes Verhalten, dem Tatbewusstsein und Unrechtsbe-wusstsein zeitlich vorausgingen bzw das von diesen begleitet wurde.<sup>212</sup>

## 4 Die vertretbare Rechtsansicht im Finanzstrafrecht

### 4.1 Allgemeines zum Konzept der vertretbaren Rechtsansicht

Die Problematik der vertretbaren Rechtsansicht ist ein in der Literatur und selbstverständlich auch in der Praxis dauerhaft rege diskutiertes Thema.<sup>213</sup> Auch deshalb, weil die Frage der

---

<sup>210</sup> *Stricker* in *Höpfel/Ratz*, WK<sup>2</sup> StGB § 128 (Stand 24.8.2017, rdb.at) Rz 119 mwN.

<sup>211</sup> VwGH 5.3.1990, 88/15/0087; *Schmitt* in *Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt*, FinStrG, Bd I<sup>5</sup>, § 9, Rz 7 mit Ver-weis auf das oben besprochene Urteil OGH 11.1.1983, 10 Os 159/82.

<sup>212</sup> OGH 20.7.1973, 13 Os 21/73 = EvBl 1974/46.

<sup>213</sup> Siehe zB *Toifl*, taxlex 2010, 208 ff; *Leitner*, VwGH: Zur Entschuldigbarkeit des Verbotsirrtums im Abgaben-strafrecht, ecolex 2002, 617 ff; *Lässig* in *Höpfel/Ratz*, WK<sup>2</sup> FinStrG § 9 (Stand 1.8.2016, rdb.at) Rz 3; etc.

vertretbaren Rechtsansicht vom VwGH über § 9 FinStrG gelöst wird, soll die Thematik in dieser Arbeit aufgegriffen werden.

Im allgemeinen Abgabenrecht, das als Vorfrage für die Frage der finanzstrafrechtlichen Haftung notwendigerweise von Bedeutung ist, ergeben sich aufgrund seiner Komplexität häufig Auslegungsfragen. Nicht selten kann es bei der Auslegung von Normen des Abgabenrechts vorkommen, dass sich unterschiedliche Lösungsansätze anbieten, die zwar in sich schlüssig und vernünftig sind, sich aber dennoch im Ergebnis widersprechen. Dabei kann es aus finanzstrafrechtlicher Sicht für den Abgabepflichtigen problematisch sein, wenn die von der Behörde abweichende (aber dennoch vernünftig aus dem Gesetz ableitbare) Rechtsansicht zu einer Steuerersparnis führt. Die Frage der vertretbaren Rechtsansicht kann sich aber selbstredend auch im Zusammenhang mit dem – für das Finanzstrafrecht als Vorfrage relevante – Zollrecht und dem Tabakmonopolrecht stellen. Vor allem aber hat die Frage der vertretbaren Rechtsansicht in der Lehre im Zusammenhang mit einer allfälligen Tatbestandsbegrenzung des Tatbilds insbesondere der §§ 33, 34 sowie 51 Abs 1 lit a FinStrG Bedeutung erlangt, nämlich insofern als durch das Vorliegen einer vertretbaren Rechtsansicht das Tatbestandsmerkmal der Offenlegungspflichten iSd §§ 119 ff BAO und Anzeigepflichten<sup>214</sup> begrenzt werden könnte.

Wenn man der Ansicht ist, dass die von der Behörde abweichende Rechtsansicht nicht schon das Tatbild der §§ 33, 34 und 51 Abs 1 lit a FinStrG einschränkt, stellt sich die Frage, ob eine vertretbare Rechtsansicht schon das Vorliegen von Vorsatz und Fahrlässigkeit ausschließt oder wie ein Irrtum behandelt werden soll, der gem § 9 FinStrG auf seine Entschuldbarkeit überprüft wird.

In der Rechtsprechung des VwGH<sup>215</sup> wird eine von der Behörde abweichende Rechtsansicht als Irrtum behandelt, nämlich unabhängig davon, ob die Rechtsansicht objektiv vertretbar<sup>216</sup> ist. Da der VwGH die abweichende Rechtsansicht wie einen Irrtum behandelt, musste ein eigener Entschuldbarkeitsmaßstab herausgebildet werden, im Rahmen dessen für die Frage

---

<sup>214</sup> Anzeigepflichten ergeben sich zB aus den §§ 15, 120, 122 und 139 BAO, § 31 GebG und § 43 Abs 1 UmgrStG.

<sup>215</sup> Erst kürzlich in VwGH 14.9.2017, Ro 2015/15/0027; siehe zB noch VwGH, 19.12.2001, 2001/13/0064

<sup>216</sup> Dazu näher unter Punkt 4.2.1 Eingrenzung des objektiven Tatbestands nach dem objektiven Vertretbarkeitsmaßstab.

der Entschuldbarkeit zentral ist, ob sich der Abgabepflichtige hinsichtlich der Rechtsfrage bei der Kompetenten Stelle erkundigt hat.<sup>217</sup>

## 4.2 Fragen im Zusammenhang mit der vertretbaren Rechtsansicht im Finanzstrafrecht

### 4.2.1 Ausschluss von Vorsatz und Fahrlässigkeit durch die vertretbare Rechtsansicht?

Ganz grundsätzlich ist natürlich die Frage, ob eine Rechtsansicht überhaupt noch als vertretbar bzw vernünftig qualifiziert werden kann einzelfallbezogen zu beurteilen. Wesentlich im Zusammenhang mit der Frage der vertretbaren Rechtsansicht ist auch, ob – geht man nicht schon von einer Begrenzung des Tatbilds der §§ 33, 34 FinStrG durch die vertretbare Rechtsansicht aus – diese überhaupt konzeptuell von einem Rechtsirrtum zu unterscheiden ist.<sup>218</sup> So legen zB *Seewald ua*<sup>219</sup> dar, dass – bei Vorliegen einer vertretbaren Rechtsansicht rein definitionsgemäß kein Fahrlässigkeitsvorwurf und schon gar kein Vorsatzvorwurf gemacht werden kann.

Damit stellt sich die Frage, ob damit nicht die vertretbare Rechtsansicht vom Konzept des Rechtsirrtums zu unterscheiden ist, zumal der Rechtsirrtum als „Schuldausschließungsgrund“ nach der Schuldtheorie nicht schon auf der (subjektiven) Tatbestandsebene zum Tragen kommt.<sup>220</sup> Rein nach der Systematik des allgemeinen Teils des FinStrG wird aber zwischen dem Begriff der „Schuldausschließungsgründe“ und dem Begriff „Vorsatz, Fahrlässigkeit“ getrennt. Ist man der Ansicht, dass mangelnde Fahrlässigkeit gem § 8 Abs 2 oder § 8 Abs 3 FinStrG schon die Strafbarkeit hindert, dann sollte auch nicht über § 9 FinStrG für eine grob fahrlässige Haftung zurückgegriffen werden können.

Nach *Seewald ua*<sup>221</sup> scheidet der Vorwurf von Fahrlässigkeit (und im Rahmen eines Größenschlusses damit natürlich der Vorwurf von Vorsatz) nämlich daran, dass jemandem, der sein Verhalten auf eine Rechtsansicht stützt, die, gemessen an der bestehenden Rechtslage, immerhin „vertretbar“ und damit nicht abwegig, in sich widersprüchlich, sinnlos oder gänzlich unvernünftig ist und überdies von einem Rechtsanwalt, einem Steuerberater oder einem Universitätsprofessor geteilt wird, selbst wenn er rechtskundig ist, nicht unterstellt werden kann, er habe wegen Vernachlässigung seiner Sorgfaltspflichten iSd § 8 Abs 2 FinStrG nicht er-

---

<sup>217</sup> Dazu näher unter Punkt 5.3.

<sup>218</sup> *Seiler/Seiler*, FinStrG<sup>4</sup>, § 9 Rz 48.

<sup>219</sup> *Seewald/Harbich* in *Tannert*, FinStrG § 9 (Stand 30.9.2011, rdb.at) Rz 5 f.

<sup>220</sup> So zB *Rebisant*, ZWF 2016, 72 (74).

<sup>221</sup> *Seewald/Harbich* in *Tannert*, FinStrG § 9 (Stand 30.9.2011, rdb.at) Rz 5 f.

kannt, dass er einen Straftatbestand erfülle oder er habe dies gar für möglich gehalten. Damit scheidet nach *Seewald ua* die Behauptung, der Steuerpflichtige habe mit bedingtem Vorsatz oder zumindest mit bewusster Fahrlässigkeit gehandelt, schon an den Begriffsbestimmungen des Vorsatzes und der Fahrlässigkeit.

Folgt man dieser Auffassung, muss bei einer von Beschuldigten vertretenen vertretbaren Rechtsansicht bei einer unterlassenen Offenlegung jedenfalls von einem entschuldbaren Irrtum ausgegangen werden.

Die Auffassung einer vertretbaren Rechtsansicht als fahrlässigkeitsausschließend ist jedenfalls nicht abwegig, da es schon nach der Rechtsprechung des VfGH denkunmöglich ist, jemandem Fahrlässigkeit zuzurechnen,<sup>222</sup> wenn dieser auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht gehandelt hat. Wiewohl auch der VwGH grundsätzlich dieser Meinung ist, wird das Vorliegen einer vertretbaren Rechtsansicht vom VwGH sehr streng geprüft und interessanterweise soweit ersichtlich kaum gestattet.<sup>223</sup>

#### **4.2.2 Objektives Tatbild und vertretbare Rechtsansicht**

Im Zusammenhang mit den Delikten der §§ 33, 34 FinStrG spielt das Vorliegen einer vertretbaren Rechtsansicht nicht nur für die subjektive Tatseite des Verhaltens eine Rolle, sondern schon für die Frage, ob in bestimmten Einzelfällen überhaupt ein finanzstrafrechtlicher Tatbestand objektiv – also nach außen hin – erfüllt ist. Man könnte nämlich in diesem Zusammenhang der Ansicht sein, dass die Offenlegungspflichten durch die Befolgung einer vertretbaren Rechtsansicht begrenzt seien und somit überhaupt keine Pflichtverletzung und damit kein tatbildmäßiges Verhalten iSd FinStrG vorliegen könnte.<sup>224</sup> Würde man in der Befolgung der vertretbaren Rechtsansicht eine solche Begrenzung der Offenlegungspflichten sehen, könnte demzufolge auch keine Abgabenverkürzung bewirkt werden. Nach §§ 33 sowie 34 FinStrG macht sich nämlich nur derjenige einer Abgabenhinterziehung bzw grob fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

---

<sup>222</sup> VfGH 3.7.1965, B59/64.

<sup>223</sup> VwGH 26.11.1998, 98/16/0199.

<sup>224</sup> Siehe dazu *Stoll*, BAO 1358.

### 4.2.3 Eingrenzung des objektiven Tatbestands nach dem objektiven Vertretbarkeitsmaßstab

Der Frage ob eine vertretbare Rechtsansicht Vorsatz und Fahrlässigkeit ausschließt, ist natürlich die Frage danach vorgelagert, wo – ganz allgemein gesprochen die Grenze zwischen einer vertretbaren und einer nicht vertretbaren Rechtsansicht liegt. Ganz generell wird diesbezüglich in der Literatur einheitlich ein objektiver Vertretbarkeitsmaßstab vertreten.<sup>225</sup> Eine Rechtsansicht kann grundsätzlich demnach als vertretbar angesehen werden, wenn sie sich ohne Verstoß gegen die Regeln der Logik aus dem Gesetz ableiten lässt,<sup>226</sup> wobei dieser Umstand sich nach *Stoll*<sup>227</sup> schon aus rechtsstaatlicher und grundrechtlicher Sicht ergibt. Nach *Stoll* liegt Verletzung der §§ 119 ff BAO nicht vor, wenn die unterlassene Offenlegung von Tatsachen auf einer vertretbaren Rechtsansicht fußt, die sich im Rahmen des „Interpretationsvertretbarkeitsbereich“ befindet. Nach *Stoll* grenzt eine vertretbare Rechtsansicht somit schon die – finanzstrafrechtlich relevante Vorfrage – der Offenlegungspflichten gem §§ 119 ff BAO ab. Diese Auslegung des Abgabenverfahrensrecht hat unmittelbar Auswirkungen auf die Tatbestandsmäßigkeit der §§ 33, 34 FinStrG.

Für den Fall, dass eine Rechtsansicht des Abgabepflichtigen von jener der Behörde abweicht, liegt außerdem nach *Tanzer*<sup>228</sup> in folgenden Fällen trotzdem eine vertretbare Rechtsansicht vor:

- Wenn Rechtsprechungsgegensätze bestehen, dh, dann wenn die Höchstgerichte die Rechtsfrage in die eine oder andere Richtung lösen oder
- wenn die Rechtsansicht auf Erlässen beruht, mögen diese auch von der Judikatur abweichen, oder
- wenn sich die Rechtsansicht auf Schrifttum stützen kann, dass seinerseits mit vertretbaren Argumenten oder Entscheidungen der Höchstgerichte ablehnt.

Im Umkehrschluss kann ergo in folgenden Fällen nicht mehr von einer vertretbaren Rechtsansicht gesprochen werden:

---

<sup>225</sup> *Toifl*, taxlex 2010, 208 (209).

<sup>226</sup> *Lässig* in *Höpfel/Ratz*, WK<sup>2</sup> FinStrG § 9 (Stand 1.8.2016, rdb.at) Rz 3; *Seiler/Seiler*, FinStrG<sup>4</sup>, § 9 Rz 48 und 50.

<sup>227</sup> *Stoll*, BAO 1358.

<sup>228</sup> *Tanzer*, in *Holoubek – Lang* (Hrsg.), Organhaftung und Staatshaftung in Steuersachen (2002), 162.

- Bei einheitlicher Rechtsprechung der Höchstgerichte zu einer konkreten Rechtsfrage, oder
- wenn keine Erlässe vorliegen, in der zu einer Rechtsfrage keine von der einheitlichen Rechtsprechung abweichende Meinung vertreten wird, oder
- wenn sich die Rechtansicht, die von der einheitlichen Rechtsprechung abweicht, nicht auf vernünftige Argumente aus dem Schrifttum stützen lässt.

Legt man den objektiven Vertretbarkeitsmaßstab zugrunde, ist weder eine abweichende Ansicht der Finanzverwaltung von Bedeutung noch kann eine Verletzung von Offenlegungspflichten gem §§ 119 ff BAO vorliegen, wenn der Abgabepflichtige Tatsachen nicht offenlegt, die er aufgrund einer vertretbaren Rechtsansicht als nicht für das Abgabungsverfahren relevant erachtet.<sup>229</sup> Nach *Achatz*<sup>230</sup> wird dem Abgabepflichtigen nämlich im Rahmen der Offenlegungspflichten gem § 119 ff BAO Verantwortung im Rahmen der Sachverhaltsaufklärung übertragen, die aber – nach dem objektiven Vertretbarkeitsmaßstab<sup>231</sup> – nicht erst mit dem subjektiven Wissen über eine allfällige abweichende Rechtsansicht der Finanzbehörde begrenzt ist, sondern schon damit, dass der Abgabepflichtige von seiner Rechtsansicht überzeugt ist. Insofern scheidet es nach dem objektiven Vertretbarkeitsmaßstab bei Vorliegen einer vertretbaren Rechtsansicht schon an der Tatbestandsmäßigkeit der §§ 33 und 34 FinStrG.

Auch für die Vertreter des objektiven Maßstabs steht natürlich fest, dass eine Rechtsansicht, möchte diese als vertretbar gelten, wohl begründet und aus dem Wortlaut des Gesetzes nach den Regeln der Logik ableitbar sein muss.

### 4.3 Vertretbare Rechtsansicht und Entschuldbarkeit

Entgegen des obenstehenden doch sehr einleuchtenden objektiven Maßstabs, der in der Literatur zur vertretbaren Rechtsansicht herausgebildet wurde, ist die diesbezügliche Rechtsprechung des VwGH doch wesentlich strenger. Der VwGH stellt in seiner Rechtsprechung durchgehend auf einen subjektiven Maßstab ab.<sup>232</sup> Demnach liegt nach der Rechtsprechung

---

<sup>229</sup> *Toifl*, taxlex 2010, 208 (209).

<sup>230</sup> *Achatz*, in *Leitner/Zitta* (Hrsg.), Die Darlegung der Verfehlung bei der Selbstanzeige nach dem FinStrG (2001), 21 ff.

<sup>231</sup> dem – wie *Toifl*, taxlex 2010, 208 (2010) darlegt *Achatz* nicht selbst folgt.

<sup>232</sup> *Toifl*, taxlex 2010, 208 (209).

des VwGH keine vertretbare Rechtsansicht mehr vor, wenn der Steuerpflichtige die gegenteilige Rechtsansicht der Behörde kannte.<sup>233</sup> Nach der Rechtsprechung des VwGH wird der Sachverhalt, dass eine von der Abgabenbehörde abweichende Rechtsansicht vorliegt, unter § 9 FinStrG subsumiert. Der VwGH stellt bei der finanzstrafrechtlichen Prüfung des Sachverhalts dabei darauf ab, ob der Abgabepflichtige den ihn treffenden Erkundigungspflichten nachgekommen ist. Auf die Entschuldbarkeit einschließlich der Erkundigungspflicht wird im nachstehenden Kapitel – unter anderem bezogen auf eine abweichende Rechtsansicht – eingegangen.

---

<sup>233</sup> VwGH 19.12.2001, 2001/13/0064; 27.3.2002, 99/13/0027; 27.2.2008, 2005/13/0095.

## 5 Entschuldigbarkeit

### 5.1 Grundlegendes zum Konzept der Entschuldigbarkeit

Dem Täter ist gem § 9 FinStrG dann kein finanzstrafrechtlicher Vorwurf zu machen „*wenn ihm bei einer Tat ein entschuldigbarer Irrtum unterliefe (...)*“. Sofern ein unentschuldigbarer Irrtum vorliegt, „*so ist dem Täter grobe Fahrlässigkeit zuzurechnen*“.

Im Zusammenhang mit der Entschuldigbarkeit stellt sich die zentrale Auslegungsfrage nach welchen Kriterien sich diese richtet. Einerseits wird vertreten, dass für die Entschuldigbarkeitsprüfung die Kriterien des § 9 Abs 2 StGB analog herangezogen werden sollten.<sup>234</sup> Andererseits wird die Ansicht vertreten, dass die Kriterien der Fahrlässigkeitsschuld hier maßgeblich sind, sodass ein Irrtum dann entschuldigbar ist, wenn der Täter die objektiv gebotene, pflichtgemäße, ihm nach seinen subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen hat.<sup>235</sup>

### 5.2 Auslegungsprobleme im Zusammenhang mit der Entschuldigbarkeit

Die höchstgerichtliche Rechtsprechung orientiert sich bei der Frage der Entschuldigbarkeit weitgehend an den Kriterien der Fahrlässigkeit. So hat der OGH – wie wohl vor der Strafrechtsreform 1975 bzw vor der Trennung von Tatbild- und Verbotsirrtum – regelmäßig die Fahrlässigkeitskriterien herangezogen. Entschuldigbar ist nach der alten Rechtsprechung des OGH der Irrtum dann, wenn der Täter ohne jedes Verschulden, also auch ohne Verletzung seiner Sorgfaltspflicht, in seiner Handlungsweise weder ein Finanzvergehen noch ein darin liegendes Unrecht erkennen konnte.<sup>236</sup> Ein dem Täter unterlaufener Irrtum war somit entschuldigbar, wenn er frei von Fahrlässigkeit unterlaufen war. Unter Zugrundelegung der im allgemeinen Strafrecht herrschenden Irrtumsdogmatik seit der Strafrechtsreform 1975, der ja auch der OGH soweit ersichtlich immer folgt, kann dieses Verständnis der Entschuldigbarkeit so nicht mehr aufrecht erhalten bleiben. Denn nunmehr ist – wie schon in der Arbeit näher erläutert wurde – die Schuld von der (subjektiven) Tatseite zu trennen. Sofern § 9 FinStrG nur den Verbotsirrtum regelt müsste nach der modernen Irrtumsdogmatik die Entschuldigbarkeitsprüfung jener der Vorwerfbarkeitsprüfung des § 9 Abs 2 StGB gelten. Gem dieser Bestimmung ist ein Rechtsirrtum dann vorzuwerfen, „*wenn das Unrecht für den Täter wie für je-*

---

<sup>234</sup> Leitner/Brandl/Kert, Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 559 mit Verweis auf Lässig in Höpfel/Ratz, WK<sup>2</sup> FinStrG § 9 (Stand 1.8.2016, rdb.at) Rz 2 sowie auf Seiler, ÖStZ 2006, 368.

<sup>235</sup> Scheil, JBl 1998, 353 ff; diesem zustimmend Schmitt in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, FinStrG, Bd I<sup>5</sup>, § 9, Rz 8.

<sup>236</sup> So ZB in OGH 30.06.1966, 9 Os 72/66; OGH 8.5.1969, 9 Os 18/69

*dermann leicht erkennbar war oder wenn sich der Täter mit den einschlägigen Vorschriften nicht bekannt gemacht hat, obwohl er seinem Beruf, seiner Beschäftigung oder sonst den Umständen nach dazu verpflichtet gewesen wäre“.*

In der Rechtsprechung des VwGH hat sich ein besonderer Maßstab für die Entschuldbarkeit herausgebildet, der mE nur aufrecht erhalten bleiben kann, wenn die Rechtsprechung des VwGH künftig nicht auch leicht fahrlässige Irrtümer unter § 9 FinStrG subsumiert. Der VwGH orientiert sich hinsichtlich der Entschuldbarkeit daran, ob der Täter ohne jedes Verschulden, als auch ohne Verletzung einer Sorgfaltspflicht, in einer Handlungsweise weder ein Finanzvergehen noch ein darin liegendes Unrecht erkennen konnte.<sup>237</sup> Scheil<sup>238</sup> ist der Ansicht, dass darin sowohl für Verbotsirrtümer und Tatbildirrtümer die Prüfung im Lichte der Fahrlässigkeitskriterien zu erblicken sei, zumal eine andere Ansicht mangels planwidriger Gesetzeslücke nicht geboten sei. Wenn aber unter Rückgriff auf § 9 FinStrG auch strafunwürdiges, bloß leicht fahrlässiges Verhalten die Strafbarkeit für grobe Fahrlässigkeit nach sich ziehen würde, muss von einem derartigen Entschuldbarkeitsmaßstab abgewichen werden. Wie schon oben unter Punkt 3.2.4.1 erläutert wurde, muss auf bei den grob fahrlässigen Delikten der Ebene der Tatbestandsmäßigkeit jedenfalls die objektive Sorgfaltswidrigkeit iSd groben Fahrlässigkeit als Maßstab gelten. Davon ist die Fahrlässigkeitsschuld zu unterscheiden, deren Vorliegen darüber entscheidet, ob die Tat dem Täter vorzuwerfen ist.

Damit ergeben sich mE drei mögliche Maßstäbe für die Entschuldbarkeitsprüfung iSd § 9 FinStrG:

- Die Entschuldbarkeit könnte sich entweder nach den Kriterien der groben Fahrlässigkeitsschuld richten, oder
- nach jenen der leichten Fahrlässigkeitsschuld, oder
- nach § 9 Abs 2 StGB analog.

Der Ansicht, die Entschuldbarkeit richte sich nach den Fahrlässigkeitskriterien, kann natürlich entgegnet werden, dass auch die Entwicklungen in der Irrtumslehre Auswirkungen auf die Auslegung der Bestimmungen des allgemeinen Teils haben kann (wie auch schon unter Punkt

---

<sup>237</sup> Siehe dazu zB VwGH 26.11.1998, 98/16/0199.

<sup>238</sup> Scheil, JBl 1998, 353 ff.

3.2.4.4 erläutert wurde). Jedenfalls ist nach *Dannecker*<sup>239</sup> die Entschuldbarkeit auch nach der Anhebung der Strafbarkeitsschwelle für die Abgabenhinterziehung durch die Steuerreform 2015/2016 nicht anhand der groben Fahrlässigkeitsschuld zu prüfen, da darin eine vertretbare Privilegierung des im Verbotsirrtum handelnden Steuerdelinquenten liegen würde, die jedweder vertretbaren dogmatischen Vertretbarkeit entbehre. Auf Basis der modernen Irrtumsdogmatik ist dem zuzustimmen, wenn objektiv leicht fahrlässiges Verhalten schon auf Tatbestandsebene die Strafbarkeit ausschließt.

Damit bleiben noch zwei Maßstäbe, nämlich entweder jener der leichten Fahrlässigkeitsschuld oder jener gem § 9 Abs 2 StGB analog. Einerseits hat in diesem Zusammenhang, das Argument, dass mangels planwidriger Lücke die Fahrlässigkeit maßgeblich ist, einiges für sich. Es gibt nämlich im allgemeinen Teil des FinStrG keine dem § 9 Abs 2 StGB vergleichbare Bestimmung. Obwohl der OGH grundsätzlich davon ausgeht, dass der allgemeine Teil des StGB ohne ausdrückliche diesbezügliche Bestimmung nicht im Finanzstrafrecht anzuwenden ist, sind Teile der Literatur aber der Meinung, dass eine subsidiäre Anwendung des allgemeinen Teil des StGB nicht immer ausgeschlossen sein muss.<sup>240</sup> Dem ist vor allem im Zusammenhang mit Bestimmungen deren Auslegung durch die Entwicklungen in der Irrtumsdogmatik beeinflusst werden können, zuzustimmen, da hier die Irrtumsdogmatik vorgibt, wie der allgemeine Teil des StGB sowie des FinStrG auszulegen ist.

Dass keine planwidrige Lücke besteht kann mE auch nicht ohne Weiteres zugestimmt werden. Der Begriff der „Entschuldbarkeit“ ist mE nämlich ein unbestimmter Rechtsbegriff, der einer Auslegung und Konkretisierung durch die Rechtsprechung bedürfte. Das deshalb, weil § 9 FinStrG nicht von einem fahrlässigen, sondern von einem entschuldbaren Irrtum spricht. Es ergibt sich hier nicht schon von selbst, dass unter dem entschuldbaren Irrtum ein fahrlässiger Irrtum zu verstehen ist. Viel eher ergibt sich aus den zwei unterschiedlichen Begriffen „Fahrlässigkeit“ und „Entschuldbarkeit“, dass dabei zwei unterschiedliche voneinander abweichende Konzepte zu verstehen sind.

Letztlich richtet sich der in der Praxis anzuwendende Maßstab nicht aus theoretischen Erwägungen in der Lehre oder Literatur, sondern aus der Auslegung in der Rechtsprechung. In der Rechtsprechung hat sich ein besonderer Entschuldbarkeitsmaßstab herausgebildet, dem auch

---

<sup>239</sup> *Dannecker*, ZWF 2016, 65 (70).

<sup>240</sup> *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 1 mit Verweis auf OGH 23.4.2008, 13 Os 16/08i; 17.12.2008, 13 Os 87/08f, SSt 2008/100; 13 Os 119/10i; 19.11.2013, 13 Os 92/13y sowie auf *Lässig* in *Höpfel/Ratz*, WK<sup>2</sup> FinStrG § 3 (Stand 1.8.2016, rdb.at) Rz 1.

unabhängig von der Strafrechtsreform 2015/2016 gefolgt werden kann, wenn man die Schuldebene von der Tatbestandsebene trennt. Ob man diesen Entschuldbarkeitsmaßstab nun unter den Vorzeichen der „leichten Fahrlässigkeitsschuld“ oder der „Vorwerfbarkeit iSd § 9 Abs 2 StGB anwendet ist mE nicht wesentlich. Geht man nämlich mittels der doppelt bedingten Prüfung grober Fahrlässigkeit<sup>241</sup> auf Tatbestandsebene vor, liegt mE kein Widerspruch vor, im Rahmen der Entschuldbarkeitsprüfung auf die Kriterien der bloßen Fahrlässigkeitsschuld zurückzugreifen. Die Höchstgerichte haben hier bestimmte Kriterien für die Entschuldbarkeit herausgearbeitet, die nachfolgend dargestellt werden sollen.

### **5.3 Entschuldbarkeitsprüfung / Erkundigungspflicht in der Rechtsprechungspraxis**

#### **5.3.1 Anzuwendender Maßstab für die Erkundigungspflicht**

Die Entschuldbarkeit richtet sich bei Abgabepflichtigen immer danach, ob eine ausreichende Erkundigung erfolgt ist. Das gilt auch für Fälle, in denen eine von der Finanzverwaltung abweichende nicht offengelegte Rechtsansicht vorliegt und gleichzeitig Abgaben verkürzt wurden. Der VwGH stellt nicht auf die objektive vertretbare Rechtsansicht ab. Eine unterlassene ausreichende Erkundigung macht nach dieser Auffassung eine womöglich objektiv vertretbare Rechtsansicht unvertretbar. Die Offenlegungspflichten als Tatbestandsmerkmal der §§ 33, 34 FinStrG werden demnach nicht schon auf Tatbestandsebene eingeschränkt.<sup>242</sup>

Die Rechtsprechung des VwGH betreffend die Anforderungen, ob eine ausreichende Erkundigung erfolgt ist, sind sehr streng. Jedenfalls muss sich ein Abgabepflichtiger bei Zweifel bei einer kompetenten Stelle erkundigen.<sup>243</sup> Ein Irrtum ist also nach der Rechtsprechung des VwGH nur dann jedenfalls entschuldbar, wenn sich der Abgabepflichtige an der falschen Rechtsauskunft der zuständigen Behörde orientiert.<sup>244</sup> Eine bloße Beratung durch einen Parteienvertreter reicht nach dieser Rechtsprechung nicht aus. Die Grenze der Unentschuldbarkeit ist aber nach der Rechtsprechung des VwGH dort, wo dem Abgabepflichtigen keine Zweifel in Bezug auf die Rechtslage mehr kommen mussten.<sup>245</sup> Voraussetzung für den Vorwurf, dass eine Erkundigung verschuldet unterlassen wurde, ist somit die objektiv-subjektive Erkennbarkeit des Abgabepflichtigen, dass eine abweichende Rechtsansicht der Behörde im

---

<sup>241</sup> Siehe zur doppelt bedingten groben Fahrlässigkeitsprüfung Punkt 3.2.4.2.

<sup>242</sup> siehe dazu zB VwGH 19.12.2001, 2001/13/0064; 27.3.2002, 99/13/0027; 27.2.2008, 2005/13/0095.

<sup>243</sup> Soweit ersichtlich zuletzt in VwGH 14.9.2017, Ro 2015/15/0027; VwGH 8.2.1990, 89/16/0044, ÖStZ 1990, 369; VwGH 23.1.1970, 1338/69.

<sup>244</sup> VwGH 28.2.2014, 2012/16/0039; VwGH 18.12.1997, 97/16/0083.

<sup>245</sup> VwGH 19.11.1998, 96/15/0153.

Zusammenhang mit der betreffenden Rechtsfrage vorliegen könnte.<sup>246</sup> Im Ergebnis trägt damit der Abgabepflichtige jedenfalls das Risiko für einen Rechtsirrtum und sogar für eine von der Behörde abweichende Rechtsansicht, die der VwGH letztlich als falsch und damit als nicht vertretbar ansieht, möge auch die Rechtsfrage bis zur Entscheidung des VwGH strittig und nicht ausjudiziert gewesen sein.<sup>247</sup>

### 5.3.2 Kritik

Der strenge Entschuldbarkeitsmaßstab der Rechtsprechung des VwGH wird freilich in der Literatur kritisiert. *Leitner ua*<sup>248</sup> merken an, dass diese Rechtsprechung die begrenzte Auskunftsbereitschaft sowie Auskunftsmöglichkeit der zuständigen Behörde außer Acht lässt. Ein Abgabepflichtiger ist demnach immer wieder auf den Rat des Parteienvertreters angewiesen. Nach *Seiler ua*<sup>249</sup> soll die Haftung überhaupt erst dann eintreten können, wenn die Behauptung des Abgabepflichtigen, nie an der Rechtmäßigkeit seines Verhaltens gezweifelt zu haben, unglaubwürdig ist.

Auch sollte mE die Strafbarkeit erst auf Schuldebene ausgeschlossen werden, wenn eine vertretbare aber von der Behörde abweichende Rechtsansicht vorliegt. Wie unter Punkt 4.2.2. aufgezeigt sollte erst dann von strafrechtlichem Verhalten gesprochen werden, wenn im ersten Schritt überhaupt eine abgabenrechtliche Norm zumindest (grob) fahrlässig verletzt wurde. Konzeptuell betrachtet liegt ja gerade eben bei einer vertretbaren Rechtsansicht ein Handeln im Rahmen des Gesetzeswortlaut vor. *Seiler ua* haben allerdings mit ihrer Ansicht durchaus recht, dass die schwere Bestimmbarkeit des Vertretbarkeitskalküls häufig dazu führt, dass der Ermessensspielraum vom Gericht zu Lasten des Abgabepflichtigen ausgelegt wird.<sup>250</sup>

Dennoch ist an dieser Stelle festzuhalten, dass die Judikaturlinie in diesem Zusammenhang trotz wohlbegründeter Kritik<sup>251</sup> in der Literatur beibehalten wurde. Daher ist es letztendlich jedenfalls für die Praxis ratsam für Zwecke der finanzstrafrechtlichen Risikominimierung im Zweifel unter Hinzuziehung eines berufsmäßigen Parteienvertreters eine strenge Offenlegungspolitik zu betreiben.<sup>252</sup>

---

<sup>246</sup> *Leitner/Brandl/Kertl*, Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup>, Rz 574.

<sup>247</sup> VwGH 19.12.2001, 2001/13/0064; krit *Leitner*, *ecolex* 2002, 916 ff.

<sup>248</sup> *Leitner/Brandl/Kertl*, Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup>, Rz 574.

<sup>249</sup> *Seiler/Seiler*, *FinStrG*<sup>4</sup>, § 9 Rz 41.

<sup>250</sup> *Seiler/Seiler*, *FinStrG*<sup>4</sup>, § 9 Rz 49.

<sup>251</sup> Siehe dazu *va Leitner*, *ecolex* 2002, 916 ff.

<sup>252</sup> *Stieglitz*, *taxlex* 2016, 343 (344).

## 6 Formale und inhaltliche Anforderungen an die Offenlegung iSd §§ 119 ff BAO

### 6.1 Allgemeines

Aus den obigen Erwägungen ergibt sich, dass im Zweifel eine aggressive Offenlegungspolitik zu verfolgen ist, um einen allfälligen Vorwurf der – für eine Haftung diverser Delikte des FinStrG notwendigen – Verletzung der Offenlegungspflichten zu vermeiden. Hier stellt sich notwendigerweise die Frage, welche Anforderungen von den Finanzbehörden an den Steuerpflichtigen im Hinblick auf die gesetzlichen Grundlagen zu den normierten Mitwirkungsverpflichtungen im Abgabenverfahrensrecht gestellt werden können. Wesentlich ist in diesem Zusammenhang, dass sich die Offenlegungsverpflichtung des Abgabepflichtigen nach abgabenrechtlichen Kriterien<sup>253</sup> richtet. Nachstehend soll diskutiert werden, welche formalen Kriterien eine Offenlegung iSd §§ 119 ff BAO erfüllen.

### 6.2 Formale Anforderungen an die Offenlegung

§ 119 Abs 1 Satz 1 BAO normiert, dass *„die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände (...) vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften“* offenzulegen sind. Erst ab einer Verletzung der Pflichten, die sich für den Steuerpflichtigen aus gesetzlichen Anordnungen ergeben, kann also ein finanzstrafrechtlicher Tatbestand erfüllt sein. Offenzulegen sind abgabenrechtlich relevante Umstände, wobei damit nur Tatsachen gemeint sind und somit nicht auch verpflichtend rechtliche Beurteilungen.<sup>254</sup> Eigene rechtliche Erwägungen zu abgabenrechtlichen Sachverhalten können jedoch bei Bedarf durch den Steuerpflichtigen offengelegt werden.<sup>255</sup> Weiters dienen nach § 119 Abs 2 BAO der Offenlegung *„insbesondere die Abgabenerklärung, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden (...)“*.

In welcher Form die Offenlegung gegenüber der Abgabenbehörde erfolgt, ist aus Sicht der §§ 119 ff BAO bedeutungslos.<sup>256</sup> So kann zB nach *Ritz*<sup>257</sup> die Offenlegung immer auch durch

---

<sup>253</sup> So macht sich zB gem § 33 Abs 1 FinStrG der Abgabenhinterziehung schuldig, wer unter Verletzung von abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflichten Abgaben vorsätzlich verkürzt.

<sup>254</sup> *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 119 Rz 1 mit Verweis auf VwGH 28.10.1997, 97/14/0121; OGH 21.4.1998, 11 Os 194/97, BFG 15.5.2017, RV/6100951/2015.

<sup>255</sup> *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 119 Rz 1 mit Verweis auf VwGH 28.10.1997, 97/14/0121.

<sup>256</sup> *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 119 Rz 3.

ein formloses Schreiben – sogar per E-Mail – erfolgen, solange der Behörde ermöglicht wird, von den für die Festsetzung der Abgaben relevanten Umständen Kenntnis zu erlangen.

## 6.3 Inhaltliche Anforderungen

### 6.3.1 Grundlegendes

Unabhängig von der Form stellt sich bei der Offenlegung die Frage, inwiefern diese inhaltlich ausgestaltet sein muss und welche Anforderungen diesbezüglich im äußersten Fall an den Steuerpflichtigen von der Finanzverwaltung gestellt werden können. Die Einreichung von Steuererklärungen erfolgt mittels amtlicher Vordrucke bzw. Formulare, die ein enges Korsett dafür bilden, welche Informationen konkret an die Finanzverwaltung gelangen. Grundsätzlich ist in diesem Zusammenhang der Meinung zuzustimmen, dass eine Verletzung der Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen dann nicht mehr vorliegen kann, wenn ein amtlicher Vordruck auf Basis einer vertretbaren Rechtsauffassung ausgefüllt und eingereicht worden ist, auch wenn keine zusätzlichen Sachverhaltsdarstellungen übermittelt wurden.<sup>258</sup> Immerhin erfolgt in diesem Zusammenhang ja eine Offenlegung der für die Bemessungsgrundlage maßgeblichen Umstände sowie Rechtsstandpunkte, ausgedrückt durch bestimmte Zahlen bzw. Beträge, mit denen die amtlichen Vordrucke befüllt werden. In der Praxis reichen jedoch den Vordrucken vollständig und wahrheitsgemäß offengelegte Beträge meistens nicht aus um gem § 119 Abs 1 BAO alle für die Festsetzung relevanten Umstände offenzulegen. Nach *Ehrke-Rabel* reicht jedenfalls ein Hinweis auf zumindest alle abgabenrechtlich relevanten Umstände, die eine Sachverhaltsermittlung durch die Abgabenbehörde zulassen, um den Offenlegungsverpflichtungen ausreichend nachzukommen. Wie *Ehrke-Rabel*<sup>259</sup> veranschaulicht, ist anhand des Einzelfalls zu beurteilen, durch welche Maßnahmen ein ausreichender Hinweis gem §§ 119 ff BAO erfolgt ist. ZB reicht die Offenlegung mittels amtlichem Vordruck inklusive des Jahresabschlusses einer Gesellschaft aus, damit der Behörde der Umstand allfälliger internationaler Gesellschaftsstrukturen bekannt wird, um in der Folge feststellen zu können, ob eine gewählte Struktur gegen das Missbrauchsverbot des § 22 BAO verstößt. Diesem Fall stellt *Ehrke-Rabel* das Szenario gegenüber, dass bestimmte steuerlich günstig ausgestaltete Verträge zwischen einer Stiftung und einem Stifter offengelegt werden müssten, da hier der amtliche Vordruck und der Jahresabschluss der Behörde nicht ausreichend Aufschluss über diese möglicherweise abgabenrechtlich relevanten Tatsachen vermitteln können.

---

<sup>257</sup> *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 119 Rz 3.

<sup>258</sup> *Ehrke-Rabel*, Der Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten und seine finanzstrafrechtlichen Konsequenzen, ZWF 2016, 126 (129) mwN.

<sup>259</sup> *Ehrke-Rabel*, ZWF 2016, 126 (130).

Weicht die Rechtsansicht des Abgabepflichtigen bei bestimmten Sachverhalten von jener der Finanzbehörde ab, gelten nach der stRsp des VwGH erhöhte inhaltliche und formale Anforderungen an die Offenlegungspflicht. Konkrete diesbezügliche Anforderungen, die sich in der Rechtsprechung des VwGH herausgebildet haben, sollen nachstehend dargestellt und diskutiert werden.

### **6.3.2 Offenlegung bei abweichender Rechtsansicht**

#### *6.3.2.1 Grundlegendes aus der Rsp des VwGH zur Offenlegung bei Kenntnis einer abweichenden Rechtsansicht der Finanzverwaltung*

Soweit ersichtlich ist der VwGH hinsichtlich der Anforderungen an die Offenlegungspflichten des Abgabepflichtigen in seiner Judikatur einigermaßen streng, wenn dieser von der Finanzbehörde abweichende Rechtsansichten im Zusammenhang mit steuerlich relevanten Sachverhalten vertritt. Bei einer abweichenden Rechtsansicht wird eine Offenlegung ausschließlich mittels der amtlichen Vordrucke uU als nicht ausreichend erachtet. In diesem Zusammenhang hatte der VwGH<sup>260</sup> darüber zu entscheiden, ob eine Verletzung der Offenlegungspflichten dann vorliegt, wenn ein Abgabepflichtiger im Steuererklärungsformular für einen bestimmten zum damaligen Zeitpunkt in seiner rechtlichen Würdigung strittigen Sachverhalt – entgegen der Rechtsansicht der Finanzverwaltung – Vorsteuern geltend gemacht hatte, ohne die Behörde zusätzlich in allfälligen Beilagen auf diesen Umstand hinzuweisen. Der VwGH bejahte im gegenständlichen Fall eine Verletzung der Offenlegungspflichten und damit eine finanzstrafrechtliche Haftung, zumal zur Vermeidung einer finanzstrafrechtlichen Haftung gem §§ 119 ff BAO neben der bloßen Offenlegung der Beträge in den amtlichen Vordrucken, auch in den Beilagen zur Steuererklärung durch den Abgabepflichtigen darauf hingewiesen werden müsse, dass die Vorsteuern tatsächlich geltend gemacht wurden. Diese Entscheidung mag zwar gewissermaßen einleuchten, ist auf dem Boden der §§ 119 ff BAO dennoch nicht gänzlich nachvollziehbar, zumal im gegenständlichen Fall Tatsachen – mittels Angabe der maßgeblichen Vorsteuerbeträge im Steuererklärungsformular – vollständig durch den Abgabepflichtigen offengelegt wurden und somit keine Beträge durch Unterlassung von Angaben in der Steuererklärung verschleiert wurden.

---

<sup>260</sup> VwGH 26.4.1994, 93/14/0052.

### 6.3.2.2 *Praxistipp – Vorgehen im Sinne der finanzstrafrechtlichen Risikominimierung bei einer abweichenden Rechtsansicht*

In der Praxis ist es zur finanzstrafrechtlichen Risikominimierung ratsam – aufgrund der strengen stRsp des VwGH<sup>261</sup> in dieser Hinsicht – bei Kenntnis der gegenteiligen Rechtsansicht der Finanzbehörde, zusätzlich zu den Angaben der Beträge in den amtlichen Vordrucken, der Behörde weitere diesbezügliche Ausführungen zukommen zu lassen. Dies kann durch (formlose) Übermittlung zusätzlicher Beilagen erfolgen, in denen die von der Behörde zu beurteilenden Tatsachen, die von der Finanzverwaltung – zumindest vorerst – rechtlich anders beurteilt werden, vom Abgabepflichtigen dargelegt werden. Diese zusätzlichen Beilagen können (bzw sollten) auch rechtliche Ausführungen zu den relevanten Tatsachen beinhalten, will man, dass die Behörde einer allfälligen abweichenden Rechtsansicht folgen soll. Obwohl die Form bei der Offenlegung iSd §§ 119 ff BAO nach der hL in der Literatur eigentlich bedeutungslos sein sollte,<sup>262</sup> vertritt der VwGH in diesem Zusammenhang eine andere Ansicht. Nach der Rechtsprechung des VwGH liegt dann keine ordnungsgemäße Offenlegung für einkommensteuerliche Zwecke vor, wenn bestimmte für die Veranlagung der Einkommensteuer relevante Tatsachen erst aus den Angaben in der Umsatzsteuererklärung ersichtlich werden.<sup>263</sup> Erst kürzlich wurde dem Abgabepflichtigen vom VwGH eine Abgabenhinterziehung vorgeworfen, weil dieser die Verpachtung seines Kundenstocks nicht als Aufgabe des Betriebs wertete und in seiner Einkommensteuererklärung keinen Veräußerungserlös ansetzte. Umsätze aus der Betriebsaufgabe wurden in der Umsatzsteuererklärung derselben Veranlagungsperiode angesetzt, jedoch wurde dieser Umstand nicht zusätzlich in den Beilagen bezogen auf die Einkommensteuer eigens offengelegt.<sup>264</sup> Es sei nach Ansicht des VwGH der Behörde auf diese Weise keine Möglichkeit eingeräumt worden eine einwandfreie steuerrechtliche Beurteilung des Sachverhalts vorzunehmen. Aus dieser Ansicht des VwGH lässt sich im Umkehrschluss ableiten, dass eine ausreichende Offenlegung bei Kenntnis einer abweichenden Rechtsansicht nur dann gegeben ist, wenn in einer (formlosen) Beilage relevante Tatsachen als auch die diesbezügliche Rechtsansicht zur Gänze aufgedeckt wird.

---

<sup>261</sup> S zB VwGH 14.9.2017, Ro 2015/15/0027; VwGH 27.2.2008, 2005/13/0095; VwGH 19.12.2001, 2001/13/0064; VwGH 26.4.1994, 93/14/0052.

<sup>262</sup> Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 119 Rz 3.

<sup>263</sup> VwGH 14.9.2017, Ro 2015/15/0027.

<sup>264</sup> VwGH 14.9.2017, Ro 2015/15/0027.

## 7. Fazit

Abschließend und im Sinne eines zusammenfassenden Fazits möchte ich auf folgende wesentliche Punkte das Augenmerk lenken, die auch den Versuch einer Antwort auf die am Beginn meiner Arbeit gestellten Forschungsfragen darstellen sollen:

- Die Berufung auf einen Rechts- oder Tatsachenirrtum oder auf eine vertretbare Rechtsansicht als Verteidigungsstrategie ab der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ist jedenfalls sinnvoll, und das nicht zuletzt deshalb, weil aufgrund der Komplexität der Materie des Abgabenrechts Irrtümer in bestimmten Fällen mitunter sehr plausibel sein können. Damit der Einwand greifen kann, muss ein für das Finanzstrafrecht **beachtlicher Irrtum** vorliegen. Unbeachtlich sind neben Motivirrtümern auch Irrtümer über die Strafbarkeit eines bestimmten Verhaltens und ein Irrtum über ein gleichartiges Tatobjekt. Zusätzlich scheitert jedenfalls der Einwand, man hätte über die Rechtzeitigkeit einer Selbstanzeige geirrt. Vor allem ist im Finanzstrafrecht der Irrtum über abgabenrechtliche Vorschriften von Bedeutung. Kann dieser glaubhaft gemacht werden, ist die Vorsatzhaftung jedenfalls ausgeschlossen. Irrtümer im Anwendungsbereich des Finanzstrafrechts sind meistens beachtliche Irrtümer. Hier liegt es im Verfahren in den meisten Fällen am Verteidiger oder am Abgabepflichtigen selbst die Beachtlichkeit des Irrtums mit den richtigen Argumenten darzulegen.
- Dass Auffassungsunterschiede hinsichtlich des **Regelungsinhalts des § 9 FinStrG** bestehen, ist kein unwesentliches Auslegungsproblem, zumal die Auffassung des VwGH, dass alle – also auch bloß fahrlässig verursachte – Irrtümer unter § 9 FinStrG zu subsumieren sind, zu überschießenden Rechtsfolgen, nämlich der Strafbarkeit von strafunwürdigem Verhalten, führen könnte. Diese Problematik könnte vor allem dann vermieden werden, wenn der VwGH künftig in seiner Rechtsprechung – so wie der OGH – den Grundsätzen der modernen Irrtumsdogmatik folgt. Es könnte in diesem Zusammenhang zur finanzstrafrechtlichen Beurteilung zB eine doppelt bedingte grobe Fahrlässigkeitsprüfung in Betracht gezogen werden. Wie in der Arbeit dargelegt wurde, würde diese Vorgehensweise nicht gegen die Grundsätze des allgemeinen Teils des FinStrG – die grundsätzlich jenen des StGB entsprechen – verstoßen.

- Die Rechtsprechung des VwGH gestattet dem Abgabepflichtigen kaum das Vorliegen einer **vertretbaren Rechtsansicht**, wenn die Ansicht von jener der Behörde abweicht. Auch wenn gute Gründe dafür vorliegen, dass eine strittige, aber dennoch vertretbare Rechtsansicht schon den objektiven Tatbestand einschränken sollten, folgt der VwGH hier einer strengeren Judikaturlinie. Tatsachen die von der Behörde als wesentlich erachtet werden, sind somit im Zweifel offenzulegen, um mit Sicherheit davon ausgehen zu können, dass mangels Verletzung von Offenlegungspflichten kein finanzstrafrechtlicher Vorwurf iSd §§ 33, 34 und 51 Abs 1 lit a FinStrG gemacht werden kann.

# Literaturverzeichnis

## *Kommentare und Monographien*

*Höpfel/Ratz*, Wiener Kommentar<sup>2</sup> (2014-2018, rdb.at)

*Kerschner*, Wissenschaftliche Arbeitstechnik und Methodenlehre für Juristen<sup>6</sup> (2014)

*Kienapfel/Höpfel/Kert*, Strafrecht Allgemeiner Teil<sup>15</sup> (2016)

*Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt*, Finanzstrafgesetz Band 1<sup>5</sup> (2018)

*Lang/Rust/Schuch/Staringer*, Körperschaftsteuergesetz<sup>2</sup> (2016)

*Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> (2017)

*Leukauf/Steininger*, Strafgesetzbuch Kommentar<sup>4</sup> (2019)

*Lewis/Fister/Weilguni*, Verwaltungsstrafgesetz<sup>2</sup> (2017)

*Ritz*, BAO<sup>6</sup> (2017)

*Seiler/Seiler*, Finanzstrafgesetz<sup>5</sup> (2018)

*Stoll*, BAO (1994)

*Tannert/Kotschnigg*, Finanzstrafrecht Kommentar (2014-2018, rdb.at)

*Toifl*, Der subjektive Tatbestand im Steuer- und Steuerstrafrecht<sup>1</sup> (2009)

*Triffterer*, Strafrecht Allgemeiner Teil (1994)

## ***Beiträge in Sammelwerken***

*Achatz*, Umfang und Grenzen der Offenlegung im Abgabenverfahren, in *Leitner/Zitta*, Die Darlegung der Verfehlung bei der Selbstanzeige nach dem FinStrG (2001), 21

*Kronig/Stieglitz*, VIII Finanzstrafrecht, in *Marschner/Stefaner*, Steuerreform 2015/2016 (2015) (Stand 1.8.2015, rdb.at), 157

*Lang/Seilern-Aspang*, Die Steuerreform 2015/2016. Maßnahmen zur Betrugsbekämpfung und finanzstrafrechtliche Änderungen, in *Lewisch*, Jahrbuch Wirtschaftsstrafrecht und Organverantwortlichkeit (2015), 275

*Tanzer*, Die „vertretbare“ Rechtsauffassung im Steuerrecht, in *Holoubek – Lang*, Organhaftung und Staatshaftung in Steuersachen (2002), 162

## ***Beiträge in Fachzeitschriften***

*Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel*, Vertretbare Rechtsansicht: In welchen Fällen kann sie eine Strafbarkeit im Finanzstrafrecht verhindern? StAW 2017, 131

*Brandl/Gahleitner/Leitner*, Offshore-Gestaltungen im Blickpunkt, SWK 2013, 1061.

*Cernusca*, Zur Unterscheidung von Tatbestand- und Verbotsirrtum bei Blankettstrafnormen, ÖJZ 2015, 737

*Cupal*, Die Strafbarkeit von Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts aus Sicht der Praxis, ZWF 2015, 241

*Dannecker*, Zur Begrenzung von der Strafbarkeit auf grob fahrlässiges Verhalten durch das Steuerreformgesetz 2015/2016, ZWF 2016, 65

*Ehrke-Rabel*, Der Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten und seine finanzstrafrechtlichen Konsequenzen, ZWF 2016, 126

*Haubeneder*, Das Bestimmtheitsgebot im Finanzstrafrecht, ZWF 2015, 234

*Keppert*, Steuerliche Neuerungen ab 2016, SWK 2016, 74

*Leitner*, VwGH: Zur Entschuldbarkeit des Verbotsirrtums im Abgabenstrafrecht, ecolex 2002, 916

*Leitner*, Irrtum und grobe Fahrlässigkeit im Finanzstrafrecht, SWK 2016, 493

*Platzgummer*, Die allgemeinen Bestimmungen des Strafgesetzentwurfs im Lichte der neueren Strafrechtsdogmatik, JBl 1971, 236

*Rebisant*, Irrtum und grobe Fahrlässigkeit im Finanzstrafgesetz seit dem Steuerreformgesetz 2015/2016, ZWF 2016, 72

*Scheil*, Dogmatische Probleme aus dem Finanzstrafrecht, JBl 1998, 353

*Schick*, Die Vorwerfbarkeit des Verbotsirrtums, ÖJZ 1979, 173

*Schild*, Die strafrechtliche Regelung des Irrtums, ÖJZ 1979, 173

*Seiler*, Unkenntnis schützt nicht vor Strafe, ÖStZ 2006, 366

*Steininger*, Die moderne Strafrechtsdogmatik und ihr Einfluss auf die Rechtsprechung, ÖJZ 1981, 365

*Steininger*, Der Irrtum über normative Tatbestandsmerkmale, JBl 1987, 205

*Stieglitz*, Der GmbH-Geschäftsführer im Finanzstrafrecht, taxlex 2016, 343

*Toifl*, Die vertretbare Rechtsansicht im Steuerstrafrecht, taxlex 2010, 208

*Winkler*, Finanzstrafstatistik 2017, ZWF 2019, 85

## **Zusammenfassung**

Ziel dieser Arbeit ist die Beantwortung von für die Praxis relevanten Auslegungsfragen im Zusammenhang mit der Irrtumsregelung des § 9 FinStrG. Anhand aktueller höchstgerichtlicher Rechtsprechung sowie unter Anwendung einer historischen Interpretation soll eine für die Rechtsdurchsetzung wesentliche Abgrenzung zwischen im Finanzstrafrecht relevanten und irrelevanten Irrtümern untersucht werden. Unter Heranziehung der Methoden der systematischen und teleologischen Interpretation soll außerdem die Frage des anzuwendenden Maßstabs für die Entschuldbarkeit bei schuldausschließenden Rechtsirrtümern diskutiert und geklärt werden. Auch ein Überblick über Literaturmeinungen hinsichtlich des Vorliegens einer vertretbaren Rechtsansicht und allfälliger Rechtsfolgen im Zusammenhang damit soll zu einem besseren Verständnis der Irrtumsvorschrift und deren Auswirkungen in der Praxis führen. Abschließend soll eine Darstellung der sich in der Rechtsprechung herausgebildeten formellen und inhaltlichen Anforderungen an die Offenlegungspflichten iSd §§ 119 ff BAO erfolgen. Im Ergebnis ergibt sich, dass – trotz der in der Regel strengen Rechtsprechung der Höchstgerichte in diesem Zusammenhang – die Irrtumsvorschrift Abgabepflichtigen in bestimmten Fällen als aussichtsreiches Verteidigungsinstrument in finanzstrafrechtlichen Verfahren dienen kann.

## **Abstract**

In essence, the objective of this paper is to investigate into liabilities/possible financial penalty law implications in accordance with § 9 of the Austrian Financial Penal Code applicable to tax payers/tax preparers committing errors when filing the tax returns. Towards that goal, a distinction between relevant and irrelevant errors in terms of fiscal penalty law is examined on the basis of most recent supreme court rulings and applying the method of historical interpretation. Cases in which culpability for a committed error may be excluded are examined in detail using the methods of systematic and teleological interpretation. Additionally, requirements for disclosure obligations that have emerged in the case-law are outlined. Concluding, the thorough review of relevant case law and literature suggests that due to the complexity of tax law, there are certain types of conditions for tax return errors for which tax payers will be pardoned and not be held accountable. Therefore, although highest courts in general have applied strict rulings in this context, certain tax payers committing errors when filing their tax returns have been found to be acquitted and not charged with a criminal offence. In certain instances pleading for ‘erroneous conduct’ could therefore serve as a good defense basis in

fiscal criminal prosecution and tax payers are encouraged to seek timely advice that will guide them through their various legal options.