

Diplomarbeit

Zur Erlangung des akademischen Grades
einer Magistra der rechtswissenschaftlichen Fakultät

an der Karl – Franzens – Universität Graz

über das Thema

Die Bedeutung der vertretbaren Rechtsauffassung im Finanzstrafrecht

vorgelegt von

Astrid STEINBRENNER

am Institut für

Finanzrecht

Beurteilerin:

Univ. Prof.ⁱⁿ Dr.ⁱⁿ Tina Ehrke-Rabel

Graz, 2011

Ehrenwörtliche Erklärung

Ich versichere, dass ich die eingereichte Diplomarbeit selbständig verfasst, andere als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel nicht benutzt und mich auch sonst keiner unerlaubten Hilfsmittel bedient habe. Ich versichere ferner, dass ich diese Diplomarbeit bisher weder im In- noch im Ausland in irgendeiner Form als wissenschaftliche Arbeit vorgelegt habe.

Graz, im Jänner 2011

.....

(Astrid Steinbrenner)

Danksagung

Für das Gelingen meiner Diplomarbeit möchte ich mich zu allererst bei meiner Betreuerin Frau Univ. Prof.ⁱⁿ Dr.ⁱⁿ Tina Ehrke-Rabel bedanken, die bei Fragen immer gesprächsbereit war und mich höchst professionell begleitet hat.

Mein größter Dank gebührt meinen Eltern, die mich in meiner ganzen Studienzeit unterstützt haben. Sie waren mir immer eine moralische Stütze und haben mir stets Verständnis entgegen gebracht.

Weiters gebührt ein großer Dank all diejenigen die zum Gelingen meiner Diplomarbeit beigetragen haben, denn ein solches „Projekt“ wie eine Diplomarbeit ist ohne Unterstützung von Freunden schwer zu bewältigen. Besonders hervorzuheben ist an dieser Stelle mein Bruder Werner Steinbrenner, der mir bei allen großen und kleinen technischen Problemen immer eine große Hilfe war. Auch meinen Korrekturlesern, Mag. Emanuel Braunegger und Mag. Katharina Hubel, sei herzlichst gedankt, die mir bereitwillig unter die Arme gegriffen haben.

Abkürzungsverzeichnis

AbgBH	Abgabenbehörde
AbgGl	Abgabengläubiger
AbgSch	Abgabenschuldner
Abs	Absatz
aF	alte Fassung
Anm	Anmerkung
ASGG	Arbeits- und Sozialgerichtsgesetz
BAO	Bundesabgabenordnung
best	bestimmt/-er
BMF	Bundesministerium für Finanzen
bspw	beispielsweise
B-VG	Bundes-Verfassungsgesetz
bzw	beziehungsweise
dh	das heißt
EMRK	Europäische Menschenrechts Konvention
ESt	Einkommensteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
etc	ecetera
evl	eventuell
FinanzstrafBH	Finanzstrafbehörde
FinStrG	Finanzstrafbehörde
ggf	gegebenenfalls
grunds	grundsätzlich
hA	herrschende Ansicht
hL	herrschende Lehre
hRsp	herrschende Rechtsprechung
idR	in der Regel
IdS	in diesem Sinn
idZ	in diesem Zusammenhang
ieS	im engeren Sinn
insb	insbesondere
iS	im Sinne
iVm	in Verbindung mit
iwS	im weiteren Sinn
iZm	im Zusammenhang mit
Jud	Judikatur
KÖSt	Köperschaftssteuer
KStG	Köperschaftssteuergesetz
lit	littera
mA	meiner Ansicht
mE	meines Erachtens
OGH	Oberster Gerichtshof
pa	per anno
Rz	Randzahl
SteuerBH	Steuerbehörde
StGB	Strafgesetzbuch

StGG	Staatsgrundgesetz
Stpf	Steuerpflichtiger
StPO	Strafprozessordnung
stRsp	ständige Rechtsprechung
ua	unter anderem
ua	unter anderem
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
uU	unter Umständen
UWG	unlauterer Wettbewerb Gesetz
va	vor allem
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
Z	Ziffer
zB	zum Beispiel
zw	zwischen

Inhaltsverzeichnis

1. EINLEITUNG	1
2. DIE FINANZSTRAFRECHTLICHEN GRUNDLAGEN IM ZUSAMMENHANG MIT RECHTSAUFFASSUNGEN	3
2.1. Verhältnis zwischen BAO und FinStrG	3
2.1.1. Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens	4
2.1.2. Verbot des Zwangs zur Selbstbeschuldigung	7
2.2. Die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen	11
2.2.1. Umfang der Mitwirkungspflichten	12
2.2.1.1. Die gewöhnliche Mitwirkungspflicht	12
2.2.1.2. Die erhöhte Mitwirkungspflicht	14
2.2.2. Grenzen der Mitwirkungspflicht	15
2.2.2.1. Die Grenze der Geeignetheit, Möglichkeit, Notwendigkeit, Verhältnismäßigkeit und Zumutbarkeit	15
2.2.2.2. Das Spannungsverhältnis zwischen Mitwirkungspflicht und dem Verbot der Selbstbezeichnung	16
2.3. Straftatbestände die eine Mitwirkung des Abgabepflichtigen verlangen	18
2.3.1. Die Abgabenhinterziehung	18
2.3.2. Die fahrlässig Abgabenverkürzung	19
2.3.3. Die Finanzordnungswidrigkeiten	20
2.4. Gründe für eine Strafflosigkeit nach Tatbegehung	20
2.4.1. Allgemeine Strafausschließungs- und Strafaufhebungsgründe	20
2.4.2. Die vertretbare Rechtsauffassung als mögliche dritte Figur der Strafaufhebung	23
3. DIE VERTRETBARE RECHTSAUFFASSUNG IM FINANZSTRAFRECHT	25
3.1. Anforderungen im Finanzstrafrecht	25
3.1.1. Das Bestimmtheitsgebot im Finanzstrafrecht	25
3.1.2. Die Bedeutung für die (vertretbare) Rechtsauffassung des Abgabepflichtigen	27
3.2. Die Definition des Vertretbarkeitskalküls	29
3.2.1. Herkunft des Begriffs der „vertretbaren Rechtsauffassung“	29
3.2.2. Anforderungen an eine „vertretbare“ Rechtsauffassung	30
3.3. Exkurs: Die vertretbare Rechtsauffassung außerhalb des Finanzstrafrechts	33
3.3.1. Arbeitsrecht	34
3.3.2. Amtshaftungsgesetz	35
3.3.3. ABGB	36
3.3.4. UWG	37
4. DIE VERTRETBARE RECHTSAUFFASSUNG DES ABGABEPFLICHTIGEN	41
4.1. Die Pflichten des Abgabepflichtigen bei Abgabe einer Steuererklärung	41
4.1.1. Die Offenlegungspflicht nach § 119 BAO	42
4.1.1.1. Der Umfang der Offenlegungspflicht	42
4.1.1.2. Grenzen der Offenlegungspflicht	45
4.1.2. Die Erkundigungspflicht des Abgabepflichtigen	46

4.1.2.1. Behördenauskünfte	46
4.1.2.2. Richtlinien und Erlässe	48
4.1.2.3. Die Verwaltungspraxis	49
4.2. Die von der Finanzverwaltung abweichende Rechtsauffassung	50
4.2.1. Richtige Rechtsauffassung – objektiv bzw subjektiv vertretbare Rechtsauffassung.....	50
4.2.1.1. Die richtige Rechtsauffassung	50
4.2.1.2. Die objektiv vertretbare Rechtsauffassung	52
4.2.1.3. Die subjektiv vertretbare Rechtsauffassung	53
4.2.2. Maßstab der Offenlegungspflicht bei Zugrundelegung einer vertretbaren Rechtsauffassung.....	55
4.2.2.1. Die vertretbare Rechtsauffassung als Maßstab der Offenlegungspflicht.....	55
4.2.2.2. Die Verpflichtung zur Offenlegung einer abweichenden Rechtsauffassung	56
4.2.2.3. „Gesetzliche“ Verpflichtung auf die abweichende Rechtsauffassung hinzuweisen?	58
4.3. Die Strafbarkeit des Abgabepflichtigen	60
4.3.1. Die Folgen der Verletzung der Offenlegungspflicht bzw Mitwirkungspflicht.....	61
4.3.2. Straffreiheit aufgrund einer (vertretbaren) Rechtsauffassung?	62
4.3.2.1. Lösung auf Grund des objektiven Tatbestand des § 33 Abs 1 FinStrG.....	62
4.3.2.2. Lösung auf Grund des subjektiven Tatbestand des § 33 Abs 1 FinStrG	63
4.4. Das schützenswerte Vertrauen des Abgabepflichtigen	69
4.4.1. Der Grundsatz von Treu und Glauben	69
4.4.1.1. Wesen und Inhalt des Treu- und Glaubensgrundsatzes	69
4.4.1.2. Die Anwendbarkeit im Finanzstrafrecht.....	71
4.4.2. Treu und Glauben bei der Rechtsauffassung des Abgabepflichtigen?	72
4.4.2.1. Die Vertrauenslage	72
4.4.2.2. Die Dispositionen des Abgabepflichtigen auf Grund der Vertrauenslage.....	76
4.4.2.3. Der Vermögensschaden.....	77
4.4.3. Die Durchsetzung des Vertrauensschutzes im Wege der Nachsicht	78
4.4.3.1. Allgemeine Voraussetzung der Nachsicht gem § 236 BAO.....	78
4.4.3.2. Die sachliche Unbilligkeit	80
4.4.3.3. Die persönliche Unbilligkeit.....	81
5. RESÜMEE UND SCHLUSSWORTE	83

1. Einleitung

Ein Staat finanziert sich ausschließlich durch die Einhebung von Steuern und verpflichtet somit jeden Bürger zur Steuerleistung. In Zeiten in denen die Schlagwörter „Steuererhöhung“ und „neuerliche Steuerbelastungen“ in der Presse allgegenwärtig sind, ist der umsichtige Wirtschaftsteilnehmer in aller Regel von dem Wunsch beseelt seine Steuerbelastung so gering wie möglich zu halten. Hierzu wird er nicht selten „Gestaltungsmöglichkeiten“ wählen die dazu beitragen ein möglichst steueroptimales Ergebnis zu erzielen, allerdings mit dem Wunsch, dabei nicht in den finanzstrafrechtlichen Bereich zu kommen. Nicht selten entstehen dadurch „Gestaltungen“, die Gefahr laufen, dass ihnen die Anerkennung versagt wird. Im schlimmsten Fall hat der Stpfl sogar mit finanzstrafrechtlichen Konsequenzen zu rechnen. IdZ drängt sich natürlich die Frage auf, wo die Grenze der legalen Steuergestaltung zur Steuervermeidung und in weiterer Folge zur Steuerhinterziehung liegt? IwS geht es dabei um die Auslegungsbedürftigkeit von Gesetzen und die daraus resultierende Möglichkeit verschiedenster Auslegungsvarianten, nicht nur auf Behördenseite, sondern auch auf Seiten des Stpfl. So stimmt die Rechtsauffassung die sich der Stpfl bildet nicht zwangsläufig mit jener der Finanzverwaltung überein. Diese Diplomarbeit soll nun aufzeigen, wann eine Rechtsauffassung des Stpfl als vertretbar anzusehen ist und in welchem Maß an Offenlegungspflicht er aufgrund dieser Rechtsauffassung verpflichtet ist.

Diese Arbeit gliedert sich in drei Teile, wobei der erste Teil (Punkt 2) nur einen Überblick über die finanzstrafrechtlichen Grundlagen iVm einer (vertretbaren) Rechtsauffassung gibt. Hierbei wird auf den Amtswegigkeitsgrundsatz, das Verbot zur Selbstbeschuldigung und die Mitwirkungspflichten ein besonderes Augenmerk gelegt, sodass diese Punkte etwas eingehender behandelt werden.

Der zweite Teil (Punkt 3) beschäftigt sich mit den Anforderungen die an das Finanzstrafrecht zu stellen sind und insb mit dem – für Rechtsauffassungen geltenden – Vertretbarkeitskalkül. In einem Exkurs wird eine kurze Darstellung über die Situation von Rechtsauffassungen in anderen Rechtsbereichen gegeben. Diese Darstellung beschränkt sich allerdings, auf Grund des Umfangs des Themas, nur auf die wesentlichen Punkte.

Im dritten und letzten Teil (Punkt 4) wird auf die Rechtsauffassung des Abgpfli ieS eingegangen und untersucht, wann eine solche vertretbar, unvertretbar, richtig oder falsch sein kann. Es wird dargelegt, welche Pflichten den Stpfl im Rahmen einer Abgabenerhebung treffen und aus welchen Verletzungen dieser Pflichten sich eine Strafbarkeit ergeben kann. Weiters wird beleuchtet in wie weit der Treu- und Glaubensgrundsatz für den Stpfl iVm der Darlegung seiner (vertretbaren) Rechtsauffassung von Bedeutung ist und welche Konsequenzen sich daraus ergeben.

Die Darlegungen und Ausführungen dieser Diplomarbeit beziehen sich auf den Rechtsstand Dezember 2010, sowie auf die, bis zu diesem Zeitpunkt ergangene Rechtsprechung. Auf Grund der Einfachheit und leichteren Lesbarkeit der Diplomarbeit wurden geschlechtsneutrale Bezeichnungen gewählt, aber selbstverständlich sind jeweils beide Geschlechter gemeint. Zitiert wurde nach den AZR.

2. Die finanzstrafrechtlichen Grundlagen im Zusammenhang mit Rechtsauffassungen

2.1. Verhältnis zwischen BAO und FinStrG

Das Finanzstrafrecht ist ein Zusammenspiel von Finanzrecht und Strafrecht, da es Komponenten beider Materien beinhaltet. Beide Rechtsmaterien sind hier einschlägig und somit stellt sich berechtigter Weise die Frage, ob sich das Finanzstrafrecht eher dem allgemeinen Strafrecht mitsamt der StPO zu wendet oder ob sich diese Materie mehr am Finanzrecht einschließlich der BAO orientiert.¹ Das Finanzstrafrecht hat in dieser Frage einen Mittelweg beschritten und teilt das Verfahren in Finanzstrafsachen in ein behördliches Verfahren (§§ 56-194 FinStrG) und in ein gerichtliches Verfahren (§§ 248-253 FinStrG). Die Frage der Zuständigkeit im Finanzstrafverfahren richtet sich nach der Schuldform, aber auch nach der Höhe des verkürzten Betrages, woraus sich wiederum (die Teilung) ergibt, dass vorsätzlich begangene Delikte mit einem strafbestimmenden Wertbetrag über 75.000 € im gerichtlichen Verfahren und die geringfügigen Delikte vor den Verwaltungsstrafbehörden geahndet werden.²

Als Verfahrensrecht kommen für das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren stets die Bestimmungen des FinStrG zur Anwendung, hingegen folgt das gerichtliche Finanzstrafverfahren überwiegend den Vorschriften der StPO, sofern nicht die Sonderbestimmungen der §§ 195-246 FinStrG vorgeschrieben sind und dadurch die Bestimmungen der StPO gegenüber dem FinStrG zurücktreten müssen.³ Dieses Zusammenspiel von Finanzrecht und Strafrecht macht es notwendig auch auf die einschlägigen Bestimmungen der BAO einzugehen, zumal jedem Finanzstrafverfahren ein Abgabeverfahren vorausgeht.

¹ *Kotschnigg*, Das FinStrG im Umbruch – Bemerkungen de lege lata und Anregungen de lege ferenda, *ecolex-Script* 2007/35, 1.

² *Doralt/Ruppe*, *Steuerrecht II*⁵ (2006) Rz 609; *Kotschnigg*, *ecolex-Script* 2007/35, 1.

³ *Mayerhofer* (Hrsg.), *Das österreichische Strafrecht III Nebenstrafrecht 1. Halbband* (2005) § 195 Anm 1; *Hilber*, *ABC des Verfahrensrecht in Steuersachen – Eine kompakte Einführung* (2001) 235.

2.1.1. Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens

Das Verfahren zur Ermittlung und Festsetzung der Abgaben eines Abgpfll beruht im Wesentlichen auf den Rechtsgrundsätzen, der Amtswegigkeit des Abgabeverfahrens und auf den Grundsätzen über die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gem § 119 BAO.⁴ Der Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens ist ein essentieller Grundsatz der nicht nur das allgemeine Abgabeverfahren nach der BAO beherrscht, sondern auch dem Finanzstrafverfahren immanent ist.

Im allgemeinen Abgabeverfahren (BAO) herrscht der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gem § 114 BAO vor. Nach diesem hat die AbgBH die Verpflichtung mit allen ihr zur Verfügung stehenden Mitteln Abgabenansprüche zu ermitteln und festzustellen, aber auch Fehler bei der Steuerbemessung zu vermeiden um so die Basis für die Ermittlung der Steuerschuld festzustellen.⁵ Demnach sollen alle Abgpfll auf Grund der Gesetze und nur nach ihren besteuerelevanten tatsächlichen Verhältnissen beurteilt werden. Somit ist § 114 BAO (insb erster Satz) eine Wiederholung des in der Verfassung normierten Legalitätsprinzips gem Art 18 Abs 1 B-VG auf einfachgesetzlicher Ebene, der zugleich ausdrückt, dass jedes Verwaltungshandeln inhaltlich durch das Gesetz in ausreichender Weise determiniert sein muss, sodass der Verwaltungsakt daran gemessen werden kann (Gesetzmäßigkeit der Verwaltung).⁶ Allerdings spiegelt sich in § 114 BAO auch der Gleichheitssatz gem Art 7 B-VG wieder, indem dieser die gleichmäßige Behandlung aller Abgpfll normiert, somit eine gleiche Belastung aller gleichen steuerrechtlich bedeutsamen Sachverhalte verlangt und dadurch den Gedanken der materiellen Gleichheit verwirklicht.⁷ Daraus ergibt sich, dass jedes abgabenbehördliche Verwaltungshandeln von der *Offizialmaxime*, aber auch vom Gebot der Berücksichtigung der materiellen Wahrheit beherrscht ist und dementsprechend Ziel der Anordnung des § 114 BAO, die vollständige und lückenlose Sachverhaltsermittlung ist, weil nur dadurch dem Gebot der gleichmäßigen Besteuerung so wie auch dem Gebot der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung genüge getan werden kann.⁸

⁴ *Sewei*, Die Verletzung der Amtswegigkeit und die Auswirkungen für das Finanzstrafverfahren, RdW 1991/10, 306.

⁵ *Ritz*, Bundesabgabenordnung³ (2005) § 114 Rz 3.

⁶ *Pernthaler*, Österreichisches Bundesverfassungsrecht (2004) 568; *Stoll*, Bundesabgabenordnung Kommentar II (1994) 1252.

⁷ *Stoll*, BAO-Kommentar II, 1254.

⁸ *Stoll*, BAO-Kommentar II, 1255.

Seinen Niederschlag findet diese Anordnung im Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens bzw dem Untersuchungsgrundsatz des § 115 BAO, der zugleich die wichtigsten Verfahrensgrundsätze normiert, wie den Grundsatz der freien Beweiswürdigung, die Unbeschränktheit der Beweismittel oder die Mitwirkungspflicht des Abgpf. ⁹ Der Amtswegigkeit wohnt die Verpflichtung an die AbgBH inne, das Verfahren von Amtswegen einzuleiten und eine Durchführung der Ermittlungstätigkeiten von Amtswegen vorzunehmen, sodass eine Verfahreseinleitung nicht mehr im Ermessen der Behörde oder in der Disposition der Parteien liegt. ¹⁰ Hierzu normiert § 115 Abs 1 BAO, dass die AbgBH die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amtswegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln hat, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgabe wesentlich sind. Dementsprechend hat die AbgBH nach freier Überzeugung sich Klarheit über den maßgebenden Sachverhalt zu verschaffen, wobei es als ausreichend gilt, wenn von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen ist, für die die größere Wahrscheinlichkeit spricht und aus diesem Grunde andere Möglichkeiten als weniger wahrscheinlich erscheinen. ¹¹

Ausgenommen von diesem Grundsatz sind jene Verfahren die nur auf Antrag des Abgpf eingeleitet werden können, wie zB die Nichtfestsetzung bzw Herabsetzung von Anspruchszinsen nach § 205 Abs 6 BAO, die Zahlungserleichterung nach § 212 BAO oder die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 308 BAO. ¹² Nach dem Untersuchungsgrundsatz des § 115 BAO ist die AbgBH zur Erforschung der materiellen Wahrheit verpflichtet, sodass die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die abgabenrechtlich relevant erscheinen, festgestellt werden können. ¹³ Diese Erforschung der Vollständigkeit und Richtigkeit eines Sachverhalts, steht im Zentrum des Abgabenverfahrens und ist zugleich vorrangiges Ziel des selbigen, ungeachtet dessen ob es zum Vor- oder zum Nachteil für die Behörde oder für die Partei gereicht (§ 115 Abs 3 BAO), wonach zugleich die Verpflichtung für die AbgBH entsteht nicht nur jene Umstände zu ermitteln und zu verwerten, die zu einer höheren Abgabenbelastung führen. ¹⁴

⁹ Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁵ Rz 517.

¹⁰ Stoll, BAO-Kommentar II, 1260.

¹¹ Kotschnigg, Grundlegende Aussagen zur behördlichen Ermittlungspflicht Zugleich Anmerkungen zu VwGH 17.12.1992, 92/16/0047, ÖStZ 1993/11, 153 (153).

¹² Ritz, BAO³ § 115 Rz 1.

¹³ Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 115 Anm 1; Ritz, BAO³ § 115 Rz 4; Schimetschek, Die Beweislast-Verteilung zwischen Steuerzahler und Behörde Unerfüllbare oder unzumutbare Beweise dürfen vom Abgabepflichtigen nicht verlangt werden, SWK 1987/32, AVI 17 (17); Weinberger, Fahrlässigkeit und Offizialmaxime, ÖStZ 1987, 51 (51).

¹⁴ Biró, Die erhöhte Mitwirkungspflicht bei der Aufklärung steuerlicher Auslandssachverhalte, ÖStZ 1993, 129; Stoll, BAO-Kommentar II, 1264; Simader, Schwierigkeiten bei der Ermittlung des Abgabepflichtigen im Falle einer Steuerrückerstattung, SWI 2009, 348; Weinberger, ÖStZ 1987, 51 (51).

Diese Verfahrensgrundsätze gelten allerdings nur solange, als nicht andere Verfahrensgrundsätze in besonderen Abgabevorschriften vorgesehen sind, die nach dem Grundsatz *lex specialis derogat legi generali*, den allgemeinen Bestimmungen der BAO vorgehen, wie es sich eben beim Finanzstrafrecht verhält.¹⁵

Im Finanzstrafverfahren gilt ebenfalls gem § 115 FinStrG die Oficialmaxime und dieses ist natürlich auch vom Untersuchungsgrundsatz beherrscht.¹⁶ Die oben dargestellte Unterscheidung hat jedoch keinen Einfluss darauf, dass die Bestimmungen des FinStrG für alle Verfahren unabhängig von der Art der zuständigen Behörde zur Anwendung kommen.¹⁷

So normiert § 57 FinStrG für das behördliche Finanzstrafverfahren den Grundsatz der Amtswegigkeit, der die Verpflichtung auferlegt das Verfahren von Amts wegen in Gang zu setzen, ohne dass es einen entsprechenden Antrag des Anklägers bedarf. Denn eine Trennung zwischen Finanzstrafbehörde und Anklagebehörde, so wie sie im Justizstrafrecht¹⁸ besteht, kennt das FinStrG nicht (Fehlen des Anklagegrundsatzes).¹⁹ Im gerichtlichen Finanzstrafverfahren hingegen bedarf es der Einleitung des Verfahrens gem § 4 StPO, des Antrags eines Anklägers, womit dem Legalitätsprinzip des § 2 Abs 1 StPO in vollem Umfang entsprochen wird.²⁰

Genauso wie im Abgabenverfahren nach der BAO, hat auch im FinStrG die Finanzstrafbehörde den für die Erledigung der Strafsache maßgeblichen Sachverhalt festzustellen (§ 115 FinStrG) die Verpflichtung alle Umstände die der Entlastung oder Belastung des Beschuldigten dienen in gleicher Weise zu erforschen und nicht einen von dem Abgpfll angegebenen Sachverhalt ungeprüft zu akzeptieren.²¹ IdS ist es der FinanzstrafBH bzw dem Gericht verwehrt, sich mit dem bloßen Verweis auf die Feststellungen im Abgabenverfahren zu begnügen²² und wird zur eigenständigen Überprüfung des Verkürzungsbetrags ohne Bindung an einen Abgabenbescheid

¹⁵ Stoll, BAO-Kommentar II, 1258; Mayerhofer, StGB III/1 § 195 Anm 1.

¹⁶ Seiler/Seiler, Finanzstrafgesetz Kommentar² (2009) § 115 Rz 1; Stoll, BAO-Kommentar II, 1259; Tannert in Tannert, Finanzstrafrecht § 114 Rz 1.

¹⁷ Hilber, ABC des Verfahrensrechts 210.

¹⁸ Im gerichtlichen Finanzstrafverfahren besteht eine Anklagebehörde.

¹⁹ Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁵ Rz 611; Reger/Hacker/Kneidinger, Das Finanzstrafgesetz mit Kommentar und Rechtsprechung II³ (2003) § 56 Rz 1 und § 115 Rz 1; Seiler/Seiler, FinStrG² § 57 Rz 3; Tannert in Tannert, Finanzstrafrecht § 57 Anm zu Abs 1.

²⁰ Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht³ (2008) Rz 1685.

²¹ Reger/Hacker/Kneidinger, Das Finanzstrafgesetz II³ § 56 Rz 2 und § 115 Rz 1.

²² Seiler/Seiler, FinStrG² § 33 Rz 15; Sewei, RdW 1991/10, 306 (308).

verpflichtet.²³ Begründet wird dies vom VfGH²⁴, VwGH²⁵ und OGH²⁶ mit dem Grundsatz der Amtswegigkeit und der materiellen Wahrheitspflicht sowie der Unschuldsvermutung nach Art 6 Abs 2 MRK, da ein solcher Verweis einen nur mehr vergleichsweise engen Spielraum für eine eigenständige Entscheidung des Strafgerichts ließe und dies einem „nicht vereinbaren Präjudiz“²⁷ gleich käme.

Die Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht im Abgabenverfahren liegen in der Unmöglichkeit, Unzumutbarkeit, Unerlässlichkeit oder Unnötigkeit einer Sachverhaltsermittlung, da auch nur die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln sind.²⁸ Eine Tatsache die weder erheblich noch bedeutsam ist, ist auch für die Sachverhaltsermittlung nicht wesentlich und bedarf daher keiner weiteren Ermittlungen.²⁹ Eine weitere Grenze der amtswegigen Ermittlungspflicht liegt in der Überschreitung des vom Verfahrenszweck her gebotenen zumutbaren Aufwandes, ohne dass der AbgBH daraus eine Verletzung der Verfahrensgrundsätze des § 115 Abs 1 BAO zur Last gelegt werden kann.³⁰ Allerdings darf die im Abgabenverfahren bestehende grundsätzliche Mitwirkungspflicht der Partei nicht dazu führen, dass der AbgBH die Ermittlungspflicht gänzlich abgenommen wird.³¹

2.1.2. Verbot des Zwangs zur Selbstbeschuldigung

Ein weiterer essentieller Grundsatz, neben dem Grundsatz der Amtswegigkeit, ist das Verbot der Selbstbeschuldigung. Denn durch die enge Verzahnung des Abgabenverfahren mit dem Finanzstrafverfahren ist die Gefahr des Zwangs sich selbst beschuldigen zu müssen durchaus gegeben, zumal die behördliche Ermittlungspflicht durch ein umfassendes Mitwirkungssystem des Abgpfl ergänzt wird.

Das Verbot des Zwangs zur Selbstbeschuldigung wird aus dem Anklagegrundsatz Art 90 Abs 2 B-VG abgeleitet und stellt die den Anklageprozess bestimmende Regelung des

²³ Reger/Hacker/Kneidinger, Finanzstrafgesetz II³ § 115 Rz 2.

²⁴ VfGH 26.9.1984, B 571/78, ÖStZB 1986, 27.

²⁵ VwGH 15.12.1983, 79/16/1055.

²⁶ OGH 21.11.1991, 14 Ob 127/90.

²⁷ OGH 21.11.1991, 14 Ob 127/90.

²⁸ Langheinrich/Ryda, *Offizialmaxime, Mitwirkungspflicht der Parteien und Parteigehör im Rahmen der Abgabenerhebung* (Teil I), FJ 1998, 19; Ritz, BAO³ § 115 Rz 6; Stoll, BAO-Kommentar II, 1267.

²⁹ Stoll, BAO-Kommentar II, 1267.

³⁰ Langheinrich/Ryda, FJ 1998, 19; Stoll BAO-Kommentar II, 1267; Tanzer/Unger, BAO 2010 – Einführung und Kurzkomentar³ (2010) 92.

³¹ Langheinrich/Ryda, FJ 1998, 19.

gerichtlichen Strafverfahrens dar.³² Der VfGH leitet aus Art 90 Abs 2 B-VG ein verfassungsrechtlich gewährleistetes subjektives Recht auf ein Verbot des Zwangs zur Selbstbezeichnung ab, mit dem Inhalt, dass niemand gezwungen werden darf unter Strafe sich selbst in einem Strafverfahren oder in einem Stadium vor Einleitung eines solchen, einer Straftat zu beschuldigen³³ und postuliert „*jeder gegen einen Beschuldigten gerichtete behördliche Eingriff der diesen unter Strafsanktion verpflichtet, an der Wahrheitsfindung durch ein mündliches Geständnis mitzuwirken, widerspricht dem Anklageprinzip*“.³⁴

Gleiches lässt sich aus Art 6 EMRK ableiten, wonach der EGMR im Recht zu Schweigen und im Recht sich nicht selbst beschuldigen zu müssen das „Herzstück des fairen Verfahrens“ erblickt.³⁵ Der EGMR sieht Sinn und Zweck des Grundsatzes, der einen internationalen Standard bildet, in dem Schutz des Beschuldigten vor missbräuchlichem Zwang und der daraus folgenden Verhinderung von Fehlurteilen.³⁶ Allerdings umfasst der Schutzbereich des Art 6 EMRK nur zivilrechtliche Ansprüche oder Verpflichtungen und strafrechtliche Anklagen, jedoch keine verwaltungsrechtlichen und dementsprechend auch keine steuerrechtlichen Ansprüche, die aus einem Abgabenverfahren entstehen.³⁷

Angesichts dieser Problematik wirft der „*nemo tenetur*“- Grundsatz gerade im Steuerrecht gewisse Probleme auf, da das Steuersystem auf umfassenden Mitwirkungspflichten des Abgpf aufbaut und bei Verletzung dieser, an diese Straftatbestände koppelt. So macht sich etwa der Abgpf strafbar, wenn dieser seine abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten (§119 BAO) vorsätzlich verletzt.³⁸ Denn eine Festsetzung und Einhebung von Veranlagungssteuern kann, unter dem Gesichtspunkt einer gerechten Besteuerung, nur dann erreicht werden, wenn bei Verletzung der Mitwirkungspflicht durch den Abgpf, dieser abgaberechtliche und strafrechtliche Sanktionen befürchten muss.³⁹ Allerdings ist diese unter Zwang bestehende Mitwirkungspflicht bzw Erklärungspflicht so

³² *Leitner/Toifl/Brandl*, Finanzstrafrecht³ Rz 71; *Reiter*, Das Recht zu schweigen und sich nicht selbst beschuldigen zu müssen gemäß Art 6 EMRK („*Nemo tenetur se ipsum accusare*“), RZ 2010, 103.

³³ *Mayer*, Das österreichische Bundes-Verfassungsrecht Kurzkomentar⁴ (2007) Art 90 Anm III.

³⁴ *Reiter*, RZ 2010, 103; VfGH 15.3.1966, B 286/65, VfSlg 5235/1966; 3.3.1984, G 7/80 ua, VfSlg 9950/1984; 16.10.1997, B 66, 67/97, VfSlg 14.988/1997; 21.6.2007, B1082/06, VfSlg 18164/2007.

³⁵ *Hochmayr*, Abgabenrechtliche Mitwirkungspflichten und Nemo-tenetur-Grundsatz, ÖJZ 2006/61; *Leitner*, Verbotener Zwang im Abgabenverfahren und Finanzstrafverfahren in: *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2005 Grundrechtsfragen im Finanzstrafrecht (2005), 31 (38); *Reiter*, RZ 2010, 103; EGMR 8.2.1996, 1996/02/08, ÖJZ 1996/21, 627; EGMR 17.12.1996, 43/1994/490/572 ÖJZ 1998/1; EGMR 8.4.2004, ÖJZ 2004/24 (MRK).

³⁶ *Hochmayr*, ÖJZ 2006/61; *Reiter*, RZ 2010, 103; EGMR 17.12.1996, 43/1994/490/572, ÖJZ 1998/1; EGMR 8.4.2004, ÖJZ 2004/24 (MRK)

³⁷ *Leitner* in *Leitner*, Finanzstrafrecht 2005, 31 (38); *Leitner*, „*Nemo tenetur*“-Grundsatz, Gleichheitssatz und Verhältnismäßigkeit in FS Ruppe (2007) 410 (414).

³⁸ *Hochmayr*, ÖJZ 2006/61.

³⁹ *Reiter*, RZ 2010, 103.

lange als unbedenklich anzusehen, so lange der Abgpfll nicht gezwungen wird sich selbst zu belasten.⁴⁰ Verbotener Zwang liegt jedenfalls dann vor, wenn der Abgpfll durch die Androhung rechtlicher Sanktionen zur Lieferung von Beweisen gegen sich selbst verhalten wird, die iZm einer von ihm begangenen Straftat stehen, wobei entscheidend die Drohung des rechtlichen Zwangs ist, dh wenn der gesetzliche Zwang die zwingende rechtliche Folge darstellt oder die Zwangsausübung im Ermessen der Behörde liegt.⁴¹

Im Bereich des behördlichen Finanzstrafverfahrens kommt das FinStrG dieser Pflicht ausdrücklich in § 84 FinStrG nach, der deutlich macht, dass Beschuldigte zur Beantwortung an sie gestellter Fragen nicht gezwungen werden dürfen.⁴² Eine vergleichbare Bestimmung für das gerichtliche Finanzstrafverfahren findet sich in § 202 StPO. Im Abgabenverfahren fehlt aufgrund der Mitwirkungspflicht des § 119 BAO eine solche Anordnung. Zumal das vorrangige Ziel eines „abgabenverfahrensrechtlichen Zwanges“ eben auf die Veranlassung des Abgpfll seinen Erklärungspflichten nachzukommen gerichtet ist und nicht auf die Eingestehung evl von ihm begangener Straftaten.⁴³ Der Abgpfll wird allerdings so in eine „Sonderstellung“ hineingedrängt, da er zum einen Träger abgabenrechtlicher Pflichten ist und zum anderen Verdächtiger in einem evl gegen ihn eingeleiteten Finanzstrafverfahren.⁴⁴ So macht sich bspw ein Stpfl strafbar durch die Nichtangabe kriminell erwirtschafteter Einkünfte, wie Bestechungsgelder oder die Bezahlung für einen Auftragsmord, die, so wie legal erzielte Einkünfte, ebenfalls der Steuerpflicht unterliegen. In einem solchen Fall müsste der Abgpfll um seiner abgabenrechtlichen Mitwirkungspflicht voll zu entsprechen, die Straftat vor der AbgBH offenbaren, da er sonst riskiert sich wegen vorsätzlicher Abgabenhinterziehung (§ 33 Abs 1 FinStrG) strafbar zu machen. Somit besteht ein ständiges Spannungsverhältnis zwischen Selbstbelastungsfreiheit im Finanzstrafverfahren und Mitwirkungspflicht im Abgabeverfahren.⁴⁵

Nach Ansicht des EGMR gilt der nemo-tenetur-Grundsatz auch für das Verwaltungsverfahren, obwohl es keine strafenden Zwecke verfolgt, kann es trotzdem

⁴⁰ *Leitner in Leitner*, Finanzstrafrecht 2005, 31 (43).

⁴¹ *Leitner in Leitner*, Finanzstrafrecht 2005, 31 (40).

⁴² *Stoll*, Die Erfüllung abgabenverfahrensgesetzlicher Erklärungs-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten, ÖStZ 1985, 122 (123); *Seiler/Seiler*, FinStrG² § 84 Rz 1.

⁴³ *Leitner in FS Ruppe* 410 (414).

⁴⁴ *Stoll*, ÖStZ 1985, 122.

⁴⁵ *Seiler/Seiler*, FinStrG² § 84 Rz 5.

tangiert sein.⁴⁶ Er betont, dass auch das öffentliche Interesse an der Strafverfolgung nicht rechtfertigen könne, dass in einem zuvor stattfindenden Verwaltungsverfahren gemachte Aussagen zu einem Sachverhalt in einem später stattfindenden Strafverfahren, sei es nun ein Verwaltungsstrafverfahren oder ein gerichtliches Strafverfahren, gegen den Beschuldigten verwertet werden.⁴⁷

Der VfGH begründet mittels Größenschluss die Anwendbarkeit des nemo-tenetur Grundsatzes auf das Verwaltungs(straf)recht und billigt diesem eine Ausstrahlungswirkung zu in dem er argumentiert, *„ist es zB im gerichtlichen Strafverfahren verfassungsgesetzlich verboten, den Angeklagten zu einem Geständnis zu zwingen, kann dies nicht vor Beginn des Strafprozesses im weitesten Sinn verfassungsmäßig sein, noch dazu, wenn das behördliche Handeln allenfalls zu einem gerichtlichen Strafverfahren führen kann und dort die Ergebnisse des behördlichen Handelns verwertet werden sollen“*.⁴⁸ Er kommt damit zur Ansicht, dass der aus Art 90 Abs 2 B-VG entspringende normative Gehalt, eine grundlegende verfassungsrechtliche Wertvorstellung darstellt, deren Verletzung auch im Bereich der Verwaltung nicht zu billigen sei.⁴⁹ Allerdings wird eine Mitwirkungspflicht des Beschuldigten in einem Verwaltungsstrafverfahren nach Ansicht des VwGH, durch Art 90 B-VG nicht ausgeschlossen, obwohl die Verwaltungsbehörde dem Grundsatz der Amtswegigkeit verpflichtet ist.⁵⁰ Dies sieht auch der EGMR so und betont, dass Zwangsmittel zur Informationsbeschaffung gegen den Beschuldigten, die ermittlungstechnischer Art sind, außerhalb eines Strafverfahrens nicht per se verboten sind, da hierfür auch eine Notwendigkeit der Mitwirkungspflichten im Steuerverfahren besteht um ein effektives Steuersystem zu gewährleisten.⁵¹ Die Mitwirkungspflicht darf allerdings nicht intentional auf eine Selbstbeziehung gerichtet sein, sie muss vielmehr anderen Zwecken als der Strafverfolgung dienen, dass somit grunds eine Mitwirkungspflicht des Abgpf bestehen bleibt.⁵² Denn wurde noch kein Delikt verwirklicht, besteht kein Konflikt

⁴⁶ Hochmayr, ÖJZ 2006/61.

⁴⁷ EGMR, 17.12.1996, 43/1994/490/572, ÖJZ 1998/1 (MRK); der Beschuldigte machte umfangreiche Aussagen zu den gegen ihn erhobenen Anschuldigungen im Verwaltungsverfahren. Die Behörde verwendete diese Aussagen im später gegen ihn stattfindenden gerichtlichen Verfahren und wertete diese als Geständnisse.

⁴⁸ VfGH 15.3.1966, B 286/65, VfSlg 5235/1966.

⁴⁹ Stoll, ÖStZ 1985, 122 (127).

⁵⁰ VwGH 18.5.1988, 88/02/0050, ZfB 1989/121; VwGH 11.5.1990, 90/18/0022, ZVR 1991/99.

⁵¹ EGMR 8.4.2004, ÖJZ 2004/24.

⁵² Hochmayr, ÖJZ 2006/61.

zw Selbstbeziehung und Mitwirkungspflicht und ist unter „*nemo tenetur*“-Gesichtspunkten unbedenklich.⁵³

Unter den gleichen Gesichtspunkten sind Mitwirkungspflichten, die nicht vorrangig auf eine verbotene Selbstbeziehung gerichtet sind, aber dennoch eine solche herbeiführen, zulässig, so fern der Schutzbereich des Verbots zur Selbstbeziehung nicht verletzt wird und diese verhältnismäßig ausgestaltet sind.⁵⁴

2.2. Die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen

Abgabengesetze erfassen stets Lebenssachverhalte der Abgpf, die ein Zusammenwirken von AbgBH und Abgpf nötig machen, sodass neben der Ermittlungspflicht der AbgBH auch auf Seiten des Abgpf umfangreiche Mitwirkungspflichten bestehen, die zu einem Bündel korrespondierender subjektiver Rechte und Pflichten führen, deren Umfang und Intensität gleichzeitig vom Maß der wechselseitigen zu erfüllenden Pflichten bedingt wird.⁵⁵ So kann der Grundsatz der amtswegigen Ermittlungspflicht, der der Behörde die Feststellungslast⁵⁶ für alle den Abgabeanpruch begründenden Tatsachen auferlegt, den Abgpf nicht von seiner aktiven Mitwirkung bei der Ermittlung befreien, dass dazu führt dass diese beiden Pflichten grundsätzlich nebeneinander stehen und sich nicht ausschließen⁵⁷, wobei die Behörde allerdings als verfahrensleitend, verfahrensbestimmend, anordnungsbefugt, sowie als Träger der Verantwortung des Verfahrens und seines Ergebnisses fungiert.⁵⁸ Wie erwähnt variiert die Intensität der Mitwirkung des Abgpf, sodass zwischen gewöhnlichen und erhöhten Mitwirkungspflichten unterschieden werden kann.

⁵³ *Leitner*, Verbotener Zwang im Abgabeverfahren und im Finanzstrafverfahren Kritische Würdigung der österreichischen abgabenverfahrensrechtlichen und finanzstrafrechtlichen Rechtslage Regelungsdefizite, SWK 2006, 28.

⁵⁴ *Leitner* in FS Ruppe 410 (423).

⁵⁵ *Langheinrich/Ryda*, Offizialmaxime, Mitwirkungspflicht der Parteien und Parteienghör im Rahmen der Abgabenerhebung (Teil II), FJ 1998, 45; *Stoll*, BAO-Kommentar II, 1271.

⁵⁶ *Ritz*, BAO³ § 115 Rz 8; *Stoll*, BAO-Kommentar II, 1271.

⁵⁷ *Ritz*, BAO³ § 115 Rz 9; VwGH 23.1.1992, 90/16/0154, ÖStZB 1992, 885; VwGH 28.1.1998, 95/13/0069.

⁵⁸ *Stoll*, BAO-Kommentar II, 1272.

2.2.1. Umfang der Mitwirkungspflichten

2.2.1.1. Die gewöhnliche Mitwirkungspflicht

Die gewöhnliche Mitwirkungspflicht umfasst jene Sachverhalte, die ihrer Natur nach den üblichen Lebensverhältnissen und Wirtschaftsabläufen zuzuordnen sind, wodurch sich dementsprechend amtliche Ermittlungspflicht und parteiliche Sachverhaltsaufklärungspflicht gleichwertig gegenüber stehen.⁵⁹

Ihren Ausdruck findet die Mitwirkungspflicht *va* in § 119 BAO, die den Abgpf zur vollständigen und wahrheitsgemäßen Offenlegung aller abgabenrechtlich bedeutsamen Umstände verpflichtet.⁶⁰ Durch diese dem Abgpf auferlegte Verpflichtung, soll die AbgBH in die Lage versetzt werden durch die Erfassung und Überprüfung aller abgabenrechtlich bedeutsamen Tatsachen, ihren Pflichten, die ihr durch § 114 und § 115 Abs 1 BAO auferlegt werden, nachzukommen.⁶¹ § 119 BAO verpflichtet den Stpfl aus eigener Initiative den für die Abgabenbehörde entscheidungsrelevanten Sachverhalt in seiner tatsächlichen Dimension aufzuzeigen.⁶² Allerdings wird der Abgpf lediglich zur Offenlegung „nach Maßgabe der Abgabenvorschriften“ verpflichtet, dass eine diesbezügliche unaufgeforderte Offenlegung nur dort verpflichtend ist, wo das Gesetz sie anordnet, wie bspw bei der Anzeigepflicht nach § 120 BAO oder der Abgabenerklärungspflicht gem § 42 EStG, § 24 KStG und § 21 UStG.⁶³ Die Bestimmung des § 119 BAO wird im Verlauf dieser Arbeit noch einer genaueren Darstellung unterzogen werden, sodass hier nur die Grundsätze erwähnt sein sollen. Allerdings darf nicht unerwähnt bleiben, dass aus § 119 BAO alleine nicht auf eine Verpflichtung zur Offenlegung bzw zur Mitwirkungshandlung durch den Abgpf geschlossen werden kann, da diese nur eine generelle Anordnung darstellt.⁶⁴ Erst durch eine einfachgesetzliche Ausgestaltung oder durch individuelle Aufforderungen, etwa durch Erklärungs- und Anzeigepflichten, wird diese generelle Anordnung zu einer Verpflichtung.⁶⁵

⁵⁹ Langheinrich/Ryda, FJ 1998, 45.

⁶⁰ Ritz, BAO³ Rz 1; Tanzer/Unger, BAO 2010³, 96; VwGH 28.10.1997, 97/14/0121, ÖStZB 1998, 547; OGH 29.8.2000, 14 Os 33/00, ÖStZB 2001/279; VwGH 26.11.2002, 99/15/0154, JSt 2003/5.

⁶¹ Stoll, BAO-Kommentar II, 1352.

⁶² Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrecht und österreichisches Abgabenverfahren (2006) 142.

⁶³ BMF, SWK 2003, 246; Langheinrich/Ryda, FJ 1998, 45; Ritz, BAO³ § 119 Rz 2.

⁶⁴ Beiser, Umfang und Grenzen der Mitwirkungspflicht, ÖStZ 1991, 103; Stoll, BAO-Kommentar II, 1352.

⁶⁵ Huber Besonderheiten der Offenlegungspflicht bei Mitunternehmensschaften in Leitner/Zitta (Hrsg), Die Darlegung der Verfehlung bei der Selbstanzeige nach dem FinStrG (2001) 52; Tanzer/Unger, BAO 2010³, 96.

Neben der Offenlegungspflicht nach § 119 BAO wird der Abgpfll nach § 138 Abs 2 BAO von Gesetzes wegen verpflichtet Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere und Urkunden auf behördliches Verlangen vorzulegen, sofern die Auskünfte des Abgpfll nicht zur vollständigen Aufklärung des abgabenrechtlich bedeutsamen Sachverhalts ausreichen.

Weitere zu den unter Wahrheitspflicht stehenden Mitwirkungspflichten gehören, neben § 119 BAO, die Anzeigepflicht nach § 120 BAO, die Auskunftspflichten oder Ergänzungspflichten. So verpflichtet § 120 BAO den Abgpfll seinem zuständigen Finanzamt sämtliche Umstände anzuzeigen, die hinsichtlich einer Abgabe von Einkommen, Vermögen, Ertrag oder Umsatz die persönliche Abgabepflicht begründet, ändert oder auch beendet. Daraus wird ersichtlich, dass sämtliche Ereignisse anzuzeigen sind, die sich auf die persönliche Abgabepflicht beziehen, dh Umstände die die Begründung, Änderung oder Beendigung bei der ESt, KÖSt und USt betreffen.⁶⁶ Besonders dort wo ein Wechsel in der Steuerpflicht eintritt, zB von beschränkte auf unbeschränkte Steuerpflicht oder bei Begründung oder Beendigung der Unternehmereigenschaft im Umsatzsteuerrecht besteht eine solche Anzeigepflicht.⁶⁷

Freilich ist auch die Pflicht zur Anzeige abgabenerheblicher Umstände nicht uferlos, sie besteht nur, so wie auch die Offenlegungspflicht gem § 119 BAO, nach Maßgabe der Abgabenvorschriften, wodurch keine, für sämtliche die Abgabensfestsetzung betreffenden maßgeblichen Umstände, generelle Anzeigepflicht besteht.⁶⁸

Für jene Fälle in denen der Abgpfll erkennt, dass er seinen Pflichten nicht vollständig entsprochen hat, verpflichtet ihn § 139 BAO bei späterer Kenntnis zur unverzüglichen Offenlegung. Ungeachtet dieser Fälle hat der Abgpfll das Offenlegungs-, Vollständigkeits- und Wahrheitsgebot umso mehr zu erfüllen, als die AbgBH die Aufforderung mittels Ergänzungsauftrag gem § 161 Abs 1 BAO erteilt, unvollständige Angaben zu ergänzen oder Zweifel zu beseitigen. Dementsprechend voraus geht gem § 138 BAO die Verpflichtung des Abgpfll auf Verlangen der AbgBH in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt seiner Anbringen zu erläutern und zu ergänzen, sowie dessen Richtigkeit zu beweisen, wobei hinsichtlich des Beweises die Glaubhaftmachung⁶⁹ genügt, wenn ein solcher den Umständen nach nicht

⁶⁶ *Leitner/Toifl/Brandl*, Finanzstrafrecht³ Rz 782; *Stoll*, BAO-Kommentar II, 1368.

⁶⁷ *Ritz*, BAO³ § 120 Rz 4.

⁶⁸ *Leitner/Toifl/Brandl*, Finanzstrafrecht³ Rz 782; BMF 9.3.2006, BMF-010103/0020-VI/2006.

⁶⁹ *Biró*, ÖStZ, 129 (130); *Ehrke-Rabel*, Gemeinschaftsrecht 142.

zumutbar ist. Darüber hinaus besteht nach § 161 Abs 2 BAO das Recht der AbgBH, bei eigener Ermittlungstätigkeit, den Abgpfll zur Aufklärung bestimmter Angaben aufzufordern (sog Bedenkenvorbehalt⁷⁰). Der Abgpfll hat in den Fällen legitimierter Aufforderungen durch die Behörde, diesen nach bestem Wissen und Gewissen nach zu kommen, um eine rechtmäßige Abgabenerhebung und nachfolgende Abgabeneinhebung gewährleisten zu können.⁷¹

2.2.1.2. Die erhöhte Mitwirkungspflicht

Die Fälle erhöhter Mitwirkungspflicht betreffen nach stRsp va „*undurchsichtige*“⁷² und „*dunkle Geschäfte*“, die „... *das über diesen Geschäften lagernde Dunkel nicht zweifelsfrei erhellen vermag, hat das damit verbundene steuerliche Risiko selbst zu tragen*“⁷³, wodurch auch Gestaltung und Verhältnisse deren Wurzeln im Ausland liegen darunter fallen, da gerade bei Auslandssachverhalten die behördliche Ermittlungstätigkeit im Ausland aufgrund völkerrechtlichen Gründen eingeschränkt bzw unzulässig⁷⁴ ist und somit die behördliche Ermittlungstätigkeit verhindert oder wesentlich erschwert wird.⁷⁵ Aber nicht nur in Bezug auf Auslandssachverhalte oder „dunkle Geschäfte“ trifft den Abgpfll eine erhöhte Mitwirkungspflicht, sondern bei alle im Geschäftsleben unüblichen Vorgangsweisen, denen ein ungewöhnlicher oder in seiner Entstehung und seinem Verlauf nicht zu vermutender Sachverhalt zu Grunde liegt.⁷⁶

Mangels einer ausdrücklichen Regelung leitet sich die erhöhte Mitwirkungspflicht aus verschiedenen Paragraphen⁷⁷ der BAO und der dazu ergangenen Judikatur ab.⁷⁸ So auch aus § 138 BAO, nach dem, wie oben dargestellt, der Abgpfll den Inhalt seiner Anbringen zu erläutern und zu ergänzen hat, sowie dessen Richtigkeit zu beweisen hat, weil es sich um Tatumstände handelt, bei denen der AbgBH eine zielführende Nachforschung verwehrt ist, sodass die Mitwirkungspflicht des Abgpfll entscheidend in den Vordergrund treten muss.⁷⁹

⁷⁰ Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrecht 142.

⁷¹ Unger, Die Mitwirkungspflicht als bewegliches System-Auskunftsersuchen nach formell rechtskräftiger Bescheiderlassung – Rechtssicherheit, SWK 2005, 421.

⁷² VwGH 19.5.1988, 87/16/165, ÖStZB 1988, 459.

⁷³ VwGH 19.5.1988, 87/16/165, ÖStZB 1988, 459.

⁷⁴ Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrecht 147; Kotschnigg, Amtswegigkeit, erhöhte Mitwirkungspflicht und Beweislast bei Auslandssachverhalten, ÖStZ 1992, 82 (83); Stoll, BAO-Kommentar II, 1273.

⁷⁵ Unger, SWK 2005, 421.

⁷⁶ Cato, Die Mitwirkung in der BAO, FJ 1987, 151; Schimetschek, SWI 1987/32, AVI 17 (22).

⁷⁷ §§ 115, 119ff, 162 BAO.

⁷⁸ Lochmann, Die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten im Abgabenverfahren in Österreich und Deutschland, ÖStZ 2004, 169 (172).

⁷⁹ Biró, ÖStZ 1993, 129 (130); Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrecht 148.

Hieraus ergibt sich nicht nur Sinn und Zweck der erhöhten Mitwirkungspflicht, sondern auch deren Umfang. Der Abgpfl hat den Sachverhalt aufzuklären und dabei die Beweismittel zu beschaffen, sodass der erhöhten Mitwirkungspflicht eine erhöhte Offenlegungspflicht, eine Beweisbeschaffungspflicht⁸⁰ und Vorsorgepflicht inne wohnt, die dazu führt, dass der Abgpfl eine Gesamtdarstellung des steuerrelevanten Sachverhalts zu geben hat.⁸¹ So hat der Abgpfl Bücher, die zum Nachweis geltend gemachter Betriebsausgaben herangezogen werden können, aber auch Zeugen die im Ausland wohnhaft sind, beizubringen, wodurch die Mitwirkungspflicht zu einer Aufklärungspflicht wird⁸², die die wichtigsten tatsächlichen Verhältnisse erschöpfend, vollständig, wahrheitsgemäß und überprüfbar darstellen soll.⁸³ Auch in jenen Bereichen, die abgabenrechtliche Begünstigungen betreffen, tritt der Grundsatz der amtswegigen Sachverhaltsermittlung in den Hintergrund, wodurch der Abgpfl in die Pflicht genommen wird, die entsprechenden Umstände darzulegen.⁸⁴

2.2.2. Grenzen der Mitwirkungspflicht

2.2.2.1. Die Grenze der Geeignetheit, Möglichkeit, Notwendigkeit, Verhältnismäßigkeit und Zumutbarkeit

Die Mitwirkungspflicht des Abgpfl gegenüber der FinanzBH (im Abgabeverfahren) besteht nicht in einem „grenzenlosen“ Ausmaß. Der Abgpfl ist zwar zur umfassenden Mitwirkung bei der Sachverhaltsfeststellung verpflichtet und hat hierzu alles offen zulegen, was dieser dienlich ist, jedoch darf diese Verpflichtung nicht ausufern. Die Grenzen liegen in der Geeignetheit, Möglichkeit, Notwendigkeit, Verhältnismäßigkeit und Zumutbarkeit der Mitwirkung bzw Offenlegung.⁸⁵

Die Mitwirkung des Abgpfl, als Instrument zur Sachverhaltsdarstellung, ist dann als geeignet anzusehen, wenn dadurch die Sachverhaltsaufklärung gefördert wird, ungeeignete Beweismittel können diesen (gewünschten Zustand) niemals herbeiführen und sind daher auch nicht erforderlich.⁸⁶ Weiters muss der Abgpfl auch die Möglichkeit haben an der

⁸⁰ *Biró*, ÖStZ 1993, 129 (130).

⁸¹ *Kotschnigg*, ÖStZ 1992, 82 (84); *Lochmann*, ÖStZ 2004, 169 (170).

⁸² *Ehrke-Rabel*, Gemeinschaftsrecht 148 f.

⁸³ *Lochmann*, ÖStZ 2004, 169.

⁸⁴ *Stoll*, BAO-Kommentar II², 1274.

⁸⁵ *Tanzer/Unger*, BAO 2010³, 96; *Stoll*, BAO-Kommentar II, 1359; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 119 Anm 10.

⁸⁶ *Beiser*, ÖStZ 1985, 102 (104); *Stoll*, BAO-Kommentar II, 1359.

Sachverhaltsermittlung mitzuwirken, denn die Beibringung von Informationen zu denen er keinen Zugang hat, Unterlagen die vernichtet wurden oder gar nicht mehr existent sind, solche Forderungen liegen außerhalb seiner Möglichkeiten und können infolge dessen von ihm nicht erfüllt werden.⁸⁷ Das bedeutet auch, dass der Abgpfl über Vorgänge die sich nie ereignet haben oder über Tatsachen die auch einer kundigen Person unbekannt sind, keine Aussagen zu treffen hat, so dass die Grenze der Mitwirkungspflicht im rechtlich Zulässigen und tatsächlich Möglichen liegt.⁸⁸

Der Grundsatz der Notwendigkeit bzw Erforderlichkeit verlangt, dass dem Abgpfl, von mehreren Möglichkeiten den Sachverhalt zu erklären, nicht die Beschwerlichste aufgetragen wird, wenn es andere Mittel gibt die genau so zielführend und sinnvoll sind.⁸⁹

Eine weitere Grenze der Mitwirkungspflicht besteht in der Verhältnismäßigkeit. So verlangt dieser Grundsatz, dass der Zweck, also die Erforschung der materiellen Wahrheit und das Mittel dies zu erreichen gegenüber der Mitwirkungspflicht des Abgpfl abzuwägen ist und es nicht zu einem Missverhältnis zwischen Aufklärungserfolg und Nachteil für die Partei kommt.⁹⁰ Denn sollte die Pflicht zur Mitwirkung zu einem außerhalb des zumutbaren Rahmens gelegenen Kosten-, Zeit- und Personalaufwandes führen, so dass mit erheblichen Beeinträchtigungen in der Parteiensphäre zu rechnen ist, steht der Aufklärungswert außer Verhältnis zur Mitwirkungspflicht.⁹¹ Der Grundsatz der Zumutbarkeit bildet eine letzte und auch absolute Schranke.⁹² Danach liegt es nicht mehr im Bereich des Zumutbaren, wenn die Erfüllung einer aufgetragenen Mitwirkungspflicht bei objektiver Beurteilung der Möglichkeiten des Abgpfl, nicht mehr erwartet werden kann und es dadurch zu einer Überforderung des Abgpfl kommt.⁹³

2.2.2.2. Das Spannungsverhältnis zwischen Mitwirkungspflicht und dem Verbot der Selbstbeziehung

Angesichts der umfangreichen Mitwirkungsrechte die auf Seiten des Stpfl bestehen, stellt sich die Frage, ob es nicht Situationen gibt in denen der Stpfl Gefahr läuft durch seine aus seiner (zwangsbewehrten) Mitwirkungspflicht entspringende Offenlegungspflicht, eine Selbstbeschuldigung zu riskieren? Denn die zuvor dargestellten Grundsätze sind bei Inanspruchnahme des Abgpfl in jedem Stadium des Verwaltungshandelns zu beachten,

⁸⁷ *Beiser*, ÖStZ 1985, 102 (105); *Stoll*, BAO-Kommentar II, 1359 f.

⁸⁸ *Beiser*, ÖStZ 1985, 102 (105); *Stoll*, BAO-Kommentar II, 1359 f.

⁸⁹ *Stoll*, BAO-Kommentar II, 1360.

⁹⁰ *Beiser*, ÖStZ 1985, 102 (104); *Stoll*, BAO-Kommentar II, 1360.

⁹¹ *Beiser*, ÖStZ 1985, 102 (104); *Stoll*, BAO-Kommentar II, 1360.

⁹² *Stoll*, BAO-Kommentar II, 1361.

⁹³ *Beiser*, ÖStZ 1985, 102 (105); *Stoll*, BAO-Kommentar II, 1361.

besonders im Hinblick auf die im Verwaltungsermessen (§ 20 BAO) liegende Anordnung zur Mitwirkung, wenn es durch diese bei Erfüllung im Ergebnis zu einer Selbstbeschuldigung finanzstrafrechtlicher Art käme.⁹⁴ Sobald sich der Abgabepflichtige als Beschuldigter in einem Finanzstrafverfahren befindet muss er, um dem Grundsatz „*nemo tenetur se ipsum accusare*“ zu entsprechen, darüber belehrt werden, dass es ihm frei stehe zu dem ihm zur Last gelegten Finanzvergehen Stellung zu nehmen oder zu schweigen.⁹⁵ Der Beschuldigte darf nicht durch Zwang, sei es durch gesetzwidrige Drohungen, wie etwa physischen oder psychischen Zwang, Vorspielungen oder Versprechungen, zu einer Aussage und dadurch zu einer Mitwirkung an der Sachverhaltsermittlung, bewegt werden, denn eine solche zwangsbewehrte Mitwirkung widerspräche dem Anklageprinzip.⁹⁶

Allerdings hat die AbgBH noch vor Eintritt in ein Finanzstrafverfahren von einer Verhängung einer Zwangsstrafe (§ 111 BAO) abzusehen, wenn es in diesem Stadium schon zu erwarten ist, dass der Abgpfl sich durch seine Mitwirkung eines Finanzvergehens beschuldigen müsste.⁹⁷

*Leitner*⁹⁸ teilt zur Erläuterung dieser Problematik die zwangsbewehrten Mitwirkungspflichten in 3 Zonen ein. **Zone 1** betrifft die zwangsbewehrte Mitwirkungspflicht, die nach Deliktsverwirklichung die Offenlegung des begangenen Finanzvergehens einfordert und äußert sich in der Berichtigungspflicht des § 139 BAO, die eine Konfliktsituation auslösen könnte, aber nicht zwangsläufig muss.

Zone 2 betrifft Konfliktsituationen mittelbarer zwangsbewehrter Offenbarung in Vorperioden. Der hier drohende Zwang ist in zweifacher Hinsicht gegeben, denn die bestehende Erklärungspflicht des Abgpfl ist sowohl abgabenverfahrensrechtlich als auch finanzstrafrechtlich zwangsbewehrt, da eine Nichterklärung von Einkünften aus Vorperioden den Tatbestand des § 33 FinStrG erfüllt.⁹⁹ Diesen Situationen kann jedoch durch eine strafaufhebende Selbstanzeige begegnet werden und löst keinen „*nemo tenetur*“-Konflikt aus, sodass unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten dem Abgpfl eine zwangsbewehrte Mitwirkungspflicht aufgebürdet werden kann.¹⁰⁰ Anders gestaltet sich der

⁹⁴ *Stoll*, ÖStZ 1985, 122 (126).

⁹⁵ *Seiler/Seiler*, FinStrG² § 84 Rz 2.

⁹⁶ *Seiler/Seiler*, FinStrG² § 84 Rz 23; VfGH 15.3.1966, B 286/65 VfSlg 5235/1966.

⁹⁷ *Leitner/Toifl/Brandl*, Finanzstrafrecht³ 817.

⁹⁸ *Leitner* in *Leitner*, Finanzstrafrecht 2005, 52 ff; *Leitner*, SWK 2006, 28.

⁹⁹ *Leitner* in FS Ruppe 410 (417).

¹⁰⁰ *Leitner* in FS Ruppe 410 (431).

Fall, in dem eine Selbstanzeige nicht mehr möglich ist, sodass der Stpfl wieder in den Bereich einer Zwangssituation kommt.¹⁰¹

Zone 3 stellt die zwangsbewehrte Offenbarung von StGB-Delikten dar und gleichzeitig auch die schwerwiegendste Situation, da der Abgpfl verhalten wird durch seine abgabenrechtlichen Mitwirkungspflichten sich selbst einer Straftat zu beschuldigen. Nach *Leitner* negiert die höchstgerichtliche Rsp diese Konfliktsituation in dem auf den Umstand hingewiesen wird, dass der Abgpfl lediglich den abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt offen zu legen habe.¹⁰² Auch im Bereich der Zone 3 besteht unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten eine Aufrechterhaltung der zwangsbewehrten Offenlegungspflicht, allerdings darf diese nicht soweit führen, dass bspw ein gewerbsmäßiger Betrüger dazu verhalten wird seine Betrugseinkünfte einzubekennen.¹⁰³

2.3. Straftatbestände die eine Mitwirkung des Abgabepflichtigen verlangen

Das FinStrG nennt eine Vielzahl von Straftatbeständen die eine Strafbarkeit des Stpfl begründen. Hingegen nicht alle verlangen die Mitwirkung durch den Stpfl. So bestehen neben den diversen Einfuhr-, Monopol- und Verbrauchsteuerdelikten, va folgende gewichtige Finanzstrafdelikte die eine Mitwirkung des Abgpfl erfordern und somit auch für die vom Abgpfl, im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht, dargelegten (vertretbaren) Rechtsauffassung relevant sind. Die objektiven und subjektiven Erfordernisse werden hier allerdings nur sehr kurz dargestellt, da diese an anderer Stelle einer genaueren Analyse unterzogen werden.

2.3.1. Die Abgabenhinterziehung

Der zentrale Tatbestand des Finanzstrafrechts ist sicherlich die **Abgabenhinterziehung** gem § 33 FinStrG. Das zu schützende Rechtsgut des § 33 FinStrG ist nicht nur allein die Abgabenhöhe des Staates, sondern vielmehr das Besteuerungssystem als Ganzes unter Einbeziehung des abgabenverfahrensrechtlichen Mitwirkungssystems.¹⁰⁴

Der Tatbestand des § 33 FinStrG gliedert sich in vier Deliktsfälle, die bei vorsätzlicher Begehung durch den Stpfl zur Strafbarkeit führen.

¹⁰¹ *Leitner* in FS Ruppe 410 (425).

¹⁰² *Leitner*, SWK 2006, 28.

¹⁰³ *Leitner* in FS Ruppe 410 (332).

¹⁰⁴ *Bohé*, Nebenstrafrecht (2010) 355; *Leitner/Toifl/Brandl*, Finanzstrafrecht³ Rz 753; *Seiler/Seiler*, FinStrG² § 33 Rz 1.

Eine Abgabenhinterziehung begeht wer bei vorsätzlicher Verkürzung von Abgaben unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine solche bewirkt (§ 33 Abs 1 FinStrG). Dieser Pflichtverletzung kommt allerdings nur die Stellung einer **Handlungsmodalität** zu, begründet aber gleichzeitig ein Abgrenzungskriterium zwischen strafbarem und straflosem Verkürzen, zumal nicht jede Verkürzung mit einer derartigen Pflichtverletzung einhergeht und ihr Fehlen einen Mangel am Tatbestand begründet.¹⁰⁵

Weiters macht sich ein Stpfl der Abgabenhinterziehung schuldig bei wissentlicher Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen unter der Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe der Voranmeldung (§ 33 Abs 2 lit a FinStrG) schuldig. Bei wissentlicher Verkürzung von LSt- oder Dienstgeberbeiträgen mittels Verletzung der Führung von Lohnkonten (§ 33 Abs 2 lit b FinStrG). Bei den bescheidmäßig festzusetzenden Steuern, wie ESt, KÖSt, USt, ist sie bewirkt, wenn diese zu niedrig festgesetzt wurden oder mangels Kenntnis der Behörde überhaupt nicht festgesetzt werden konnten (§ 33 Abs 3 FinStrG). Den vierten Deliktsfall stellt die vorsätzliche Abgabenverkürzung durch zweckwidrige Verwendung von Sachen für die eine Abgabenbegünstigung gewährt wurde und das Unterlassen der Anzeige der anderweitigen Verwendung (§ 33 Abs 4 FinStrG) dar.

2.3.2. Die fahrlässig Abgabenverkürzung

Die **fahrlässige Abgabenverkürzung** gem § 34 FinStrG ist das Tatbestandsgegenstück zu den in § 33 Abs 1 FinStrG normierten Tatbeständen und pönalisiert die fahrlässige Begehungsweise der Abgabenverkürzung. Danach macht sich schuldig, wer die Verkürzung von Abgaben unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeigen-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht fahrlässig begeht. Eine fahrlässige Verkürzung vom Umsatzsteuervorauszahlungen oder der LSt- und Dienstgeberbeiträge wird nicht von § 34 FinStrG pönalisiert und ist somit nicht strafbar.¹⁰⁶ Hieraus wird ersichtlich, dass die Unterscheidung zw § 33 und § 34 FinStrG lediglich auf Ebene der subjektiven Tatseite stattfindet.

Die fahrlässige Abgabenhinterziehung kommt vor allem in jenen Fällen zur Anwendung, in denen der Täter einen Tatbestands- oder Rechtsirrtum (§ 9 FinStrG) unterliegt und

¹⁰⁵ *Plückhahn*, Die Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht als Tatbestandsmerkmal der Abgabenhinterziehung in *Gassner/Lang* (Hrsg), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen (1998) 319 (321).

¹⁰⁶ *Seiler/Seiler*, FinStrG² § 34 Rz 1.

diesen glaubhaft machen kann. Gelingt dem Delinquenten diese Glaubhaftmachung nicht, sodass der Irrtum unentschuldigbar ist und somit vorwerfbar ist, wird ihm ein fahrlässiges Handeln zu gerechnet und er unterliegt der Bestrafung gem § 34 FinStrG.¹⁰⁷

2.3.3. Die Finanzordnungswidrigkeiten

Nicht weniger an Bedeutung haben die **Finanzordnungswidrigkeiten** nach §§ 49 bis 51 FinStrG. Hierunter fallen diverse vorsätzliche Verstöße gegen Abgabenvorschriften, die allerdings nicht mit der Verkürzung von Steuern einhergehen. So stellt die alleinige Pflichtverletzung ohne die bewirkte Abgabenverkürzung bloß eine Finanzordnungswidrigkeit da und kann auch nicht als versuchte Abgabenhinterziehung qualifiziert werden.¹⁰⁸

2.4. Gründe für eine Straflosigkeit nach Tatbegehung

Steuern dürfen nur aufgrund von Gesetzen erhoben werden (§ 5 F-VG). Zu diesem Zweck hat jeder Stpfl in einer Steuererklärung alle abgabenrechtlich relevanten Umstände darzulegen die für eine Steuerfestsetzung durch die Finanzverwaltung benötigt werden. Da das Steuerrecht nicht zu den einfachsten oder „anwendungsfreundlichsten“ Rechtsbereichen zählt, läuft der Stpfl nicht selten Gefahr bei der Gestaltung seiner steuerlichen Angelegenheiten, die Grenze, zw dem was seiner Meinung nach steuerneutral ist und was nach der Finanzverwaltung tatsächlich steuerpflichtig ist, nicht zu erkennen und sich dadurch in einem Finanzstrafverfahren wieder zu finden. Allerdings können Gründe eintreten die eine Bestrafung nach den einschlägigen Tatbeständen nicht rechtfertigen.

2.4.1. Allgemeine Strafausschließungs- und Strafaufhebungsgründe

Hat der Täter bzw der Stpfl tatbestandsmäßig, rechtswidrig und schuldhaft gehandelt, kann es trotzdem Fallkonstellationen geben, in denen von einer Bestrafung aufgrund kriminalpolitischer Zweckmäßigkeitüberlegungen, iS einer „Mittel-Zweck-Relation“ abgesehen wird.¹⁰⁹ Strafausschließungs- und Strafaufhebungsgründe, die

¹⁰⁷ Seiler/Seiler, FinStrG² § 34 Rz 1.

¹⁰⁸ Koch, Keine Abgabenhinterziehung ohne Tatbegehungsmittel, eolex 1997, 315.

¹⁰⁹ Leitner/Toifl/Brandl, Finanzstrafrecht³ Rz 140.

grundsätzlich nur **ad personam**¹¹⁰ wirken, haben demnach den Sinn und Zweck einer Schadenswiedergutmachung durch den Täter und sehen als „Belohnung“¹¹¹ dessen Straffreiheit vor, obwohl der Erfolg bereits eingetreten bzw eine Abgabenverkürzung schon bewirkt wurde.¹¹²

Der wesentlichste Unterschied zw diesen beiden ist, dass mit den Strafaufhebungsgründe besondere Umstände berücksichtigt werden, die nach Begehung der Tat eingetreten sind¹¹³, wodurch so der entstandene Strafanspruch durch dieses später eintretende Ereignis wieder wegfällt.¹¹⁴ Hingegen bei Strafausschließungsgründen liegen diese besonderen Umstände schon bei der Begehung der Tat vor und stehen somit einer Bestrafung des Täters entgegen¹¹⁵, wodurch der Strafanspruch von vornherein erst gar nicht entsteht.¹¹⁶

Im finanzstrafrechtlichen Bereich stellen die Selbstanzeige gem § 29 FinStrG, als Strafaufhebungsgrund und das Absehen von der Strafe bzw Verwarnung gem § 25 FinStrG, als Strafausschließungsgrund, die wichtigsten Gründe für eine Nichtbestrafung des Täters dar.¹¹⁷ Daneben kommt dem Irrtum allerdings auch besondere Bedeutung zu, auf den unten noch näher eingegangen wird, da dieser insb für den Bereich der (vertretbaren) Rechtsauffassungen Bedeutung hat.

Mit der **Selbstanzeige** gem § 29 FinStrG belohnt der Gesetzgeber den Stpfl, wenn dieser von sich aus, durch selbstbelastende Angaben die Behörde auf sich aufmerksam macht um den durch das Finanzvergehen entstandenen Einnahmenausfall zu korrigieren, zumal dieser nicht dazu verhalten wäre sich selbst zu belasten.¹¹⁸ Gem § 29 FinStrG wird der Täter straffrei, wenn er seine Verfehlung der zuständigen Behörde oder einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde darlegt. Daneben hat eine Offenlegung der bedeutsamen Umstände, in einer Weise zu erfolgen, die es der Behörde gestattet ohne langwierige Nachforschungen eine rasche und richtige Entscheidung in der Sache selbst zu treffen, sodass „insoweit“ Straffreiheit eintreten kann.¹¹⁹ Die Offenlegung hat „ohne Verzug“ zu erfolgen, wobei eine gleichzeitige Beibringung mit der Darlegung der Verfehlung nicht

¹¹⁰ Kienapfl/Höpfl, Strafrecht Allgemeiner Teil¹³ Z 23 Rz 27.

¹¹¹ Leitner/Toifl/Brandl, Finanzstrafrecht³ Rz 385.

¹¹² Seiler/Seiler, FinStrG² § 29 Rz 1.

¹¹³ Kienapfl/Höpfl, Strafrecht AT¹³ Z 23 Rz 25.

¹¹⁴ Seiler, Allgemeiner Teil I Grundlagen und Lehre von der Straftat (2007) 581.

¹¹⁵ Kienapfl/Höpfl, Strafrecht AT¹³ Z 23 Rz 27.

¹¹⁶ Seiler, AT I, 615.

¹¹⁷ Leitner/Toifl/Brandl, Finanzstrafrecht³ Rz 140.

¹¹⁸ Leitner, Die Darlegung der Verfehlung iSd § 29 FinStrG in Leitner/Zitta (Hrsg), Die Darlegung der Verfehlung bei der Selbstanzeige nach dem FinStrG (2001); Leitner/Toifl/Brandl, Finanzstrafrecht³ Rz 385; Seiler/Seiler, FinStrG² § 29 Rz 2.

¹¹⁹ Leitner/Toifl/Brandl, Finanzstrafrecht³ Rz 409; Seiler/Seiler, FinStrG² § 29 Rz 14.

gefordert wird, sondern eine ohne schuldhafte Verzögerung, zeitnahe Offenlegung als ausreichend erachtet wird.¹²⁰ Anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern tritt Straffreiheit aufgrund einer Selbstanzeige erst ein, wenn diese zu Beginn der Amtshandlung, dh mit der Aufforderung zur Vorlage von Büchern und Aufzeichnungen, erstattet wurde.¹²¹ Für die Inanspruchnahme der Selbstanzeige müssen alle Voraussetzungen, die nach dem OGH eng zu interpretieren sind, erfüllt sein.¹²²

Allerdings kann der Stpfl nicht nur aufgrund einer Selbstanzeige Straffreiheit erlangen, sondern ein nicht weniger beachtlicher Grund für eine Straflosigkeit ist, wenn dieser einem entschuldigendem **Irrtum** gem § 9 FinStrG unterliegt. Befindet sich ein Stpfl in einem Irrtum hat er eine falsche oder fehlende Vorstellung von der Wirklichkeit, tatsächlicher oder rechtlicher Natur.¹²³ Der Irrtum lässt sich in verschiedene Art einteilen; in den Tatbildirrtum, den Bewertungs- und Bedeutungsirrtum, wobei hier wiederum zw Rechtsirrtum und Verbotsirrtum unterschieden werden kann.¹²⁴ Eine derartige Differenzierung zw Tatbild- und Rechtsirrtum ist im finanzstrafrechtlichen Bereich von untergeordneter Bedeutung, da für alle Arten von Irrtümern die gleichen Rechtsfolgen vorgesehen sind.¹²⁵

Das **Absehen von der Strafe** bzw die Verwarnung gem § 25 FinStrG, findet vorwiegend bei Bagatelldelikten Anwendung, bei denen es aufgrund der Geringfügigkeit an der Strafwürdigkeit mangelt.¹²⁶ Für die Anwendung des § 25 FinStrG müssen folgende Voraussetzungen kumulativ gegeben sein. Erstens das Verschulden des Täters darf nur geringfügig sein und zweitens darf die Tat nur unbedeutende oder überhaupt keine Folgen nach sich gezogen haben.¹²⁷ Die Behörde ist bei Vorliegen der Voraussetzungen berechtigt, bereits dann wenn sie innerhalb ihres Wirkungsbereichs Kenntnis von der Tat erlangt, von der Erstattung der Anzeige an die Finanzstrafbehörde absehen (§ 25 Abs 2 FinStrG).¹²⁸

¹²⁰ *Leitner/Tojfl/Brandl*, Finanzstrafrecht³ Rz 410; *Reger/Hacker/Kneidinger*, Finanzstrafgesetz I³ § 29 Rz 9; aA *Seiler/Seiler*, FinStrG² § 29 Rz 14, der „ohne Verzug“ als „zugleich“ mit der Selbstanzeige deutet.

¹²¹ *Leitner/Tojfl/Brandl*, Finanzstrafrecht³ Rz 435, 436.

¹²² *Seiler/Seiler*, FinStrG² § 29 Rz 2; OGH 5.3.1996, 14 Os 80/95, ÖStZB 1996, 538.

¹²³ *Leitner/Tojfl/Brandl*, Finanzstrafrecht³ Rz 313.

¹²⁴ *Leitner/Tojfl/Brandl*, Finanzstrafrecht³ Rz 314.

¹²⁵ *Seiler/Seiler*, FinStrG² § 9 Rz 16.

¹²⁶ *Seiler/Seiler*, FinStrG² § 25 Rz 1.

¹²⁷ *Seiler/Seiler*, FinStrG² § 25 Rz 2.

¹²⁸ *Seiler/Seiler*, FinStrG² § 25 Rz 3.

2.4.2. Die vertretbare Rechtsauffassung als mögliche dritte Figur der Strafaufhebung

Eine weitere Möglichkeit der Strafbarkeit zu entrinnen, wenn die allg Strafaufhebungs- und Strafausschließungsgründe nicht anwendbar sind, könnte die „vertretbare Rechtsauffassung“ sein.

Dieses Thema, das an Brisanz nichts eingebüßt hat, gibt nicht nur in Österreich, sondern auch in Deutschland immer wieder Anlass zur Diskussion. Ein wesentlicher Grund dafür ist die grunds Auslegungsbedürftigkeit der Gesetze, die unterschiedliche Interpretationen zulässt und in weiterer Folge auch zu unterschiedlichen Rechtsauffassungen hinsichtlich des Subsumtionsergebnisses zw Abgpf und FinanzBH führt.¹²⁹ Da es in Österreich keinerlei Bestimmungen gibt, die die Eingangs erwähnten (legalen) „Steuergestaltungen“ verbieten, balancieren viele Stpfl, sei es bewusst oder unbewusst, auf dem schmalen Grat zw der noch legalen Steuergestaltung, Steuervermeidung und Steuerhinterziehung.¹³⁰ IdZ stellt sich allerdings die Frage, ob dem Stpfl diese Gradwanderung tatsächlich bewusst war oder ob er lediglich die für ihn zutreffende Rechtsauffassung durchsetzen will bzw wollte und der Rechtsauffassung bei ihrer Vertretbarkeit die Qualität eines Strafaufhebungs- oder Strafausschließungsgrundes zukommt?

Das Steuerrecht schützt sich im Allgemeinen vor unüblichen, an der Grenze zum Missbrauch liegenden Steuergestaltungen durch § 21 BAO, nach dem steuerliche Bestimmungen nach dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auszulegen sind. Dieser Grundsatz beinhaltet, dass für die Beurteilung der steuerlichen Folgen nicht die äußere Erscheinungsform, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt maßgebend ist. Sinn und Zweck des § 21 Abs 1 BAO ist es, die Lebensvorgänge ohne Rücksicht auf ihre formalrechtliche Gestaltung in ihrer wirklichen Form steuerlich zu erfassen und so dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechen zu können.¹³¹ Allerdings ist der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht als einseitiges fiskalisch orientiertes Instrument aufzufassen, im Gegenteil, er verpflichtet die Behörde auf das tatsächliche Geschehen abzustellen, ungeachtet dessen, ob dieser Durchgriff fiskalisch

¹²⁹ *Ehrke-Rabel/Kofler*, Gratwanderungen – Das Niemandsland zwischen aggressiver Steuerplanung, Missbrauch und Abgabenhinterziehung, ÖStZ 2009/916, 456 (456).

¹³⁰ *Ehrke-Rabel/Kofler*, ÖStZ 2009/916, 456 (456); *Toifl*, Der subjektive Tatbestand im Steuer- und Steuerstrafrecht Wissen, Wollen, Absicht und Irrtum bei der Besteuerung des Einkommens (2010) 179.

¹³¹ *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 21 E 16.

günstig oder ungünstig ist.¹³² Ausfluss dieses Grundsatzes ist die in § 22 BAO normierte Steuerumgehungsbestimmung, die vorschreibt, dass durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Steuerpflicht nicht umgangen werden darf. Missbrauch liegt jedenfalls dann vor, wenn eine Gestaltung im Hinblick auf den gewünschten Erfolg ungewöhnlich ist und nur durch die Absicht der Steuervermeidung erklärt werden kann.¹³³

Der Übergang vom Gestaltungsmissbrauch zum Betrug oder gar zur Steuerhinterziehung ist zweifelsohne ein fließender¹³⁴, sodass das Finanzstrafrecht dort zur Anwendung kommt, wo sich zu der Verletzung der Offenlegungspflicht noch der Hinterziehungsvorsatz dazu gesellt. Denn für eine Bestrafung nach dem Finanzstrafrecht verlangt dieses, wie das allg Strafrecht auch, die Erfüllung des objektiven wie des subjektiven Tatbestandes, sodass ohne Vorsatz oder zumindest Fahrlässigkeit eine Verurteilung im Finanzstrafrecht nicht möglich ist. *Toifl* spricht idZ von einer „übersteigerten Indizienwirkung des objektiven für den subjektiven Tatbestand“.¹³⁵ Eine Strafbarkeit ist nach *Plückhahn* folglich in jenen Fällen zu verneinen in denen eine Verletzung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten nicht vorliegt, der Abgpl einem Irrtum unterlegen ist oder dieser seinem Handeln eine vertretbare Rechtsauffassung zu Grunde gelegt hat.¹³⁶ Ob die nahe liegende Annahme, dass die „vertretbare Rechtsauffassung“ eine eigenständige dritte dogmatische Figur ist die zur Straffreiheit führt oder die Lösung der Strafbarkeitsfrage auf Grund einer vertretbaren Rechtsauffassung direkt im objektiven und subjektiven Tatbestand des § 33 Abs 1 FinStrG zu finden ist, ist Gegenstand der nachfolgenden Untersuchung.

¹³² *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 21 E 17; *Tanzer/Unger*, BAO 2010³, 23.

¹³³ *Bruckner/Widinski*, Steuer-Berater 2010 (2010) 704.

¹³⁴ *Ehrke-Rabel/Kofler*, ÖStZ 2009/916, 456 (456).

¹³⁵ *Toifl*, Der subjektive Tatbestand 181.

¹³⁶ *Plückhahn* in *Gassner/Lang*, Besteuerung international tätiger Unternehmen 319 (330).

3. Die vertretbare Rechtsauffassung im Finanzstrafrecht

3.1. Anforderungen im Finanzstrafrecht

Der grundlegende Sinn und Zweck des Strafrechts und ebenso des Finanzstrafrechts ist, den Normadressaten bzw Wirtschaftsteilnehmer zu einem rechtskonformen Verhalten zu motivieren. Um dieser Funktion entsprechen zu können muss der Normadressat allerdings, durch klare und unmissverständliche Bestimmungen erkennen können, was ihm verboten ist und was nicht. So können Normen die vage und unbestimmt sind, diese Funktion nicht erfüllen und verleiten den Normunterworfenen eher dazu zu tun, was er will, weil er den Unrechtsgehalt seiner Verhaltensweise nicht erkennen kann bzw konnte.

3.1.1. Das Bestimmtheitsgebot im Finanzstrafrecht

Unter den Aspekten der Rechtssicherheit und Vorhersehbarkeit behördlicher Entscheidungen, verlangen diese, dass der Steuertatbestand und insb der Steuerstraftatbestand einen gewissen Grad an Bestimmtheit aufweist.¹³⁷ Verfassungsrechtlich ordnet Art 18 B-VG an, dass die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden darf und dass die wesentlichen Voraussetzungen und Inhalte des behördlichen Handelns bereits im Gesetz umschrieben sein müssen, sodass, insb im Lichte des Art 7 EMRK¹³⁸ und wegen des Rechtsschutzbedürfnisses muss das Strafrecht, aber auch das Steuerrecht eine besonders genaue gesetzliche Determinierung haben, wodurch auch ein besonders strenges Legalitätsprinzip anzulegen ist.¹³⁹ Denn das aus dem Legalitätsprinzip ableitbare Bestimmtheitsgebot gilt jedenfalls für alle Normen, die den Normadressaten belasten könnten.¹⁴⁰ Danach muss ein Steuertatbestand neben seiner gesetzlichen Verankerung, auch so formuliert sein, dass Aufwand, Höchstgrenze und Wert für den Abgpfll festgelegt ist und er die steuerrechtlichen Folgen seines

¹³⁷ Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁵ Rz 363.

¹³⁸ Grundsatz nulla poena sine lege – Keine Strafe ohne Gesetz.

¹³⁹ Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts¹⁰ (2007) 573; VfGH 20.6. 1994, B 473/92, VSIG 13785, ÖStZB 1995, 4.

¹⁴⁰ Brandstetter, Das Bestimmtheitsgebot im (Steuer-)Strafrecht in Leitner (Hrsg), Finanzstrafrecht 2005 Grundrechtsfragen im Finanzstrafrecht (2005) 159 (161).

Verhaltens abschätzen kann.¹⁴¹ Dies folgt aus dem Gesetzmäßigkeitsprinzip, für belastende wie auch für begünstigende Normen im gleichen Maße. Die Frage ob gerade für den Bereich des Steuerrechts ein erhöhtes Rechtsschutzbedürfnis besteht wird vom VfGH nicht eindeutig beantwortet, da dieser nur auf die Einzelregelung abstellt und nicht auf das Rechtsgebiet.¹⁴² Generell gilt jedoch und unter der Prämisse von unterschiedlichen Lebensgebieten, Sachverhalten und Rechtsfolgen, die Gegenstand und Inhalt gesetzlicher Regelungen sein können, dass Art 18 B-VG einen dem jeweiligen Regelungsgegenstand angepassten Determinierungsgrad verlangt.¹⁴³ Dabei variiert der Grad der Bestimmtheit von Rechtsgebiet zu Rechtsgebiet, zusätzlich fordert Art 18 B-VG, je intensiver sich die Rechtsfolgen auf die Rechte des Einzelnen auswirken, desto genauer müssen die Regeln bestimmt sein, damit sich die Betroffenen möglichst gut darauf einstellen können.¹⁴⁴

So bestimmt das Bestimmtheitsgebot im Strafrecht (§ 1 StGB), dass die Abgrenzung vom strafrechtlich erlaubten Verhalten zum strafrechtlich nicht mehr erlaubten Verhalten so eindeutig sein muss, dass jeder berechtigte Zweifel auf Seiten des Normunterworfenen ausgeschlossen werden kann.¹⁴⁵ Dieser Grundsatz muss vor allem für das Finanzstrafrecht gelten, das sich durch seinen „Blankettstrafnormen“-Charakter als Sanktionsrecht des Steuerrechts auszeichnet.¹⁴⁶ Blankettstrafnormen sind Normen, die eine Strafdrohung an den Verstoß gegen ein Tatbild einer anderen Norm knüpfen.¹⁴⁷ So sieht § 33 FinStrG eine Bestrafung wegen vorsätzlicher Abgabenhinterziehung vor, wenn die Offenlegungs-, Anzeige- oder Wahrheitspflichten gem § 119 BAO durch den Abgpfll verletzt wurde. Aus diesem Blankettstrafnormen-Charakter ergibt sich, dass der finanzstrafrechtliche Steuerstraftatbestand durch die abgabenrechtliche Norm aufgefüllt wird und somit diese Auffüllungsnorm des Abgabenrechts ebenfalls dem strafrechtlichen Bestimmtheitsgebot genügen muss.¹⁴⁸

Daraus ergibt sich für die Reichweite des Bestimmtheitsgebots im Finanzstrafrecht, dass auch aus jenen Normen des Abgabenrechts, auf die Straftatbestände verweisen, „die Verpflichtung zu einem bestimmten Handeln oder Unterlassen in einer jeden Zweifel

¹⁴¹ Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁵ Rz 364; Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer, Grundriss B-VG¹⁰, 573.

¹⁴² Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁵ Rz 364.

¹⁴³ VfGH 20.7.1994, B 473/92, VfSlg 13785, ÖJZ 1995/19.

¹⁴⁴ Handig, Adieu, vertretbare Rechtsansicht, eolex 2008, 150 (152); Reindl, Ist § 91 UrhG ausreichend bestimmt?, ÖJZ 2007/14.

¹⁴⁵ Toifl, Finanzstrafrechtliche Folgen von missbräuchlichen Steuergestaltungen, JSt 2006, 73;

Leitner/Toifl/Brandl, Finanzstrafrecht³ Rz 46.

¹⁴⁶ Brandstetter in Leitner, Finanzstrafrecht 2005, 159 (172).

¹⁴⁷ Leitner/Toifl/Brandl, Finanzstrafrecht³ Rz 47; Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer, Grundriss B-VG¹⁰ Rz 1558.

¹⁴⁸ Brandstetter in Leitner, Finanzstrafrecht 2005, 159 (172); Leitner/Toifl/Brandl, Finanzstrafrechts³ Rz 49.

ausschließenden Weise ablesbar sein muss“¹⁴⁹, sodass der Normunterworfenen bereits im Zeitpunkt der Steuergestaltung vorhersehen kann, ob diese, finanzstrafrechtliche Konsequenzen für ihn hat oder nicht¹⁵⁰.

3.1.2. Die Bedeutung für die (vertretbare) Rechtsauffassung des Abgabepflichtigen

Neben dem Bestimmtheitsgebot ist auch der Grundsatz der Tatbestandsklarheit angesprochen.

Mehrdeutige, missverständliche Tatbestände und unbestimmte Rechtsbegriffe erschweren dem Abgpf die Auslegung steuerlicher Tatbestände und machen es ihm schwer eine (vertretbare) Rechtsauffassung gegenüber der Finanzverwaltung zu begründen. Unklare Normen führen beim Rechtsanwender zu Rechtsunsicherheit, zwar können rechtskundige Stellen wie Wirtschaftskammern oder Rechtsanwälte gröbere Einschätzungen für die (unternehmerische) Entscheidung geben, eine exakte Grenzziehung ist ihnen aber auch nicht möglich.¹⁵¹

So kann in Anbetracht der Normenflut im Abgabenrecht von einem nicht juristisch gebildeten Abgpf nicht verlangt werden, dass er eine evtl sich ergebende Abgabenrelevanz in jedem Fall erkennt.¹⁵² So haben bspw die Begriffe „Anschaffung“ und „Kauf“ im allgemeinen Sprachgebrauch die gleiche Bedeutung, sodass der VfGH unter dem Aspekt der sprachlichen Bedeutung des Wortes „Anschaffung“, eine Gleichsetzung dieser beiden Begriffe als eine vertretbare Rechtsansicht anerkannte.¹⁵³

Unbestimmte Rechtsbegriffe sind dann unbedenklich, wenn der Begriff durch Auslegung einen soweit bestimmbaren Inhalt erlangt, dass das Verhalten der Behörde auf seine Übereinstimmung mit dem Gesetz überprüft werden kann. Besteht allerdings über den Begriff eine Vielzahl von unvereinbaren Auffassungen und keine Determinierungskriterien, ist der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit verletzt.¹⁵⁴ Denn die anzuwendende Vorschrift muss klar und unmissverständlich ausgestaltet sein und keinesfalls widersprüchlich formuliert

¹⁴⁹ Leitner/Toifl/Brandl, Finanzstrafrecht³ Rz 49.

¹⁵⁰ Toifl, JSt 2006, 73.

¹⁵¹ Handig, ecolex 2008, 150 (152).

¹⁵² Leitner, Handeln im Vertrauen auf falschen Rat strafbar?, VWT 1996 H 2, 32.

¹⁵³ VfGH 3.7.1965, B 59/64, VfSlg 5027.

¹⁵⁴ Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁵ Rz 365.

sein.¹⁵⁵ Gem der stRsp ist eine Norm dann unverbindlich, wenn es sich um „eine Norm, zu deren Sinnermittlung subtile verfassungsrechtliche Kenntnisse, qualifizierte juristische Befähigungen sowie geradezu archivarischer Fleiß bzw außerordentliche methodische Fähigkeiten und eine gewisse Lust zum Lösen von Denksportaufgaben erforderlich sind“ handelt.¹⁵⁶

Für das Finanzstrafrecht, im Hinblick auf die Darlegung einer (vertretbaren) Rechtsauffassung, bedeutet dies, dass das Einfließen von unbestimmten Steuertatbeständen in einen Straftatbestand eines Finanzvergehens dann als unbedenklich zu qualifizieren ist, wenn sich Tragweite sowie auch Anwendungsbereich durch eine vom Wortlaut des Steuertatbestandes gedeckte Auslegung ermitteln lassen, ohne dass dazu qualifizierte Befähigungen im obigen Sinne notwendig wären.¹⁵⁷ Denn auch der VwGH vertritt die Ansicht, dass es über die zumutbaren Grenzen der Sorgfaltsanwendung hinaus gehe, einem Stpfl die Verpflichtung aufzuerlegen sich neben den ohnehin komplizierten und umfangreichen Rechtsvorschriften auch noch mit der einschlägigen Judikatur der Höchstgerichte vertraut zu machen, insb dann wenn es sich dabei um eine Judikatur handelt, deren Auslegung nicht ganz einfach ist und um einen Stpfl, bei dem Spezialkenntnisse nicht vorausgesetzt werden können.¹⁵⁸

Brandstetter weist auf den existierenden Mangel an Judikatur zum Thema Bestimmtheit von Normen hin und nennt als Erklärung die Zuerkennung eines entschuldigenden Rechtsirrtums des Normunterworfenen in jenen Einzelfällen in denen man es mit unbestimmten Normen zu tun hat.¹⁵⁹ So scheint es adäquat zu sein, wenn der Abgpfl einem Irrtum über die von der Rsp vorgenommene Auslegung unterliegt, und in der Folge dennoch straflos wegen eines Finanzdelikts bleibt, wenn seine Ansicht vom Wortlaut des betreffenden Steuertatbestandes gedeckt ist und dadurch „vertretbar“ wird.¹⁶⁰

Anderes gilt, wenn der Steuertatbestand dem Bestimmtheitsgebot entspricht, der Abgpfl sich auf eine unvertretbare Rechtsauffassung stützt und ihm sein Irrtum vorzuwerfen ist, dann kommt uU eine Bestrafung wegen eines Fahrlässigkeitsdelikts in Betracht.¹⁶¹

¹⁵⁵ *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁵ Rz 367.

¹⁵⁶ VfGH 29.7.1990, VfSlg 12.420/1990; 16.3.1994, G 135, 136/93 ua, VfSlg 13.740/1994; 14.3.1997, G 392/96, G 398, 399/96, VfSlg 14.802/1997, sog. Denksportjudikatur.

¹⁵⁷ *Leitner/Toifl/Brandl*, Finanzstrafrecht³ Rz 52.

¹⁵⁸ *Leitner*, VWT 1996 H 2, 32; *Arnold*, VwGH 7.12.1982, 82/14/0088, Anwbl 7/1983, 419 (420).

¹⁵⁹ *Brandstetter* in *Leitner*, Finanzstrafrecht 2005, 159 (165).

¹⁶⁰ *Leitner/Toifl/Brandl*, Finanzstrafrecht³ Rz 52.

¹⁶¹ *Leitner/Toifl/Brandl*, Finanzstrafrecht³ Rz 52.

Allerdings wird auf diese facettenreiche Problematik an anderer Stelle noch genauer eingegangen.

3.2. Die Definition des Vertretbarkeitskalküls

3.2.1. Herkunft des Begriffs der „vertretbaren Rechtsauffassung“

Die Merkmale bzw Anforderungen nach der sich die Vertretbarkeit einer Rechtsauffassung bemisst, haben sich aus der Rsp zu § 293b BAO abgeleitet, die die Bescheidberichtigung aufgrund von offensichtlichen Unrichtigkeiten zum Inhalt hat.¹⁶² Danach gestattet § 293b BAO eine Berichtigung, wenn der Bescheid qualifiziert rechtswidrig ist und die Ursache dieser Rechtswidrigkeit aus der Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit aus dem Inhalt der Abgabenerklärung resultiert, die die Grundlage des Bescheides darstellt.¹⁶³ Als offensichtlich gilt eine Unrichtigkeit, wenn eine solche ohne nähere Untersuchung im Rechtsbereich aber auch ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich zu erkennen ist¹⁶⁴ und somit von einem solchen Gewicht, Grad des Fehlerhaften und Nichtzutreffens ist, dass sie demnach „offen zu sehen“ ist.¹⁶⁵

Warum es zu einer Übernahme von offensichtlichen Unrichtigkeiten kommen kann, kann (ua) zwei Ursache haben, zum einen, wenn der Sachverhalt mit Widersprüchen behaftet ist, die AbgBH diesen dennoch, ohne nähere Prüfung, ihrem Bescheid zu Grunde legt und zum anderen, wenn eine in sich widersprüchliche oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechende Sachverhaltsdarstellung vorliegt.¹⁶⁶ Ob allerdings eine Rechtsauffassung offensichtlich unrichtig ist muss anhand des Gesetzes und der dazu entwickelten Rsp bestimmt werden.¹⁶⁷

Fußt die Unrichtigkeit jedenfalls auf einer vertretbaren Rechtsansicht, auch wenn diese von der „offiziellen Meinung“ der Finanzverwaltung abweicht, liegt keine Offensichtlichkeit mehr vor und eine Berichtigung nach § 293b BAO kommt nicht mehr in Betracht.¹⁶⁸

¹⁶² *Tanzer*, Die „vertretbare“ Rechtsauffassung im Steuerrecht in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Organhaftung und Staatshaftung in Steuersachen (2002) 158 (161); Erlass des BMF vom 19.5.2009 Richtlinien zur Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO, Pkt 2, Findock-Nr 40768.

¹⁶³ *Stoll*, BAO-Kommentar III, 2830; VwGH 9.7.1997, 95/13/0124, ÖStZB 1998, 79; 1.7.2003, 97/13/0230, ÖStZB 2004/288; 16.12.2003, 2003/15/0110, ÖStZB 2004/386.

¹⁶⁴ RL zur Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO, Pkt 2, Findock-Nr 40768.

¹⁶⁵ *Stoll*, BAO-Kommentar III 2831; VwGH 9.7.1997, 95/13/0124, ÖStZB 1998, 79.

¹⁶⁶ *Lenneis*, Rechtsansichten des VwGH zu § 293b BAO, SWK 1998, 437; RL zur Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO, Pkt 2, Findock-Nr 40768.

¹⁶⁷ RL zur Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO, Pkt 2, Findock-Nr 40768.

¹⁶⁸ *Ritz*, Berichtigung gemäß § 293b BAO, ÖStZ 1990, 180 (180).

Weiters kommt der Begriff der „vertretbaren Rechtsauffassung“ auch iZm § 135 BAO vor. Dieser schreibt bei einer nicht fristgerechten Abgabe der Abgabenerklärung einen Verspätungszuschlag vor. Die Auferlegung eines solchen Verspätungszuschlags ist in jenen Fällen zulässig, in denen die Verspätung nicht entschuldbar ist. So ist eine etwaige Gesetzesunkenntnis nie entschuldbar, wie dies aus § 2 ABGB hervorgeht, der grunds auch für das Steuerrecht Bedeutung hat. Allerdings regelt § 2 ABGB nicht den Fall, dass die Gesetzesunkenntnis dem Betroffenen trotz zumutbarer Aufmerksamkeit nicht erkennbar war und ihm aus diesem Grund ein Rechtsirrtum nicht zum Vorwurf gemacht werden kann. Denn idZ muss auch eine (vertretbare) Rechtsmeinung der Partei zum Ausschluss der Vorwerfbarkeit führen, sodass ein Verschulden iSd § 135 BAO nicht begründet werden kann.¹⁶⁹

3.2.2. Anforderungen an eine „vertretbare“ Rechtsauffassung

Gemäß dem BMF¹⁷⁰ ermöglicht § 293b BAO die Berichtigung von Bescheiden unter der Voraussetzung, dass dessen Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung beruht. Dementsprechend kommt eine Bescheidberichtigung ua nur dann in Betracht, wenn sich die Unrichtigkeit aus einer unvertretbaren Rechtsauffassung ergibt.¹⁷¹ Nun stellt sich allerdings die Frage, wann eine Rechtsauffassung als unvertretbar bzw als vertretbar anzusehen ist? Welche Anforderungen muss sie erfüllen um als vertretbar qualifiziert zu werden?

Nach der hL¹⁷² liegt eine vertretbare Rechtsauffassung jedenfalls dann vor, wenn eine uneinheitlich gelöste Rechtsfrage, aufgrund von Abweichungen zw der Rsp des VfGH und VwGH, durch die Rechtsauffassung gelöst wird. Weiters ist eine Rechtsauffassung als vertretbar zu qualifizieren, wenn sie sich auf Erlässe stützt, auch wenn diese von der Judikatur abweichen.¹⁷³ Hierbei ist auf Erlässe, aber auch auf Richtlinien und Erläuterungen ein besonderes Augenmerk zu legen, da ihre rechtliche Qualität in der

¹⁶⁹ Stoll, BAO-Kommentar II, 1529; VwGH 29.4.1992, 88/17/0094, ÖStZB 1993, 63.

¹⁷⁰ RL zur Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO. Pkt 2, Findock-Nr 40768.

¹⁷¹ Ritz, ÖStZ 1990, 180 (180); RL zur Bescheidberichtigung gemäß § 293 BAO, Pkt 2, Findock-Nr 40768.

¹⁷² Leitner, Das abgabenrechtliche Vertretbarkeitskalkül: Entschuldbarkeit des Verbotsirrtums und abgabenrechtliche Offenlegungspflicht – Eine Gegenüberung zu Wagner-Hammerl, RdW 2003, 170f, ecolex 2003, 617; Ritz, ÖStZ 1990, 180 (181); Tanzer in Holoubek/Lang, Organhaftung, 158 (161).

¹⁷³ Leitner, ecolex 2003, 617; Ritz, ÖStZ 1990, 180 (182); Tanzer in Holoubek/Lang, Organhaftung 158 (161).

Rechtsanwendungspraxis umstritten ist und speziell in der Judikatur der Gerichtshöfe über deren Rechtsqualität Divergenz besteht, ihnen andererseits dennoch eine außerordentliche Bedeutung zukommt.¹⁷⁴ Stützt sich nun eine Rechtsauffassung auf einen solchen Erlass gilt sie als vertretbar. In diesem Sinne berief sich der *VwGH*¹⁷⁵ auf die UStRL ohne sich mit den gesetzlichen Grundlagen näher auseinander zu setzen.¹⁷⁶

Werden Erlassmeinungen zu insb von der Judikatur nicht geklärten Rechtsfragen, von der Literatur mit durchaus vertretbaren Argumenten abgelehnt, liegt ebenfalls eine vertretbare Rechtsauffassung vor. Aber auch, wenn aus der Judikatur der Höchstgerichte ableitbare Rechtsansichten mit vertretbar erscheinenden Argumenten insb in der Literatur abgelehnt werden.¹⁷⁷ Diese Formulierung lässt allerdings den Schluss zu, dass nicht nur die in der Literatur vertretene Ansicht dazu führen kann, dass die betreffende Judikaturmeinung als nicht alleinig vertretbar gilt, sondern daneben auch jene Rechtsansicht der Partei, ihrerseits ausgestattet mit vertretbar erscheinenden Argumenten.¹⁷⁸ Freilich ist darauf Bedacht zu nehmen, dass nicht schon durch eine sture Beharrung auf einer Ansicht, diese zu einer „vertretbaren“ wird, sondern sie muss vielmehr vernünftigerweise vertretbar sein um als eine solche zu gelten, denn nicht jede, wenn auch öffentlich geäußerte Rechtsansicht hat die Qualität einer „vertretbaren Rechtsauffassung“.¹⁷⁹ Denn es könnte sich auch um eine sog Auftragsarbeit handeln, sodass für den *VwGH* die Angabe einer einzigen oder mehrerer Literaturstellen, zur Untermauerung einer Rechtsauffassung, für sich allein noch nicht entscheidend ist.¹⁸⁰ Begründet wird dies damit, dass es der Abgpfl, mit dem Erscheinen Lassen eines entsprechenden Fachartikels es sonst in der Hand hätte, die für ihn entsprechende Rechtsfolge herbeizuführen. Wobei idZ selbst der *VwGH* nicht ausschließt, dass eine Rechtsauffassung des Abgpfl, die durch eine entsprechende Meinung in der Fachliteratur ihre Stütze findet, das Vorliegen einer unrichtigen Rechtsauffassung ausschließen könnte.¹⁸¹ So wird eine Rechtsansicht demzufolge dann als vertretbar gelten, wenn sie sich im Rahmen einer nicht abwegigen, in sich widersprüchlichen oder sinnlosen

¹⁷⁴ *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁵ Rz 412.

¹⁷⁵ *VwGH* 31.7.2006, 2006/05/0057, *ÖStZB* 2007/114, 180.

¹⁷⁶ *Schneider/Feuerstein*, Erlässe der Finanzverwaltung als Rechtsquelle: Judikaturwende des *VwGH*? - Sind Erlässe verbindlich?, *SWK* 2006, 832.

¹⁷⁷ *Leitner*, *ecolex* 2003, 617; *Ritz*, *ÖStZ* 1990, 180 (182); *Tanzer* in *Holoubek/Lang*, Organhaftung 158 (161).

¹⁷⁸ *Ritz*, *ÖStZ* 1990, 180 (181).

¹⁷⁹ *Ritz*, *ÖStZ* 1990, 180 (181); *Tanzer* in *Holoubek/Lang*, Organhaftung 158 (161); *OGH* 21.1.1959, 6 Ob 343/58, *JB1* 1959, 416.

¹⁸⁰ *VwGH* zur Bescheidberichtigung nach § 293b BAO und zur vertretbaren Rechtsauffassung, *RdW* 2004/99.

¹⁸¹ *Ehrke/Rabel*, Finanzstrafrechtlich relevante Verletzung der Offenlegungspflicht in FS *Ruppe*, Steuerrecht Verfassungsrecht Europarecht (2007) 110 (115,116).

Normauslegung bewegt und sich ggf an der höchstgerichtlichen Judikatur orientiert, wenn eine solche vorhanden ist oder eine gewisse Stütze im Schrifttum hat.¹⁸²

Auch der *OGH* qualifizierte eine Rechtsansicht dann als „vertretbar“, wenn diese schon einmal in Lehre oder Rechtssprechung aufgeschieden ist und als vernünftigerweise vertretbar erscheint.¹⁸³ Dabei komme es im Wesentlichen darauf an, ob die „irrig“ Auffassung mit einem Teil der Lehre oder Rsp im Einklang steht und der Gedanke nicht gerade zu sinnlos ist.¹⁸⁴ So war die Rechtsauffassung eines Beklagten über den Einfluss des Konkursverfahrens auf das steuerliche Verfahren zwar unrichtig, aber dennoch vertretbar, da seine Auffassung im Schrifttum eine gewisse Stütze erfuhr.¹⁸⁵

Deckt sich die Auffassung des Stpfl mit einem Teil der Lehre und der Rsp ist idZ der Rsp, und insb der höchstgerichtlichen Rsp, der Vorzug einzuräumen.¹⁸⁶ Wurden gewisse Rechtsangelegenheiten durch Untergerichte letztinstanzlich entschieden, kann deren einheitlich veröffentlichte Spruchpraxis richtungsweisend sein und ein Abgehen von dieser, die Vorwerfbarkeit einer „unvertretbaren“ Rechtsauffassung begründen.¹⁸⁷ Eine Rechtsauffassung wird vor allem dann unvertretbar sein, wenn vom klaren Gesetzeswortlaut abgewichen wird, ohne sorgfältige Überlegungen anzustrengen und auf eine entsprechende Darlegung der Gründe für die Abweichung verzichtet wird.¹⁸⁸

Diese Anforderungsgrundsätze an eine „vertretbare“ Rechtsauffassung, die sich nach *Tanzer* aus der übereinstimmenden Lehre und Rsp zur Vertretbarkeit im Rahmen des Abgabenverfahrensrecht iZm der Bescheidberichtigung gem § 293b BAO entwickelt haben¹⁸⁹, müssen mE für die AbgBH, die FinanzstrafBH und den Abgpfl im gleichen Maße gelten, zumal die hier zur Vertretbarkeit einer Rechtsauffassung entwickelten Ergebnisse zw AbgBH und Abgpfl deckungsgleich sind mit jenem Vertretbarkeitskalküls des Abgpfl gegenüber der FinanzstrafBH im Finanzstrafverfahren.¹⁹⁰ Dementsprechend

¹⁸² *Pülzl*, Gesellschafter-Geschäftsführer: Kommunalsteuerpflicht und Abgabenhinterziehung, SWK 2008, 769 (773).

¹⁸³ OGH 21.1.1959, 6 Ob 343/58, JBl 1959, 416.

¹⁸⁴ OGH 21.1.1959, 6 Ob 343/58, JBl 1959, 416 (418).

¹⁸⁵ OGH 21.1.1959, 6 Ob 343/58, JBl 1959, 416 (418); der Beklagte war der Auffassung, dass durch eine Konkursöffnung auch ein Verwaltungsverfahren unterbrochen wird.

¹⁸⁶ *Reischauer* in *Rummel*, ABGB³ § 1299 Rz 15.

¹⁸⁷ *Reischauer* in *Rummel*, ABGB³ § 1299 Rz 15.

¹⁸⁸ *Reischauer* in *Rummel*, ABGB³ § 1299 Rz 15; OGH 7.5.1997, 10 Ob 2360/96y, JBl 1997, 719 = immolex 1998/16 = MietSlg 49.852.

¹⁸⁹ *Tanzer* in *Holoubek/Lang*, Organhaftung 158 (161).

¹⁹⁰ *Leitner*, ecolex 2003, 617.

ergeben sich nach hA¹⁹¹ folgende Anforderungen an die vom Abgpfl dargelegte Rechtsauffassung, unabhängig davon vor welcher Behörde diese vertreten wird:

- Sie muss die Rechtssprechungsgegensätze die zwischen den Höchstgerichten bestehen in eine Richtung hin lösen
- Eine Rechtsauffassung ist vertretbar, wenn sie auf Erlässen beruht, auch wenn diese von der Judikatur abweichen
- Oder wenn sich die Rechtsauffassung auf das Schrifttum stützt, das sich an vertretbare Argumente, Rechtsauffassungen oder höchstgerichtlichen Entscheidungen anlehnt.

Allerdings kann die vom Steuerpflichtigen vertretene Rechtsauffassung natürlich auch im Widerspruch zur hA oder Rsp stehen, in einem solchen Fall muss diese dann durch eine sorgfältige juristische Abwägung und Begründung untermauert werden.¹⁹²

Gerade im Bereich des Finanzstrafrechts kommt der vertretbaren Rechtsauffassung besondere Bedeutung zu. Denn in einem Finanzstrafverfahren geht es immer um die Frage, handelt der der Abgpfl mit Vorsatz, Fahrlässigkeit oder kommt ihm der Schuldausschließungsgrund des Irrtums zu Gute? Kurz gesagt, es geht um den Sorgfaltsmaßstab den der Abgpfl anzuwenden hat, wenn er seine Rechtsauffassung gegenüber der Finanzverwaltung vertritt.

3.3. Exkurs: Die vertretbare Rechtsauffassung außerhalb des Finanzstrafrechts

Interessant ist, dass der Begriff der vertretbaren Rechtsauffassung nicht nur im Steuerrecht anzutreffen ist, sondern auch anderen Rechtsmaterien durchaus geläufig ist. Das Vertretbarkeitskalkül bemisst sich allerdings jeweils an anderen Maßstäben und macht es aus diesem Grund sachdienlich sich diese Rechtsmaterien etwas genauer anzusehen ohne dabei zu sehr in die Tiefe zu gehen.

¹⁹¹ Langheinrich/Ryda, FJ 2003, 317; Leitner, eolex 2003, 617; Püzl, SWK 2008, 769; Ritz, ÖStZ 1990, 180 (181); Tanzer in Holoubek/Lang, Organhaftung 158 (161).

¹⁹² Leitner, Das abgabenrechtliche Vertretbarkeitskalkül, RdW 2003, 170.

3.3.1. Arbeitsrecht

Außerhalb des Finanzstrafrechts und Abgabenrechts begegnet uns die vertretbare Rechtsauffassung als „ausdrücklicher Gesetzesbegriff“ im Arbeitsrecht iZm der Höhe gesetzlicher Verzugszinsen. § 49a erster Satz ASGG normiert, dass die gesetzlichen Zinsen für Forderungen iZm einem Arbeitsverhältnis 8% pa betragen und stellt somit eine Sonderregelung zu den allg gesetzl Zinssätzen dar. Allerdings normiert § 49a zweiter Satz ASGG gleichzeitig eine Ausnahme und lässt bei verspäteter Erfüllung derartiger Ansprüche 4% pa genügen, wenn die Verspätung aufgrund einer vertretbaren Rechtsansicht des Schuldners eingetreten ist und bildet somit ein Unterscheidungskriterium für die Höhe der gesetzlichen Verzugszinsen.¹⁹³ Aus Gründen der „Sachgerechtigkeit“ solle dem Schuldner die Möglichkeit gegeben werden aufgrund einer vom Gericht zwar nicht als zutreffend aber dennoch als „vertretbar“ anerkannten Rechtsansicht, seine Auffassung zu vertreten, dass ihn keinerlei Zahlungspflichten getroffen hätten, wodurch nur der Zinssatz des bürgerlichen Rechts von 4 % zur Anwendung kommt.¹⁹⁴ Wobei der vom Schuldner angenommene Sachverhalt irrelevant ist, da nur der vom Gericht festgestellte Sachverhalt und die daraus abgeleitete Rechtfolge als Grundlage heranzuziehen sind.¹⁹⁵ Die Beurteilung der Vertretbarkeit beschränkt sich auf die Rechtsansicht des Schuldners und ist insb dann anzunehmen, wenn dieser eine plausible Rechtsauffassung zu einer Rechtsfrage vertritt, zu dessen Fallkonstellation noch keinerlei Judikatur ergangen ist.¹⁹⁶

Als Sorgfaltsmaßstab muss jener eines mit durchschnittlichen arbeitsrechtlichen Kenntnissen ausgestatteten Person bzw Arbeitgebers genügen, da es sich idR um einen nicht juristisch vorgebildeten Personenkreis handelt.¹⁹⁷ Auch *Adamovic* spricht sich für den Sorgfaltsmaßstab eines Durchschnittsmenschen nach § 1297 ABGB aus und lehnt die Anwendung des § 1299 ABGB ab, weil von einem nicht juristisch gebildeten Arbeitgeber nicht erwartet werden kann, dass er den gleichen Sorgfaltsmaßstab erfüllt wie ein Organträger.¹⁹⁸

Allerdings ist zu berücksichtigen, dass bei schwierigen Rechtsfragen die Einholung einer Rechtsauskunft bei der jeweiligen gesetzlichen Interessenvertretung möglich und auch

¹⁹³ *Tanzer in Holoubek/Lang*, Organhaftung 159.

¹⁹⁴ *Fink* (Hrsg), ASGG: Arbeits- und Sozialgerichtsgesetz (1994) § 49a Anm 3.4.1 iVm Anm 3.4.3; *Rauch*, Verzugszinsen bei arbeitsrechtlichen Forderungen – Zinsen werden in der Praxis immer wieder vom Bruttobetrag und damit überhöht berechnet, AsoK 2001, 171.

¹⁹⁵ *Rauch*, Arbeitsrecht für Arbeitgeber⁹ (2010) 699.

¹⁹⁶ *Rauch*, Arbeitsrecht⁹, 699.

¹⁹⁷ *Rauch*, AsoK 2001, 171; *Fink*, ASGG, § 49a Anm 3.4.3.

¹⁹⁸ *Adamovic* (Hrsg), Handbuch zum ASG-Verfahren (2010) 235.

zumutbar ist.¹⁹⁹ Mitunter kann es auch vorkommen, dass es zu einer „Aufsplittung“ in der Höhe des gesetzlichen Zinssatzes kommt, da eine vormals noch vertretbare Rechtsansicht zu einem späteren Zeitpunkt sich als unvertretbar herausstellt, sodass dem Gläubiger für den Zeitraum der Unvertretbarkeit der Rechtsauffassung der höhere Zinssatz gebührt.²⁰⁰

3.3.2. Amtshaftungsgesetz

Der Begriff der vertretbaren Rechtsauffassung begegnet uns auch im Amtshaftungsrecht, dort iZm der Haftung des Rechtsträgers gegenüber dem Geschädigten. Die Haftung des Rechtsträgers folgt den Haftungsregeln des bürgerlichen Rechts (§ 1 Abs 1 AHG) und lässt diesen auch für leichtes, am Maßstab des § 1299 iVm § 1300 ABGB²⁰¹ gemessenes Organverschulden haften, sodass der Rechtsträger auch für bloß leichte Fahrlässigkeit seiner Organe einzustehen hat.²⁰² Somit wirkt jegliche Normverletzung, sei sie materieller oder formeller Natur, amtshaftungsbegründend.²⁰³ Allerdings stellt nicht jedes objektiv unrichtige Organverhalten sogleich auch ein amtshaftungsbegründendes Verschulden dar, es kommt vielmehr darauf an, ob bei pflichtgemäßer Überlegung aller Umstände, die vom Organ getroffene Entscheidung auch als vertretbar angesehen werden kann.²⁰⁴ So wird in aller Regel ein Organverhalten, dass von der klaren Rechtslage oder stRsp abweicht und bei dem nicht zu erkennen ist, dass sorgfältige und begründete Überlegungen angestellt wurden unter Auseinandersetzung mit der herrschenden Rsp, als rechtswidrig und schuldhaft zu beurteilen sein.²⁰⁵ Ist die Rechtsauffassung allerdings vertretbar, aufgrund der soeben genannten Gründe, liegt zumindest ein Schuldausschlussgrund vor, auch wenn die Obersten Gerichtshöfe die Rechtsansicht nicht teilen, hat dies zur Folge, dass es zu keiner Haftungspflicht kommt.²⁰⁶ Daraus wird ersichtlich, dass bei Beurteilung des Vorliegens einer vertretbaren Rechtsansicht, auf einen subjektiven Sorgfaltsmaßstab abgestellt wird, da die Vorwerfbarkeit den Maßstab für die Verantwortung bildet.²⁰⁷ So wird die Behörde gut daran tun, sich in den Bahnen der hr Lehre oder Rsp zu bewegen, denn umso weniger kann ihr dann ein Vorwurf gemacht werden.²⁰⁸ Allerdings kann die

¹⁹⁹ Rauch, Arbeitsrecht⁹, 699.

²⁰⁰ Fink, ASGG § 49a Anm 3.4.5.

²⁰¹ Sachverständigenhaftung.

²⁰² Schragel, Kommentar zum Amtshaftungsgesetz³ (AHG) (2003) § 1 Rz 159; Langheinrich/Ryda, Staatshaftung, FJ 2003, 317.

²⁰³ Langheinrich/Ryda, Staatshaftung, FJ 2003, 317.

²⁰⁴ Schragel, AHG³ § 1 Rz 159.

²⁰⁵ Harrer in Schwimann, ABGB-Praxiskommentar VI³ (2006) §1300 Rz 36; Schragel, AHG³ § 1 Rz 159.

²⁰⁶ Langheinrich/Ryda, Staatshaftung, FJ 2003, 317.

²⁰⁷ Langheinrich/Ryda, Staatshaftung, FJ 2003, 317.

²⁰⁸ Tanzer in Holoubek/Lang, Organhaftung 158 (162).

Anwendung einer überholten Judikatur und deren wortgetreue Wiedergabe amtshaftungspflichtig machen, wenn nicht dargelegt wird warum die frühere Rechtsauffassung evidenter ist, da ein Abweichen vom aktuellen „Mainstream“ nicht generell haftungspflichtig macht, wohl aber jedenfalls begründungsbedürftig.

Hieraus wird ersichtlich, dass die vertretbare Rechtsauffassung im Amtshaftungsrecht nach denselben Grundsätzen wie im Abgabenverfahren zu beurteilen ist.

3.3.3. ABGB

Anwendung findet der Begriff der vertretbaren Rechtsauffassung auch bei der Sachverständigenhaftung gem § 1299 ABGB, der die Haftungspflicht von Personen regelt, die ein qualifiziertes Gewerbe öffentlich ausüben, für das besondere Sachkenntnisse von Nöten sind.²⁰⁹ Hier wird der Sorgfaltsmaßstab gegen über der allgemeinen zivilrechtlichen Haftung nach § 1297 ABGB angehoben, da auf den für die übernommene Tätigkeit notwendigen Fleiß abgestellt wird, sodass nicht der Sorgfaltsmaßstab eines Durchschnittsmenschen maßgeblich ist.²¹⁰ Maßgebend für den Sorgfaltsmaßstab ist der Leistungsstandard der betreffenden Berufsgruppe, dh es geht um den durchschnittlichen Fachmann des jeweiligen Fachgebiets (maßgerechter Fachmann), wodurch die typischen Fähigkeiten dieses betreffenden Verkehrskreises verlangt werden.²¹¹

Dies wird vor allem bei den rechtsberatenden Berufen deutlich, bei denen bspw ein Rechtsanwalt nicht nach seinen subjektiven Kenntnissen und Fähigkeiten, sondern gemessen an einem objektiven Verschuldensmaßstab, für die Unkenntnis der einhelligen Rsp oder auch einer etwaigen Gesetzesunkenntnis einzustehen hat.²¹² Die Haftung entfällt nur dann, wenn es sich zwar um eine irriige, aber dennoch vertretbare Rechtsauffassung handelt, diese jedoch in der Folge nicht von der Rsp geteilt wird.²¹³ Es muss somit eine falsche Rechtsansicht von einer unvertretbaren Rechtsansicht unterschieden werden, denn nicht jeder Subsumtionsfehler führt automatisch zur Unvertretbarkeit.²¹⁴ So ist eine falsche, aber auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht, entsprechende Vorgangsweise eines Rechtsanwalts aus disziplitärer Sicht unbedenklich, wenn dieser die objektiv gebotene und

²⁰⁹ *Harrer in Schwimann*, ABGB VI³ § 1299 Rz 1.

²¹⁰ *Karner in Koziol/Bydlinski/Bollenberger*, Kurzkommentar zum ABGB (2007) § 1299 Rz 1.

²¹¹ *Reischauer in Rummel*, Kommentar zum ABGB II/1 (2002) § 1299 Rz 2.

²¹² *Harrer in Schwimann*, ABGB VI³ § 1300 Rz 15; *Karner in Koziol/Bydlinski/Bollenberger*, ABGB § 1299 Rz 1 iVm Rz 8; *Thiele*, Die Zeitschriftenlektüre des Rechtsanwalts als haftungsbegründendes Problem, ÖJZ 1998, 735; OGH 9 Ob 506/95, JBl 1995, 530.

²¹³ *Karner in Koziol/Bydlinski/Bollenberger*, ABGB § 1299 Rz 8; *Thiele*, ÖJZ 1998, 735.

²¹⁴ *Tanzer in Holoubek/Lang*, Organhaftung 158 (160).

der Sache nach pflichtgemäße Sorgfalt beachtet hat.²¹⁵ Grundsätzlich ist von einer vertretbaren Rechtsauffassung auszugehen, wenn diese zumindest mit einem Teil der Lehre oder Rsp im Einklang steht und wird idR erst dann vorwerfbar, wenn entsprechende Gesetzesmaterialien und auch die Literatur keinerlei Anhaltspunkte für die Rechtsauffassung geben.²¹⁶ *Reischauer* spricht sich allerdings gegen diese Ansicht aus und begründet dies damit, dass die Verwehrung des Vorbringens neuer Rechtsansichten, für die es keinerlei Hinweise in Literatur oder Gesetzesmaterialien gibt, nicht im Sinne der Rechtsordnung liegt und lässt eine Sorgfaltswidrigkeit erst dann eintreten, wenn bei pflichtgemäßer Überlegung die Vorgangsweise nicht mehr als vertretbar erachtet werden kann.²¹⁷

Wenn allerdings zu einer strittigen noch nicht höchstgerichtlich entschiedenen Frage weder Literatur noch Gesetzesmaterialien Anhaltspunkte für die betreffende Rechtsauffassung bieten, muss die Frage der Vorwerfbarkeit dann bejaht werden, wenn es verabsäumt wurde ergänzende Materialien wie Regierungsvorlagen, Justizausschussberichte oder stenographische Protokolle für die Untermauerung der eigenen Rechtsauffassung heranzuziehen.²¹⁸

3.3.4. UWG

Auch das UWG kennt den Begriff der vertretbaren Rechtsauffassung iZm den Bestimmungen über die Handlungen unlauteren Wettbewerbs gem §1 ff UWG. Das UWG verfolgt das Ziel den freien Wettbewerb und Handel gegenüber Eingriffen von Dritten zu sichern und hat durch die RL-UGP²¹⁹ bzw die UWG-Nov 2007 eine Neugestaltung erfahren.²²⁰ § 1 UWG enthält als Generalklausel ein allgemeines Verbot unlauterer Geschäftspraktiken und differenziert zwischen dem mitbewerberschützenden Lauterkeitsrecht (§ 1 Abs 1 Z1 UWG) und dem verbraucherschützenden Lauterkeitsrecht (§ 1 Abs 1 Z 2 UWG), daneben wurde die Spürbarkeitsgrenze gesetzlich festgeschrieben (§

²¹⁵ *Tanzer in Holoubek/Lang*, Organhaftung 158 (160); *Strigl*, OBDK, 25.6.1990, Bkd 7/90, Anwbl 1991/1.

²¹⁶ *Harrer in Schwimann*, ABGB VI³ § 1300 Rz 15.

²¹⁷ *Reischauer in Rummel*, ABGB II/1 § 1299 Rz 15.

²¹⁸ OGH 21.11.1994, 9 Ob 504/94, Kreis 9/35 = JBl 1995, 371 = ecolex 1995, 173.

²¹⁹ RL 2005/29/EG vom 11.5.2005 über unlautere Geschäftspraktiken im binnenmarktinternen Geschäftsverkehr zwischen Unternehmen und Verbrauchern und zur Änderung der RL 84/450/EWG des Rates, der RL 97/7/EG, 98/27/EG und 2002/65/EG des Europäischen Parlaments und des Rates sowie der VO 2006/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates.

²²⁰ *Wiltschek*, UWG Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb (2003) § 1 Anm 1.

1 Abs 3 Z 3 UWG).²²¹ Beide Erscheinungsformen beruhen auf unlauterem Handeln iW.S, wobei es unerheblich ist, ob durch eine gegen einen Verbraucher oder sonstigen Marktteilnehmer gerichtete Geschäftspraktik oder in sonstiger Weise die Unlauterkeit herbeigeführt wird.²²² Die „Unlauterkeit“ stellt in diesem Gefüge allerdings genau so wie die Sittenwidrigkeit einen unbestimmten Rechtsbegriff dar, der nach dem Zweck des Gesetzes zu konkretisieren und wettbewerbsbezogen auszulegen ist.²²³

Die Fallgruppe des „Wettbewerbsvorsprung durch Rechtsbruch“ zielt auf den sittenwidrigen Vorsprung gegenüber gesetzestreuen Mitbewerbern im Wettbewerb ab, wobei eine auf den Wettbewerbsvorsprung gerichtete Wettbewerbsabsicht des Normverletzers nicht mehr gefordert wird.²²⁴ So bildet ein Verhalten dann die objektive Voraussetzung für den Vorwurf der Unlauterkeit, wenn dieses unter Missachtung gesetzlicher Bestimmungen einen Vorsprung gegenüber den Mitbewerbern herbeiführt.²²⁵

Der § 1 UWG aF forderte noch ein Handeln „zu Zwecken des Wettbewerbs“, woraus die Rsp das objektive Tatbestandsmerkmal des Vorliegens eines Wettbewerbsverhältnisses und das subjektive Tatbestandsmerkmal der Wettbewerbsabsicht ableitete und ließ für einen Entfall der Wettbewerbsabsicht eine Berufung auf eine „vertretbare Rechtsansicht“ genügen.²²⁶ Allerdings hält es der OGH nicht für erforderlich durch die Gesetzesänderung von der bisherigen Rsp abzugehen und hält auch an der „vertretbaren Rechtsansicht“ weiterhin fest.²²⁷ Somit liegt eine Unlauterkeit nicht vor, wenn im Falle einer unterschiedlichen Gesetzesauslegung der verletzten Norm die Auffassung des Beklagten über deren Bedeutungsinhalt soweit gedeckt ist, dass sie mit gutem Grund vertreten werden kann.²²⁸ „Mit gutem Grund“ vertretbar ist eine Rechtsauffassung demnach dann, wenn sie nicht im „krassen“ Widerspruch zu einem eindeutigen Gesetzeswortlaut, einer offenkundigen Absicht des Gesetzgebers oder einer höchstgerichtlichen Rechtsprechung steht und stellt somit maßgebendes Moment dar.²²⁹ Somit kommt es bei einer unterschiedlichen Gesetzesauslegung, nicht darauf an ob eine

²²¹ Müller, UWG Kompakt (2009) 18; Duursma/Duursma-Kepplinger in Gumpoldsberger/Baumann (Hrsg), UWG Bundesgesetz gegen den unlauteren Wettbewerb Ergänzungsband (2009) § 1 Rz 21.

²²² Gamerith, Wettbewerbsrecht I⁶ (2008), 78.

²²³ Gamerith, Wettbewerbsrecht I⁶, 78; OGH 11.3.2008, 4 Ob 225/07b, ÖBl 2008/48 = RdW 2008/419 = ecolex 2008/199.

²²⁴ Gamerith, Wettbewerbsrecht I⁶, 99 f; OGH 11.3.2008, 4 Ob 225/07b, ÖBl 2008/48 = RdW 2008/419 = ecolex 2008/199.

²²⁵ Müller, UWG 22.

²²⁶ Duursma/Duursma-Kepplinger in Gumpoldsberger/Baumann, UWG Ergänzungsband § 1 Rz 11.

²²⁷ OGH 11.3.2008, 4 Ob 225/07b, ÖBl 2008/48 = RdW 2008/419 = ecolex 2008/199.

²²⁸ Duursma in Gumpoldsberger/Baumann, UWG § 1 Rz 167; Müller, UWG 22; OGH 11.3.2008, 4 Ob 225/07b, ÖBl 2008/48 = RdW 2008/419 = ecolex 2008/199; Schumacher, OGH 9.8.2006, 4 Ob 86/06k, wbl 2006, 40 (96).

²²⁹ Duursma in Gumpoldsberger/Baumann, UWG § 1 Rz 167; OGH 18.2.2003, 4 Ob 5/03v, MR 2003, 117.

Rechtsauffassung richtig ist, sondern ob sie vertretbar ist.²³⁰ Wobei die subjektiven Umstände unerheblich sind, warum die bekl Partei zu dieser Auffassung gekommen ist, so kann für die Beurteilung einer vertretbaren Rechtsauffassung nur der eindeutige Wortlaut und Zweck²³¹ der Norm sowie gegebenenfalls die Rsp der Obersten Gerichtshöfe und eine beständige Praxis von Verwaltungsbehörden eine Rolle spielen.²³² Denn der OGH vertritt die Ansicht, dass die Relevanz eines vertretbaren Standpunktes gründe sich nicht in einer moralischen Bewertung des beanstandeten Verhaltens, sondern es sei vielmehr entscheidend, dass die Grundlage einer vertretbaren Rechtsauffassung keinen Verstoß gegen die berufliche Sorgfalt darstellt (§ 1 Abs 4 Z 8 UWG).²³³ Mit dieser Ansicht erhebt der OGH die vertretbare Rechtsauffassung vom subjektiven Element zum objektiven Tatbestandsmerkmal des unlauteren Rechtsbruchs.²³⁴ Das Erfordernis der beruflichen Sorgfalt wurde zwar nur in § 1 Abs 1 Z 2 UWG gesetzlich festgeschrieben, gilt aber um Wertungswidersprüche zu vermeiden ebenso für den Unlauterkeitsbegriff im mitbewerberschützenden Lauterkeitsrecht.²³⁵ Sohin besteht Unlauterkeit in diesem Fall nur dann, wenn der belangte Mitbewerber „den Standard an Fachkenntnissen und Sorgfalt verletzt, bei dem billigerweise davon ausgegangen werden kann, dass ihn der Unternehmer gemäß den anständigen Marktgepflogenheiten in seinem Tätigkeitsbereich anwendet“, sodass auf dieser Basis von einem Unternehmer „billigerweise nur erwartet werden kann, dass seine Handlungen einer vertretbaren Auslegung der dafür maßgebenden Gesetze entsprechen“.²³⁶

Beabsichtigt der Beklagte andererseits eine gezielte Umgehung der gesetzlichen Vorschriften, kann er sich nicht mehr darauf berufen, dass seine Handlungsweisen durch das Gesetz gedeckt sind und der diese mit „guten Gründen“ für erlaubt halten durfte, sodass diese vertretbar seien.²³⁷

²³⁰ OGH 10.7.2001, 4 Ob 149/01t.

²³¹ *Schuhmacher*, OGH 9.8.2006, 4 Ob 86/06k, wbl 2007, 95 (96), da es sonst zu einem Ausufern des Wettbewerbsrechts kommen würde.

²³² *Korn*, in *Schutzverband gegen unlauteren Wettbewerb* (Hrsg), Aktuelle Fragen des Lauterkeitsrechts (2004), 137.

²³³ *Wiltschek/Mjchrzak*, Die UWG-Novelle 2007 – Die Umsetzung der Richtlinie über unlautere Geschäftspraktiken in Österreich, ÖBl 2008/2, 6,7; OGH 11.3.2008, 4 Ob 225/07b, ÖBl 2008/48 = RdW 2008/419 = ecolex 2008/199.

²³⁴ *Artmann*, Die Beurteilung der Fallgruppe „Rechtsbruch“ nach der UWG-Novelle 2007 – Zugleich eine Anmerkung zur Entscheidung OGH 11.3.2008, 4 Ob 225/07b, wbl 2008, 253.

²³⁵ *Duursma/Duursma-Kepplinger* in *Gumpoldsberger/Baumann*, UWG Ergänzungsband § 1 Rz 48; *Korn*, Die berufliche Sorgfalt im Wettbewerbsrecht – Dargestellt am Beispiel des Medienwettbewerbs, ÖBl 2008/37; OGH 11.3.2008, 4 Ob 225/07b, ÖBl 2008/48 = RdW 2008/419 = ecolex 2008/199.

²³⁶ OGH 11.3.2008, 4 Ob 225/07b, ÖBl 2008/48 = RdW 2008/419 = ecolex 2008/199.

²³⁷ *Duursma* in *Gumpoldsberger/Baumann*, UWG § 1 Rz 167.

Fehlt allerdings eine Rechtssprechung zur Zulässigkeit eines bestimmten Verhaltens, so ist hinsichtlich der vertretbaren Rechtsauffassung auf die ständige Verwaltungspraxis und die von der zuständigen Verwaltungsbehörde vertretene Rechtsmeinung abzustellen.²³⁸ Stützt sich der Anwender einer Rechtsauffassung auf eine Rechtsauskunft einer Behörde ist Vorsicht geboten, da es einzig darauf ankommt, wie das Gesetz auszulegen ist und ob die Auffassung des Anwenders über den Bedeutungsinhalt der Bestimmung vom Gesetz so weit gedeckt ist, dass seine Rechtsauffassung mit gutem Grund vertreten werden kann. Hingegen ist es ohne rechtliche Bedeutung, wer den Anwender in seiner Rechtsauffassung bestärkt hat.²³⁹ Auch durch die bloße Duldung der Behörde kann ein aufgrund eines eindeutigen Gesetzesverstoßes gesetztes (wettbewerbswidriges) Verhalten niemals zu einem rechtmäßigen Verhalten werden²⁴⁰.

²³⁸ *Duursma* in *Gumpoldsberger/Baumann*, UWG § 1 Rz 167.

²³⁹ OGH 10.7.2001, 4 Ob 149/01t, hier Leiter der Gewerbeabteilung der Bezirkshauptmannschaft; OGH 24.5.2005, 4 Ob 21/05z, wbl 2005/234, hier Wirtschaftskammer.

²⁴⁰ *Müller*, UWG 22; OGH 11.3.2008, 4 Ob 225/07b; ÖBl 2008/48 = RdW 2008/419 = ecolex 2008/199; OGH 20.5.2008, 4 Ob 76/08t.

4. Die vertretbare Rechtsauffassung des Abgabepflichtigen

4.1. Die Pflichten des Abgabepflichtigen bei Abgabe einer Steuererklärung

Gem § 33 Abs 1 FinStrG macht sich der Abgpf einer Abgabenhinterziehung schuldig, wenn er eine solche unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bewirkt. Dem Abgpf wird somit gem § 33 Abs 1 FinStrG iVm § 119 BAO die Verpflichtung auferlegt alle Umstände, die für den Bestand und Umfang der Abgabenschuld von Bedeutung sind, offen zu legen. Daher bildet die Offenlegungspflicht des § 119 BAO die zentrale Vorschrift der Mitwirkungspflichten und tritt als Oberbegriff in Erscheinung, indem dieser die Anzeigepflicht, im Gegensatz zu § 33 Abs 1 FinStrG, mit einschließt.²⁴¹ Allerdings treffen den Abgpf nicht nur Offenlegungspflicht, sondern auch diverse Sorgfaltspflichten die er im Zuge der Offenlegung und iVm Darlegung seiner Rechtsauffassung beachten muss. So gehören zu seinen Sorgfaltspflichten, Erkundigungen einzuholen, insb dann wenn es sich um schwierige und komplexe Sachverhalte handelt. Denn ein allumfassendes Wissen beim Stpfl wird nicht verlangt, bestehen allerdings Zweifel wie ein best steuerlicher Sachverhalt zu beurteilen ist, verpflichtet die Rechtsordnung diesen sich das nötige Wissen auf andere Weise anzueignen. Nach der Rsp des VwGH stellen, für die Beurteilung von Sachverhalten, Behördenauskünfte aber ebenso die Konsultierung eines befugten Parteienvertreters geeignete Möglichkeiten dar seiner Erkundigungspflicht nachzukommen, um so auch einem unentschuldbaren Irrtum zu entgehen.²⁴² Im Rahmen dieser Erkundigungspflicht stellen die Behördenauskünfte mE eine sehr wichtige Informationsquelle für den Stpfl dar, auf die sich dieser zur Untermauerung seiner Rechtsauffassung stützen kann, obwohl diese weder verbindlich sind noch ein Rechtsanspruch auf deren Erteilung besteht.

²⁴¹ Achatz, Umfang und Grenzen der Offenlegung im Abgabenverfahren in *Leitner/Zitta* (Hrsg), Die Darlegung der Verfehlung 21 (22)

²⁴²VwGH 19.11.1998, 96/15/0153, ÖStZB 1999, 485.

4.1.1. Die Offenlegungspflicht nach § 119 BAO

4.1.1.1. Der Umfang der Offenlegungspflicht

Vom Begriff der Offenlegung werden nach hA²⁴³ das Aufklären und rückhaltlose Offenbaren aller abgabenrechtlich bedeutsamen Tatsachen erfasst, deren Kenntnis für die Abgabenerhebung bedeutsam und erforderlich sind und wodurch der AbgBH die Berücksichtigung der wahren Tatsachen ermöglicht wird. Dementsprechend hat der Abgpfl ein gewisses Maß an Eigeninitiative zu entfalten, insb dann wenn es darum geht eigene Behauptungen unter Beweis zu stellen.²⁴⁴

Eine „wahrheitsgemäße und vollständige“ Offenlegung liegt vor, wenn sich nicht nur ein vollständiges und richtiges, sondern auch ein klaren Bild für die AbgBH ergibt.²⁴⁵ Das erreicht der Abgpfl, indem er alle erheblichen Tatsachen nicht nur in ihrem Gesamtzusammenhang, sondern auch für sich gesehen in ihrer Wirklichkeit, darstellt.²⁴⁶ Strittig ist allerdings, ob sich das Wahrheitsgebot auch auf Rechtsauffassungen bezieht, da diese in aller Regel nur richtig oder falsch, zutreffend oder unzutreffend sein können. Dem entgegengehalten wird jedoch, dass sich die Offenlegungspflicht auch auf Rechtsauffassungen und Subsumtionsergebnisse beziehe, sodass ebenfalls die Wahrheitspflicht darauf abgestimmt sein muss.²⁴⁷

In welcher Form der Offenlegungspflicht nachgekommen wird, ob mit amtlichem Vordruck, elektronischer Steuererklärung oder auch einem formlosen Schreiben, ist ohne jede Bedeutung.²⁴⁸ Einzig und allein zählt die Vollständigkeit der relevanten Umstände, die der Abgpfl, nach bestem Wissen und Gewissen und unter Anwendung äußerster Sorgfalt und die ihm zugemutet werden kann, erbringen muss.²⁴⁹ Dieser Sorgfaltspflicht kann der Abgpfl nur entsprechen, indem er bei Bestehen von Zweifeln über die Zuordnung eines konkreten Geschehens oder eines gegenständlichen Vorgangs unter einen bestimmten Tatbestand im Rahmen seiner Offenlegungspflicht, den Sachverhalt in seiner gänzlichen und tatsächlichen Dimension aufzeigt.²⁵⁰ Insofern wird dem nicht Genüge getan,

²⁴³ Achatz in Leitner/Zitta, Die Darlegung der Verfehlung 23; Stoll, BAO-Kommentar II, 1354; Ritz, BAO³ § 119 Rz 1; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 119 Anm 1.

²⁴⁴ Schimetschek, SWI 1987/32, AVI 17 (21).

²⁴⁵ Ritz, BAO³ § 119 Rz 3.

²⁴⁶ Stoll, BAO-Kommentar II, 1354.

²⁴⁷ Achatz in Leitner/Zitta, Die Darlegung der Verfehlung 26.

²⁴⁸ Keppert/Bruckner, Aktuelles aus der Steuerpraxis, SWK 2004, T 156 (T 158).

²⁴⁹ Achatz in Leitner/Zitta, Die Darlegung der Verfehlung 26; Ritz, BAO³ § 119 Rz 3; Stoll, BAO-Kommentar II, 1355.

²⁵⁰ Stoll, BAO-Kommentar II, 1356; Wagner/Hammerl, Die „vertretbare Rechtsauffassung“ im Finanzstrafrecht, RdW 2003/146, 170.

wenn der Abgpfl ein Beweisthema nur andeutet, er hat vielmehr im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht durch genaue Bezeichnung der Beweismittel zur Sachverhaltsermittlung beizutragen, was die Bekanntgabe jener Tatsachen und Beweise die seine Rechtsauffassung stützen, beinhaltet.²⁵¹ Dementsprechend steht es dem Abgpfl auch frei innerhalb dieses Rahmens seine eigene (subjektive) Rechtsauffassung zu vertreten, ohne dass ihm dadurch eine Verletzung der Offenlegungspflicht angelastet werden kann, jedoch nur solange die Angaben vollständig sind und der Wahrheit entsprechen.²⁵²

Nach Ansicht der hM²⁵³ fallen unter das Tatbestandsmerkmal „*abgabenrechtlich bedeutsame Umstände*“ nur Tatsachen, weil auch nur diese die tatsächlichen realen Gegebenheiten wiedergeben können. Somit sind „... *konkrete, nach Raum und Zeit bestimmte Geschehnisse oder Zustände der Außenwelt (äußere Tatsachen) wie auch Vorgänge des Seelenlebens (innere Tatsachen wie zB der subjektive Wille, Vorsatz, Kenntnisse etc)*“ von diesem Begriff umfasst.²⁵⁴ Dh es sind nicht nur die Besteuerungsgrundlagen vom Abgpfl offen zu legen, sondern es sind auch alle anderen Umstände, die für die Festsetzung und den Umfang der Abgabepflicht oder für steuerliche Begünstigungen von Bedeutung sind, erfasst.²⁵⁵ Allerdings wird grunds vom Stpfl nicht verlangt, dass dieser zu Rechtsfragen Stellung nimmt, bestehenden oder strittigen Rechtsfragen nachgeht, rechtliche Wertungen und Stellungnahmen bestimmt oder unterschiedliche Rechtsauffassungen verbindet.²⁵⁶

IdS bedeutet „*vollständiges offen legen aller abgaberechtlich bedeutsamen Umstände*“ ein umfassendes Aufklären sämtlicher bedeutsamer Tatsachen, die für die Abgabenerhebung durch die Behörde erforderlich sind, sodass eine Verletzung nur dann vorliegt, wenn unrichtige und unvollständige Umstände oder Verhältnisse mitgeteilt werden, die für sich genommen oder in ihrer Gesamtheit abgabenrechtlich bedeutsam sind.²⁵⁷ Dementsprechend ist für die AbgBH ein Umstand hauptsächlich dann von Bedeutung, wenn die Kenntnis des selbigen die Entscheidung tatsächlich beeinflusst oder beeinflussen zu vermag²⁵⁸ und umfasst sämtliche Zahlen und Fakten, die die Behörde in die Lage versetzt die Abgabe richtig zu bemessen.²⁵⁹

²⁵¹ Schimetschek, SWI 1987/32, AVI 17 (21).

²⁵² Achatz in Leitner/Zitta, Die Darlegung der Verfehlung 25; Stoll, BAO-Kommentar II, 1356.

²⁵³ Ritz, BAO³ § 119 Rz 1; Stoll, BAO-Kommentar II, 1356, 1513; Leitner, WT 1990, H 6, 13; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ §119 Anm 1; aA Plückhahn, ÖStZ 1989, 146.

²⁵⁴ Achatz in Leitner/Zitta, Die Darlegung der Verfehlung 23.

²⁵⁵ Reger/Hacker/Kneidinger, Finanzstrafgesetz I³ § 33 Rz 23.

²⁵⁶ Ritz, BAO³ § 119 Rz 1; Stoll, BAO-Kommentar II, 1356.

²⁵⁷ Reger/Hacker/Kneidinger, Finanzstrafgesetz I³ § 33/R 126.

²⁵⁸ Achatz in Leitner/Zitta, Die Darlegung der Verfehlung 23.

²⁵⁹ Seiler/Seiler, FinStrG² § 33 Rz 19.

Hingegen gehören rechtliche Beurteilungen nach der hM und dem *VwGH* nicht zu den „abgabenrechtlich bedeutsamen Umständen“, da rechtliche Beurteilungen allein der Behörde obliegen und diese den Stpfl dazu auch nicht verpflichten darf.²⁶⁰ Dagegen spricht sich *Achatz*²⁶¹ aus, der die rechtliche Beurteilung durch den Abgpfl durch aus zu den „abgabenrechtlich bedeutsamen Umständen“ zählt, da die abgabenrechtliche Bedeutsamkeit von Tatsachen durch die einschlägigen abgabenrechtlichen materiellen Tatbestände und deren Interpretation bestimmt wird. Betrachtet man die Offenlegungspflicht des Abgpfl im Lichte der Interpretationsbedürftigkeit der Tatbestände, führt dies beim Abgpfl dazu, dass bei diesem einerseits die Kenntnis der relevanten Tatbestände vorausgesetzt werden und andererseits, dass durch ihn eine rechtliche Vorbeurteilung²⁶² vorzunehmen ist. Dementsprechend muss eine unzutreffende Rechtsauffassung (iS einer falsch beurteilten Rechtsauffassung) zur Verletzung der Offenlegungspflicht führen, wenn er unter Zugrundelegung dieser unzutreffenden Rechtsauffassung einen Sachverhalt nicht oder nicht vollständig offen legt.²⁶³

Demzufolge ergibt sich, wenn die Offenlegung unter Zugrundelegung einer vertretbaren Rechtsauffassung des Abgpfl erfolgt, eine Verletzung der Offenlegungspflicht nicht gegeben ist, auch wenn der Sachverhalt Tatsachen betrifft, die für eine abweichende aber dennoch vertretbare Rechtsauffassung sprechen, nicht offen gelegt wird.²⁶⁴

IdS erkannte der *VwGH* auch, dass die Grenze der Offenlegungspflicht in der Grenze der Vertretbarkeit des Interpretationsverständnisses der anzuwendenden Rechtsvorschrift liegt und es dem Abgpfl frei steht seine Rechtsauffassung zu vertreten, solange er dabei den Sachverhalt als solchen wahrheitsgemäß offen legt.²⁶⁵

Denn die grundsätzliche Verpflichtung der AbgBH die wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu erforschen (§ 115 BAO) erfährt durch die Mitwirkungspflicht der vollständigen Offenlegung des Abgpfl eine Ergänzung²⁶⁶, allerdings muss es ihm

²⁶⁰ *Ritz*, BAO³ § 119 Tz 1; *Stoll*, BAO-Kommentar II, 1356; *VwGH* 28.10.1997. *ÖStZB* 1998, 547.

²⁶¹ *Achatz* in *Leitner/Zitta*, Die Darlegung der Verfehlung 24; *ders Plückhahn* in *Gassner/Lang*, Besteuerung international tätiger Unternehmen 319 (325).

²⁶² *Achatz* in *Leitner/Zitta*, Die Darlegung der Verfehlung 24.

²⁶³ *Leitner*, Offenlegungspflicht der abweichenden Rechtsauffassung?, *RdW* 1995, 165; *Stoll*, BAO-Kommentar II, 1513.

²⁶⁴ *Achatz* in *Leitner/Zitta*, Die Darlegung der Verfehlung 24.

²⁶⁵ *VwGH* 6.8.1996, 95/17/0109, *ÖStZB* 1997, 260.

²⁶⁶ *VwGH* 25.1.2000, 94/14/0031, *ÖStZB* 2001/53, 67.

subjektiv zugebilligt werden in der Abgabenerklärung seine Ansicht zu vertreten, ohne dass dieser eine Verletzung der Offenlegungspflicht befürchten müsse.²⁶⁷

Ob diese Grundsätze auch dann noch Geltung besitzen, wenn zwar eine vertretbare Rechtsauffassung des Abgpfl vorliegt, diese jedoch von der hM oder von jener der AbgBH abweicht, wird sich im Folgenden zeigen. Unstreitig ist allerdings die Tatsache, dass unzutreffende Rechtsauffassungen jedenfalls dann eine Verletzung der Offenlegungspflicht begründen, wenn ein unvollständiger oder unzutreffender Sachverhalt offen gelegt wird, denn in einem solchen Fall ist die AbgBH außer Stande den Sachverhalt in seiner ganzen Dimension zu erkennen um daraus ihre rechtliche Würdigung vornehmen zu können.²⁶⁸

4.1.1.2. Grenzen der Offenlegungspflicht

Da die Offenlegungspflicht gem § 119 BAO eine der primären Bestimmungen der Mitwirkungspflichten des Abgpfl ist, gelten hinsichtlich der Grenzen jene Grundsätze die allg auch für die Mitwirkungspflichten Gültigkeit besitzen. Infolgedessen muss auch die Offenlegungspflicht geeignet, möglich, notwendig, verhältnismäßig und zumutbar sein.²⁶⁹

Die Offenlegung ist idR dann geeignet, wenn sie der Sachverhaltsaufklärung dient, sodass die Grenze der Geeignetheit im Hinblick auf Tatsachen dort besteht, wo diese nichts zur Sachverhaltsaufklärung beitragen.²⁷⁰

Ist dem Abgpfl die Offenlegung unmöglich, dh offen zulegen was allg bekannt ist (objektive Unmöglichkeit) oder etwas offen zulegen, was er aufgrund persönlicher Umstände nicht offen legen kann (subjektive Unmöglichkeit), darf ihn die AbgBH dazu nicht verpflichten. Es mangelt an der Notwendigkeit der Offenlegung, wenn der AbgBH andere, gleichwirksame und für den Stpfl weniger beeinträchtigende Mittel zur Verfügung stehen, die zur Sachverhaltsaufklärung dienlich sind. Der Zweck der Erforschung der materiellen Wahrheit muss mit dem Mittel der Offenlegung in einem angemessenen Verhältnis stehen, sodass wenn der zeitliche, personelle und sachliche Aufwand der Offenlegung in einem Missverhältnis zum Mehrergebnis steht, die Grenze der Verhältnismäßigkeit erreicht bzw überschritten ist. Gleiches gilt in jenen Fällen, in denen

²⁶⁷ VwGH 6.8.1996, 95/17/0109, ARD 4797/23/96.

²⁶⁸ Stoll, BAO-Kommentar II, 1513; Achatz in *Leitner/Zitta*, Die Darlegung der Verfehlung 24; *Leitner*, RdW 1995, 165.

²⁶⁹ siehe Punkt 2.2.2.

²⁷⁰ Achatz in *Leitner/Zitta*, Die Darlegung der Verfehlung 27.

in der Sphäre des Abgpfll liegende Gründe, eine ihm mögliche Offenlegung außergewöhnlich erschweren und somit unzumutbar machen, sodass er in diesen Fällen nicht offen zulegen braucht.²⁷¹

Eine weitere Grenze der Offenlegungspflicht besteht auch in der Gemeinschaftswidrigkeit einer Norm. Sobald der Abgpfll von der offenkundigen Gemeinschaftswidrigkeit der abgabenrechtlichen Norm ausgeht und er im Zuge dessen abgabenrelevante Sachverhaltselemente nicht offen legt, bildet die Vertretbarkeit seiner Rechtsauffassung die Grenze der Offenlegungspflicht.²⁷² Begründet kann dies werden, weil der gemeinschaftswidrige Abgabentatbestand vom Gemeinschaftsrecht verdrängt wird und infolgedessen eine Verletzung der vom Abgpfll zu erbringenden Offenlegungspflicht nicht gegeben ist.²⁷³

4.1.2. Die Erkundigungspflicht des Abgabepflichtigen

4.1.2.1. Behördenauskünfte

Ist sich ein Abgpfll unsicher in Bezug auf seine steuerrechtliche Beurteilung des Sachverhalts gibt ihm die österreichische Rechtsordnung die Möglichkeit (Individual)Auskünfte ein zuholen.

Der Begriff „Auskunft“ definiert sich, auch nach dem allg Sprachgebrauch, als Mitteilung von gesichertem Wissen der angerufenen Behörde²⁷⁴, wobei unter die Bedeutung „gesichertes Wissen“ nur Kenntnisse fallen, die der Behörde im Zeitpunkt der Auskunftserteilung zur Verfügung stehen.²⁷⁵ So sind Auskünfte nicht nur nach dem allg Sprachgebrauch, sondern auch iSd Auskunftspflichtgesetzes²⁷⁶, sog **Wissenserklärungen**, die eine bewusste nach außen gerichtete Bekanntgabe von Gewusstem darstellen und denen danach ein vom Erklärungsbewusstsein getragener Erklärungswert zukommt.²⁷⁷ So gibt die Behörde dem Stpfll bekannt, wie ein bestimmter Sachverhalt nach ihrer Auffassung

²⁷¹ Achatz in Leitner/Zitta, Die Darlegung der Verfehlung 28.

²⁷² Ehrke/Rabel in FS Ruppe 110 (115); Leitner/Toifl/Brandl, Finanzstrafrecht³ Rz 816.

²⁷³ Ehrke/Rabel in FS Ruppe 110 (115).

²⁷⁴ ErläutRV 41 XVII GP 3.

²⁷⁵ Stoll, Finanzbehördliche Rechtsauskünfte (Bindung, Vertrauensschutz, Unverbindlichkeits-Vorbehalt), ÖStZ 1998, 444 (444).

²⁷⁶ BGBl I Nr 158/1998.

²⁷⁷ Ehrke-Rabel, Zur Bindungswirkung von finanzbehördlichen Auskünften in Steuersachen unter besonderer Berücksichtigung der Richtlinien des BMF zum Grundsatz von Treu und Glauben in FS Doralt (2007) 19; Stoll, Finanzbehördliche Auskünfte, ÖStZ 1998, 444 (445).

tatsächlich oder rechtlich zu behandeln ist oder macht Mitteilung über die Interpretation einer Rechtsnorm, ohne jedoch die Absicht zu haben sich gegenüber dem Stpfl binden zu wollen.²⁷⁸

Von den Auskünften müssen allerdings die Zusagen durch die Behörde unterschieden werden, die im Unterschied zur Auskunft eine Willenserklärung darstellen und Versprechenscharakter²⁷⁹ haben, da diese einen Willen zur Bindung seitens der Behörde beinhalten und dadurch eine Selbstverpflichtung zum Ausdruck gebracht wird, die der Wissenserklärung das Versprechen hinzufügt für das Erklärte einzustehen.²⁸⁰

Auskünfte lassen sich in ihrer Art nach den verschiedensten Gesichtspunkten kategorisieren. So können sie in einer ersten Grobeinteilung in Auskünfte iwS und Auskünfte ieS eingeteilt werden, wobei innerhalb dieser ersten Einteilung weitere Unterscheidungsmöglichkeiten bestehen, wie nach dem Rechtsgrund, dem Zeitpunkt ihrer Entstehung, nach der Absicht des Verfassers oder nach ihrem Inhalt.²⁸¹

Die mE wohl gängigste Unterscheidung von Auskünften ist jene nach ihrem Inhalt, in Verfahrensleitende Auskünfte, Tatsachenauskünfte und Rechtsauskünfte, wobei erstere generell alle Anleitungen durch die Abgaben- und Finanzstraßbehörden, gegenüber jenem Personenkreis betreffen, die nicht durch berufsmäßige Parteienvertreter vertreten sind.²⁸²

Eine Pflicht zu verfahrensleitenden Auskünften normiert für das Abgabenverfahren § 113 BAO und für das Finanzstraßverfahren § 57 Abs 3 FinStrG. Allerdings darf diese Pflicht, sei es im Abgabenverfahren oder im Finanzstraßverfahren, als nicht so umfassend verstanden werden, dass daraus eine Verpflichtung der Behörde resultiert die Partei über die materiell-rechtlichen Konsequenzen ihres Tuns allumfassend aufzuklären.²⁸³ Dementsprechend sind allg Rechtsauskünfte oder Ratschläge für günstige Aussagen, dem Abgpfll nicht zugeben.²⁸⁴

Tatsachenauskünfte betreffen bloße Tatfragen und werden in Auskünfte in Bezug auf objektiv eindeutig nachvollziehbare Tatsachen (unstreitige Tatsachen) und Auskünfte bei denen die Tatsache für sich genommen einer Beurteilung, Abwägung oder Schätzung beansprucht (werthaltige Tatsachen), untergliedert.²⁸⁵

²⁷⁸ *Ehrke-Rabel*, FS Doralt 19 (19); *Ruppe*, Auskünfte und Zusagen, ÖStZ 1979, 50 (50).

²⁷⁹ *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte 25.

²⁸⁰ *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte 25; *Ruppe*, Auskünfte und Zusagen, ÖStZ 1979, 50 (50).

²⁸¹ *Ehrke-Rabel* FS Doralt 19 (20); *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte 25.

²⁸² *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte 26.

²⁸³ *Tanzer/Unger*, BAO 2010³, 91; UFS 8.1 2009, RV/2768-W/08.

²⁸⁴ *Reger/Hacker/Kneidinger*, Finanzstraßgesetz II³ § 57 Rz 5.

²⁸⁵ *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte 26.

Rechtsauskünfte können einerseits als Tatbestandsauskünfte in Erscheinung treten, wenn sie konkrete Sachverhaltsfragen zum Inhalt haben, aber andererseits auch, wenn sie Fragen zur Rechtsfolge eines bestimmten Tatbestandes betreffen, die unabhängig von einem konkreten Sachverhalt gestellt werden und somit als Rechtsfolgenauskünfte ieS bezeichnet werden.²⁸⁶ Im Unterschied hierzu betreffen Rechtsfolgenauskünfte iwS nicht nur die Subsumtion eines Sachverhalts unter einen gesetzlichen Tatbestand, sondern auch die Darlegung der daraus entstehenden Rechtsfolge.²⁸⁷

Bezüglich der Erteilung von Auskünften ist zw Auskünften zu unterscheiden die aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung ergehen, wie die Lohnsteuerauskunft und jenen die ohne das Bestehen einer gesetzlichen Verpflichtung²⁸⁸ erteilt werden und zweifelsohne den Großteil der finanzbehördlichen Auskünfte darstellen. Allerdings spielt diese Differenzierung eine eher untergeordnete Rolle, weil die Rechtsfolgen einer unrichtigen Auskunft die gleichen sind.²⁸⁹

Sowohl die Anfrage als auch die darauf folgende Auskunft können in mündlicher oder schriftlicher Form, wie bspw per E-Mail oder Telefax, gestellt bzw erteilt werden.²⁹⁰

Da derartige Auskünfte idR nicht in Bescheidform ergehen, entfalten sie daher auch keine formelle Bindungswirkung.²⁹¹ Die Frage nach der Bindungswirkung finanzbehördliche Auskünfte gegenüber dem Stpfl und welche Auswirkung dies auf den Treu- und Glaubensgrundsatz hat, wird allerdings an anderer Stelle erörtert.

4.1.2.2. Richtlinien und Erlässe

Nicht weniger an Gewicht im steuerlichen Alltag der Rechtsanwendung haben, neben der Anwendung der primären Rechtsquellen, die vom BMF veröffentlichten Erlässe, Richtlinien und Erläuterungen.

Diese Erlässe, auch als „Richtlinien“ veröffentlicht, betreffen entweder die Steuergesetze als Ganzes, bestimmte Sachgebiete oder ergehen aus besondern Anlässen zu Spezialfragen.²⁹² Erlässe stellen lediglich Meinungsäußerungen obersten FinanzBH dar und haben daher nicht die Qualität einer verbindlichen Rechtsnorm.²⁹³

²⁸⁶ Ehrke, Verbindliche Auskünfte 26.

²⁸⁷ Achatz/Kofler, Haftung für fehlerhafte Rechtsauskünfte im Steuerrecht in Holoubek/Lang (Hrsg), Organhaftung und Staatshaftung (2002), 198 (200); Ehrke, Verbindliche Auskünfte 27.

²⁸⁸ Ehrke, Verbindliche Auskünfte 29f; Ehrke-Rabel in FS Doralt 20; Ruppe, ÖStZ 1979, 50 (52).

²⁸⁹ Ehrke-Rabel in FS Doralt 21.

²⁹⁰ RL zum Grundsatz von Treu und Glauben vom 6.4.2006, AÖF 2006/126, Pkt 3.1.

²⁹¹ Heinrich/Ehrke-Rabel (Hrsg), Basiswissen Steuerrecht 2010/1011⁵ (2010) 36.

²⁹² Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁵ Rz 412.

²⁹³ Heinrich/Ehrke-Rabel, Basiswissen⁵ 36.

Solche Richtlinien bestehen heute ua zu den großen Steuergesetzen, wie ESt, KSt, USt und LSt. Diese Richtlinien bzw Erlässe fungieren als Auslegungsbehelf für die Finanzämter²⁹⁴ und bewecken die Rechtsanwendung iSd ministeriellen Rechtsauffassung zu vereinheitlichen²⁹⁵, in dem sie ein Leitbild für eine einheitliche Auslegung schaffen.²⁹⁶ Trotz ihrer vereinheitlichen Wirkung stellen Erlässe weder (interne) Weisungen noch Verordnungen dar, womit sich allerdings das Problem ihrer Verbindlichkeit stellt wenn ihnen nicht einmal ein Weisungscharakter zukommt.²⁹⁷ Folglich bedeutet das, dass sich weder die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts noch der UFS in ihrer Entscheidungsfindung an diese Erlässe und die in diesen enthaltenen Rechtsmeinungen halten müssen, wodurch der Stpfl auch keinerlei subjektiven Ansprüche ableiten kann.²⁹⁸ Die Finanzverwaltung begegnete der soeben dargestellten Problematik mit einem Hinweis auf die Unverbindlichkeit der Erlässe. Dementsprechend wird in der Präambel der Richtlinien explizit darauf hingewiesen, dass diese nur als Hilfsinstrument zur Interpretation fungieren und lassen somit deutlich ihre Unverbindlichkeit erkennen.²⁹⁹

4.1.2.3. Die Verwaltungspraxis

Eine Verwaltungspraxis oder auch Behördenpraxis definiert sich dadurch, dass die Behörde ihr Vollzugsverhalten in einem bestimmten Bereich mit einer gewissen Nachhaltigkeit setzt, dabei allerdings nicht in förmlicher Weise vorgeht. Ein wesentliches Merkmal der Verwaltungspraxis ist, dass diese beim Stpfl (Adressat) eine gewisse Überzeugung entstehen lässt, die Behörde will ihr Verhalten beibehalten. Die Verwaltungspraxis stellt keinen förmlichen Akt dar und dementsprechend ist ihre Erscheinungsform vielfältig. Sie kann demnach als Auskunft, Vereinbarung, Richtlinie oder Erlass zu Tage treten. Da ihr die Eigenschaften eines förmlichen Verwaltungsaktes fehlen ist die Verwaltungspraxis folglich keine Rechtsnorm im formellen Sinn und hat auch nach dem VwGH keinen Rechtsquellencharakter, sodass diese für den Stpfl weder

²⁹⁴ Bruckner/Widinski (Hrsg), Steuer-Berater 705.

²⁹⁵ Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁵ Rz 413.

²⁹⁶ Wiesner in Lang/Staringer, Soft law in der Praxis (2005) 81.

²⁹⁷ Tanzer in Holoubek/Lang, Organhaftung, 158 (161).

²⁹⁸ Heinrich/Ehrke-Rabel, Basiswissen⁵, 36.

²⁹⁹ zB EStR 2000, AÖF 2000/323, „Die Einkommensteuerrichtlinien 2000 stellen einen Auslegungsbehelf zum EStG 1988dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird“.

verbindlich noch bestandskräftig ist. Daraus ergibt sich, dass der Stpfl auf ihre Einhaltung keinen positivrechtlich durchsetzbaren Anspruch hat.³⁰⁰

Auf diese Problematik wird in der Folge bei der Behandlung des Treu- und Glaubensgrundsatzes noch genauer einzugehen sein.

4.2. Die von der Finanzverwaltung abweichende Rechtsauffassung

Um seiner Offenlegungspflicht gem § 119 Abs 1 BAO nach zukommen, wird der Abgpfl gem Abs 2 dazu verhalten seine abgabenrechtlich bedeutsamen Umstände mittels Abgabenerklärung der AbgBH bekannt zugeben.

Die Abgabenerklärung, die der Abgpfl mittels Formular zu erbringen hat und in sehr komprimierter Form erstellt wird, erzeugt bei diesem uU das Risiko zur Vertretung einer von der AbgBH abweichenden Rechtsauffassung.³⁰¹ In diesem Zusammenhang stellt sich auch die Frage wann eine vom Abgpfl vertretene Rechtsauffassung gegenüber der Behörde „richtig“ und wann „unrichtig“ ist. Was wiederum zu der Frage führt, welcher Maßstab der Offenlegung zugrunde zu legen ist – die eigene (vertretbare) Rechtsauffassung oder die Rechtsauffassung der FinanzBH?

4.2.1. Richtige Rechtsauffassung – objektiv bzw subjektiv vertretbare Rechtsauffassung

4.2.1.1. Die richtige Rechtsauffassung

Die Frage nach der Richtigkeit bzw Unrichtigkeit einer Rechtsauffassung hängt unmittelbar mit der Auslegungsbedürftigkeit der Gesetze zusammen. Ein Stpfl der seine steuerlichen Verhältnisse zu beurteilen hat, wird sich in aller Regel auf den Wortlaut einer konkreten Gesetzesbestimmung beziehen, diese nach seiner eigenen Anschauung auslegen und sich somit eine subjektive Rechtsauffassung bilden und nach dieser Rechtsauffassung seiner Offenlegungspflicht nachkommen.³⁰² Diese Vorgehensweise macht deutlich, dass generelle Rechtsnormen Bedeutungsspielräume bzw Beurteilungsspielräume aufweisen, die die Möglichkeit verschiedener Auslegungsvarianten³⁰³ eröffnen sodass sich die

³⁰⁰ Ehrke, Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz und Änderung der Verwaltungspraxis in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauensschutz im Abgabenrecht 245, 246.

³⁰¹ Leitner/Tojfl/Brandl, Finanzstrafrecht³ Rz 806.

³⁰² Seiler/Seiler, FinStrG² §9 Rz 48.

³⁰³ Ehrke, Verbindliche Auskünfte 63.

„Bedeutsamkeit“ iSv einer Rechtserheblichkeit, der Offenlegung der für die Abgabenerhebung bedeutsamen Umstände nach § 119 Abs 1 BAO, aus der Beurteilung der Norm ergibt.³⁰⁴ Denn auf Grund der Unschärfe der menschlichen Sprache ist jeder Rechtstext notwendigerweise auslegungsbedürftig³⁰⁵ und entsprechend diesem Bedeutungsspielraum entsteht nicht selten die Situation, dass sowohl die AbgBH als auch der Abgpfl eine logische und nachvollziehbare, aber dennoch einander widersprechende Auslegungsvariante vertreten. In einem solchen Fall obliegt der Behörde bzw dem Gericht die Entscheidung nach der Vertretbarkeit der Rechtsauffassung, wobei diesen beiden Institutionen dabei ein gewisser Ermessensspielraum zukommt.³⁰⁶ Dies führt unweigerlich zu der Frage, ob die Rechtsauffassung stets am Maßstab der Finanzverwaltung zu beurteilen ist? Denn Auslegungsspielräume schaffen auf Seiten der Abgpfl Rechtsunsicherheit.³⁰⁷

Hierzu sei voraus geschickt, dass genauso wie der Stpfl, wird sich auch die AbgBH eine Rechtsauffassung bilden bzw eine solche schon gebildet haben. Die AbgBH wird sich bei Beurteilung des Sachverhalts und der dazu anzuwendenden Normen auf die höchstgerichtliche Rsp, Richtlinien und Erlässe stützen. Haben AbgBH und Stpfl von der Auslegung der einschlägigen Gesetzesbestimmung die gleiche Vorstellung, ergibt sich mE in aller Regel kein Problem, denn die Rechtsauffassungen decken sich. Weicht allerdings die Rechtsauffassung des Stpfl von jener der Finanzverwaltung ab, stellt sich die unvermeidliche Frage, welche der beiden Rechtsauffassungen nun die „richtige“ ist?

Die Richtigkeit bzw Unrichtigkeit einer Rechtsauffassung kann nach hL und Rsp nur nach der Vertretbarkeit der Rechtsauffassung beurteilt werden.³⁰⁸ Vertretbar kann eine Auslegungsvariante nur sein, wenn sie weder den Anspruch erhebt richtig noch unrichtig zu sein, weil ebenso plausible Gründe dafür wie gegen die dort vertretene Rechtsauffassung sprechen und demzufolge die Vertretbarkeit einer Rechtsauffassung zwischen der offenkundigen Richtigkeit und der offenkundigen Unrichtigkeit anzusiedeln ist.³⁰⁹

³⁰⁴ *Stoll*, BAO-Kommentar II, 1357.

³⁰⁵ *Schuch*, Wie weit reich die Berücksichtigung von Treu und Glauben im Abgabenrecht? in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauensschutz im Abgabenrecht 324.

³⁰⁶ *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte 63; *Seiler/Seiler*, FinStrG² § 9 Rz 49.

³⁰⁷ *Seiler/Seiler*, FinStrG² § 9 Rz 49.

³⁰⁸ *Stoll*, BAO-Kommentar II, 1513; VwGH 6.8.1996, 95/17/0109, ÖStZ 1997, 260 = ARD 479/23/96.

³⁰⁹ *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte 64.

Nach *Ehrke*³¹⁰ sind jene Rechtsauffassungen als vertretbar zu qualifizieren, deren Richtigkeit oder Unrichtigkeit weder von einem rechtskundigen Menschen aus der Rechtsordnung selbst beurteilt werden können noch durch höchstgerichtliche Rsp eine Bestätigung erfahren haben. Somit kann die Frage nach der Vertretbarkeit einer Rechtsauffassung nur das Ergebnis eines **subjektiven Erkenntnisprozesses**³¹¹ sein, der zugleich deutlich macht, dass auch eine von der Judikaturlinie abweichende oder ihr gar widersprechende Rechtsauffassung vertretbar ist.³¹² Erst wenn bessere Argumente als Untermauerung für die eine oder die andere Rechtsauffassung gefunden werden, kann sich die Vertretbarkeit der Rechtsauffassung zu einer **Richtigkeit** verdichten.³¹³ Dementsprechend kommt man zu dem Ergebnis, dass nicht allein die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung Maßstab der Vertretbarkeit sein kann.³¹⁴ Denn zum einen könnte es sonst auch keine Rechtfortbildung geben, wenn andere Rechtsauffassungen nicht zugelassen werden und zum anderen sind die Richtlinien der Finanzverwaltung und die Behördenpraxis unverbindlich und berühren den Abgpf in seinen subjektiven Rechten nicht.³¹⁵

In der Frage welcher Vertretbarkeitsmaßstab der Rechtsauffassung und in weiterer Folge der Offenlegungspflicht zu Grund gelegt werden muss, teilt sich die Lehre und Rsp in zwei Richtungen. Die einen sehen die Anwendung eines objektiven Vertretbarkeitsmaßstabs als den einzig wahren an und die anderen präferieren die Anwendung eines subjektiven Vertretbarkeitsmaßstabs.

4.2.1.2. Die objektiv vertretbare Rechtsauffassung

Da die Vertretbarkeit einer Rechtsauffassung, wie soeben festgestellt wurde, das Ergebnis eines subjektiven Erkenntnisprozesses ist, stellt sich die Frage wann eine solche als „objektiv“ vertretbar zu qualifizieren ist.

Die hA qualifiziert eine Rechtsauffassung, bei auslegungsbedürftigen Normen, dann als „objektiv“ vertretbar, wenn die vom Abgpf gewählte Rechtsauffassung nachvollziehbar ist, dh eine in sich schlüssige Auslegungsvariante bildet, die nicht unvernünftig, abwegig oder sinnlos ist. Stützt sich die Rechtsauffassung auf das Schrifttum, das seinerseits keine

³¹⁰ *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte 64.

³¹¹ *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte 65.

³¹² *Seiler/Seiler*, FinStrG² § 9 Rz 49.

³¹³ *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte 65.

³¹⁴ *Toifl*, taxlex 2010, 208; *Seiler/Seiler*, FinStrG² § 9 Rz 49.

³¹⁵ *Leitner/Toifl/Brandl*, Finanzstrafrecht³ Rz 808; *Toifl*, Der subjektive Tatbestand 209.

abwegigen, widersprüchlichen oder sinnlosen Argumente gegen behördliche oder gerichtliche Interpretationen äußert, wird auch in diesem Punkt die Vertretbarkeit der Rechtsauffassung zugebilligt werden müssen. Dementsprechend auch dann, wenn eine erstzunehmende Diskussion in der Literatur geführt wird. Von einer Vertretbarkeit der Rechtsauffassung muss insb in jenen Fällen ausgegangen werden, in denen sich der Abgpfl auf einschlägige, zu einer vergleichbaren Sachlage ergangene Judikatur eines Gerichts berufen kann, wobei der höchstgerichtlichen Rechtsprechung der Vorzug einzuräumen ist.³¹⁶

Somit sind die Kriterien einer „objektiv“ vertretbaren Rechtsauffassung, mit jenem Vertretbarkeitskalkül ident, dass sich zu § 293b BAO entwickelt hat.³¹⁷

Lässt hingegen der Wortlaut einer generellen Norm keinen Raum für mehrere verschiedene Auslegungsmöglichkeiten, da diese sprachlich ausreichend bestimmt ist, muss eine davon abweichende Rechtsauffassung als „**unvertretbar**“ qualifiziert werden.³¹⁸

4.2.1.3. Die subjektiv vertretbare Rechtsauffassung

Gerade die Judikatur aber auch Teile der Lehre, beantworten die Frage der Vertretbarkeit der Rechtsauffassung anhand des subjektiven Vertretbarkeitsmaßstabs.

Insb *Achatz*³¹⁹, der sich mit diesem Vertretbarkeitsmaßstab eingehend auseinander gesetzt hat, begründet dies hauptsächlich damit, dass einerseits in der geltenden Verfahrensordnung weder ein Zwang zur Vertretung durch berufsmäßige Parteienvertreter besteht und andererseits eine Rechtsbelehrungspflicht für unvertretene Stpfl durch die AbgBH nicht vorgesehen ist. Seiner Meinung nach müsse das Risiko einer unzutreffenden Auffassung zu Lasten der AbgBH gehen, da sie diejenige ist die über die fachliche Kompetenz verfügt, über die ein durchschnittlicher Abgpfl nicht verfügt und ihm auch nicht aufgebürdet werden kann.³²⁰

Somit komme es für die Verletzung der Offenlegungspflicht nach § 119 BAO im wesentlichen auf die individuellen Kenntnisse und Fähigkeiten an, da eine aus Unklarheiten resultierende rechtliche Beurteilung nicht zu Lasten des Abgpfl gehen

³¹⁶ *Toifl*, Der subjektive Tatbestand 205; *Toifl*, taxlex 2010, 208; *Püzl*, SWK 2008, S 769 (773); *Seewald/Harbach* in *Tannert*, FinStrG² § 9 Anm 4; *Seewald* in *Schrottmeyer*, Finanzstrafrecht in der Praxis 157.

³¹⁷ Vgl Punkt 3.2.2.

³¹⁸ *Seewald* in *Schrottmeyer*, Finanzstrafrecht in der Praxis 158; *Seiler/Seiler*, FinStrG² § 9 Rz 50.

³¹⁹ *Achatz* in *Leitner/Zitta*, Die Darlegung der Verfehlung 35.

³²⁰ *Achatz* in *Leitner/Zitta*, Die Darlegung der Verfehlung 35.

könne³²¹, zumal auch die leichte Verständlichkeit des Abgabenrechts kein Charakteristikum desselbigen ist.³²² Weiters begründet wird dies mit der Überlegung, dass der Abgpfl nach hA die vollständige und wahrheitsgemäße Offenlegung nach bestem Wissen und Gewissen zu erbringen habe, damit wird allerdings ein auf die persönlichen Fähigkeiten des Abgpfl abgestellter Sorgfaltsmaßstab verlangt.³²³ So wird bei einem juristischen bzw steuerrechtlichen Laien ein niedrigerer Sorgfaltsmaßstab erwartet werden müssen, als bei einem berufsmäßigen Parteienvertreter. In den Bestimmungen der BAO finden sich vereinzelt Rechtssätze die ein ganz bestimmtes Verhalten des Stpfl vorschreiben und bilden damit grundsätzlich den Maßstab für die Sorgfaltspflicht³²⁴, bspw das Führen von Büchern und Aufzeichnungen gem § 124 BAO. Überall dort wo ein solches Verhalten nicht vorgeschrieben ist kann eine Orientierung nur daran erfolgen, welche Sorgfalt ein mit den rechtlich geschützten Werten verbundener, besonnener und einsichtiger Steuerpflichtiger in der Lage des Täters aufgewendet hätte.³²⁵

IdS kann einem juristischen Laien nur der Sorgfaltsmaßstab, der sich am Maß des wertverbundenen Durchschnittsmenschen bemisst, zu gerechnet werden.³²⁶ Es kann dem Abgpfl somit nicht eine umfassende Kenntnis des Rechts aufgebürdet werden, die den „normalen“ Rahmen übersteigt, denn sein Bemühen um Kenntnis kann sich nur im Rahmen seiner konkreten individuellen Fähigkeiten bewegen, sodass eine darüber hinausgehende Pflichtenüberbindung die Grenzen möglicher und zumutbarer Offenlegung überschreiten würde.³²⁷

Bei einem berufsmäßigen Parteienvertreter hingegen bemisst sich der Sorgfaltsmaßstab nicht mehr am maßgerechten Menschen sondern am maßgerechten (durchschnittlichen) Fachmann des jeweiligen Fachgebiets³²⁸, sodass der Maßstab hier höher anzusiedeln ist.

Der VwGH stellt ebenfalls auf einen subjektiven Maßstab ab, seine Begründung setzt allerdings nicht schon bei § 119 BAO an, wie jene *Achatz*, sondern für ihn ist eine Ansicht

³²¹ *Achatz* in *Leitner/Zitta*, Die Darlegung der Verfehlung 36; *Toifl*, taxlex 2010, 208 (210).

³²² *Seiler/Seiler*, FinStrG² § 9 Rz 47.

³²³ *Achatz* in *Leitner/Zitta*, Die Darlegung der Verfehlung 36.

³²⁴ *Seiler/Seiler*, FinStrG² § 8 Rz 38.

³²⁵ *Seiler/Seiler*, FinStrG² § 8 Rz 38.

³²⁶ *Reischauer* in *Rummel*, ABGB II/2a § 1297 Rz 2.

³²⁷ *Achatz* in *Leitner/Zitta*, Die Darlegung der Verfehlung 36.

³²⁸ *Reischauer* in *Rummel*, ABGB II/2a § 1299 Rz 2.

überhaupt nicht vertretbar, wenn diese von jener der Finanzverwaltung abweicht und der Stpfl sich dessen bewusst ist.³²⁹

4.2.2. Maßstab der Offenlegungspflicht bei Zugrundelegung einer vertretbaren Rechtsauffassung

4.2.2.1. Die vertretbare Rechtsauffassung als Maßstab der Offenlegungspflicht

Natürlich drängt sich nun die Frage auf, welcher Maßstab der Vertretbarkeit der Offenlegungspflicht zugrunde zulegen ist? Muss die Rechtsauffassung des Stpfl nun objektiv oder subjektiv vertretbar sein? Denn nach dem Maßstab der Vertretbarkeit der Rechtsauffassung bemisst sich der Umfang der Offenlegungspflicht.

Nach *Leitner/Toifl/Brandl*³³⁰ kann der Maßstab für den Umfang der Offenlegungspflicht nur die vom Abgpf zu Grunde gelegte **objektiv** vertretbare Rechtsauffassung sein, wonach dementsprechend nur jene Umstände offen zu legen sind die unter Zugrundelegung dieser vertretbaren Rechtsauffassung abgabenrechtlich maßgeblich sind. Legt der Abgpf nun all jene Umstände, die seiner objektiv vertretbaren Rechtsauffassung zugrunde liegen, offen, sodass sich für die AbgBH ein vollständiges und klares Bild ergibt, hat der Abgpf seine Offenlegungspflicht erfüllt.³³¹

Achatz hingegen vertritt die Anwendbarkeit eines **subjektiven** Vertretbarkeitsmaßstabs, da bei Bekanntgabe der abgabenrechtlich bedeutsamen Umstände, ein Subsumtionsvorgang³³² beim Abgpf vorausgesetzt wird, der wiederum ein gewisses Subsumtionsrisiko³³³ in sich birgt. Ausgehend von dieser Risikotragung kann sich der Vertretbarkeitsmaßstab nur nach den individuellen Fähigkeiten und Kenntnissen des Abgpf bemessen, dem bei Anwendung einer unzutreffenden Rechtsauffassung iVm der Unterlassung der Offenlegung, auch bei objektiver Vertretbarkeit keine Verletzung der Offenlegungspflicht anzulasten ist, wenn der Abgpf schon nach seinen subjektiven Fähigkeiten außer Stande war diese objektive Unvertretbarkeit zu erkennen.³³⁴ Anderes muss für jenen Fall gelten, in dem der Abgpf subjektive Zweifel an der Vertretbarkeit seiner Rechtsauffassung hegt und im Zuge dessen

³²⁹ *Toifl*, taxlex 2010, 208 (210); *Leitner/Käferböck*, ecolex 2002, 763; VwGH 19.12.2001, 2001/13/0064, ÖStZB 2002/518; 27.2.2008, 2005/13/0095, ÖStZB 2008/543, 701.

³³⁰ *Leitner/Toifl/Brandl*, Finanzstrafrecht³ Rz 807.

³³¹ *Leitner*, Das abgabenrechtliche Vertretbarkeitskalkül, ecolex 2003, 617; *Ehrke-Rabel* in FS Ruppe 110 (113).

³³² Vgl Punkt.4.2.1.3.

³³³ *Achatz*, in *Leitner/Zitta*, Die Darlegung der Verfehlung 33.

³³⁴ *Achatz*, in *Leitner/Zitta*, Die Darlegung der Verfehlung 36.

auch nicht offen legt, sodass es zu einem Verstoß gegen die Offenlegungspflicht des § 119 BAO kommt.³³⁵

4.2.2.2. Die Verpflichtung zur Offenlegung einer abweichenden Rechtsauffassung

Vertritt der Abgpfl allerdings eine von der Finanzverwaltung abweichende Rechtsauffassung ist die von ihm zu erfüllende Offenlegungspflicht solange nicht verletzt, als seine Rechtsauffassung noch vertretbar ist.³³⁶ Dies soll unabhängig davon gelten, ob der Abgpfl von der Richtigkeit seiner wohl argumentierten Rechtsauffassung überzeugt ist oder nicht, denn auch in diesem Fall kann seine Rechtsauffassung objektiv vertretbar sein.³³⁷

So vertrat anfänglich der VwGH auch die Ansicht, dass es in der Freiheit des Abgpfl liege seine Rechtsauffassung zu vertreten, unter der Voraussetzung der vollständigen und wahrheitsgemäßen Offenlegung des Sachverhalts³³⁸. Allerdings ging der VwGH davon aus, dass dann auch jene Sachverhaltselemente offen gelegt werden müssen, die bei Zugrundelegung einer abweichenden Rechtsauffassung maßgebend seien.³³⁹ Auf eine gesonderte Hinweispflicht auf die abweichende Rechtsauffassung kann in jenen Fällen verzichtet werden, wenn aufgrund der gestellten Anträge diese schon erkenntlich wird. IdS verneinte der VwGH eine Strafbarkeit wegen Verletzung der Offenlegungspflicht des Abgpfl, da die Behörde von der abweichenden Rechtsauffassung des Abgpfl aufgrund der gestellten Anträge wusste und es somit keiner besonderen Offenlegungspflicht mehr bedurfte.³⁴⁰

Ähnlich restriktiv äußerte sich auch der OGH³⁴¹, indem er ebenfalls die Darlegung einer Rechtsauffassung in der Abgabenerklärung in die Freiheit des Stpfl stellte, solange er den Sachverhalt als solchen wahrheitsgemäß offen legt, sodass eine Strafbarkeit bei Offenlegung aller abgabenrechtlichen maßgebenden Sachverhaltselementen nicht in Betracht kommt.³⁴² Auch hieraus lässt sich ableiten, dass der OGH genauso wie der VwGH, eine so umfassende Offenlegungspflicht annimmt, die auch jene

³³⁵ Achatz, in *Leitner/Zitta*, Die Darlegung der Verfehlung 36.

³³⁶ *Toifl*, Der subjektive Tatbestand 206.

³³⁷ *Leitner/Toifl/Brandl*, Finanzstrafrecht³ Rz 809.

³³⁸ VwGH 6.8.1996, 95/17/0109, ARD 4797/23/96.

³³⁹ *Leitner/Toifl/Brandl*, Finanzstrafrecht³ Rz 810.

³⁴⁰ *Wagner/Hammerl*, RdW 2003/146, 170; in dieser Entscheidung blieb die Behörde säumig, worauf der Steuerpflichtige den für ihn günstigeren Standpunkt vertrat.

³⁴¹ OGH 10.3.1992, 14 Os 61/91, ÖJZ 1992/139.

³⁴² *Leitner/Toifl/Brandl*, Finanzstrafrecht³ Rz 810.

Rechtsauffassungen einschließt, die von jener der Behörde abweichen, wodurch dem Abgpfll allerdings das Subsumtionsrisiko zur Gänze aufgebürdet wird.³⁴³

In weiterer Folge änderte VwGH³⁴⁴ seine bisherige Judikaturlinie 2001 zur Offenlegungspflicht des Abgpfll mit einem, in späterer Folge als „Ausreißerentscheidung“³⁴⁵ bezeichneten, ergehenden Erkenntnis. In dieser Entscheidung bejahte der VwGH erstmalig ausdrücklich die Erklärungspflicht hinsichtlich der Rechtsauffassung des Abgpfll bei Kenntnis der gegenteiligen Rechtsauffassung der Behörde erster Instanz, ungeachtet dessen ob die Rechtsauffassung der Behörde durch höchstgerichtliche Rsp gesichert war.³⁴⁶ Der VwGH hat diese Sichtweise, wonach von der Finanzverwaltung abweichende Rechtsauffassungen stets offen zu legen sind, nach dieser „Ausreißerentscheidung“ immer wieder bestätigt³⁴⁷, sodass mit diesem Erkenntnis scheinbar ein eindeutiger Wendepunkt eingetreten ist.

Dieser Judikaturlinie kann allerdings entgegen gehalten werden, dass in der Abgabenerklärung lediglich die Angabe von Tatsachen verlangt wird, hingegen nicht jene von Rechtsauffassungen, die eine rechtliche Würdigung durch den Abgpfll voraussetzen, sodass es schon aus diesem Grund zu keiner Verletzung der Offenlegungspflicht kommen kann.³⁴⁸ *Achatz* ist in diesem Punkt anderer Meinung indem er die rechtliche Würdigung durch den Abgpfll voraussetzt und dieser demnach auch seine Rechtsauffassung iS einer Vorabbeurteilung der Abgabenerklärung zugrunde legt, womit die Abgabenerklärung allerdings zu einer Erklärung über vorgenommene rechtliche Wertungen und Subsumtionen wird.³⁴⁹ Weiters geht er davon aus, dass die Offenlegungspflicht, als Teil der Mitwirkungspflicht, über ein Beweismittel hinausgeht und die AbgBH und der Abgpfll gemeinsam für die Beobachtung des abgabenrechtlich bedeutsamen Rahmens verantwortlich sind, sodass hieraus eine Pflicht resultiert auf eine abweichende Rechtsauffassung hinzuweisen.³⁵⁰ Allerdings gesteht er ein, dass eine Verletzung der Offenlegungspflicht bei einer von der Behördenpraxis und Richtlinien der Finanzverwaltung abweichenden Ansicht nicht besteht, wenn die Rechtsauffassung des

³⁴³ *Leitner/Toifl/Brandl*, Finanzstrafrecht³ Rz 810; *Toifl*, Der subjektive Tatbestand 208.

³⁴⁴ VwGH 19.12.2001, 2001/13/0064, ÖStZB 2002/518, 654.

³⁴⁵ *Toifl*, Der subjektive Tatbestand 208; *Leitner/Toifl/Brandl*, Finanzstrafrecht³ Rz 809.

³⁴⁶ *Toifl*, Der subjektive Tatbestand 207f.

³⁴⁷ VwGH 27.2.2008; 2005/13/0095, ÖStZB 2008/543, 701.

³⁴⁸ *Toifl*, Der subjektive Tatbestand 208.

³⁴⁹ *Achatz* in *Leitner/Zitta*, Die Darlegung der Verfehlung 39.

³⁵⁰ *Achatz* in *Leitner/Zitta*, Die Darlegung der Verfehlung 34.

Abgpfl **vertretbar**³⁵¹ ist und jene Sachverhaltselemente offen gelegt werden, die für die jeweilige vertretbare Rechtsauffassung einschlägig sind.³⁵²

Plückhahn bezieht einen ähnlichen Standpunkt, geht aber davon aus, dass der Gesetzgeber Abgabenerklärungen nicht vom Vollständig- und Wahrheitsgebot des § 119 Abs 2 BAO ausnehmen wollte, sodass neben der Angabe von Tatsachen auch die Angabe rechtlicher Subsumtionsergebnisse vorausgesetzt werden.³⁵³ Ob daraus bereits eine Pflicht zur Offenlegung, einer eigenen aber von der Finanzverwaltung abweichenden Rechtsauffassung, angenommen werden kann, ist nach *Toifl*³⁵⁴ fraglich.

Hat sich zu einer Rechtsfrage eine hA herausgebildet, vertritt eine Teil des Schrifttums die Ansicht, dass bei einer vertretbaren aber abweichenden Rechtsauffassung des Abgabepflichtigen von der hA, auf diese Abweichung in der Abgabenerklärung hingewiesen werden müssen, um eine Verletzung der Offenlegungspflicht nicht zu riskieren und der ganze Sachverhalt offen zu legen ist.³⁵⁵

4.2.2.3. „Gesetzliche“ Verpflichtung auf die abweichende Rechtsauffassung hinzuweisen?

Wie der VwGH in nunmehriger stRsp judiziert hat der Abgpfl auf eine von der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung abweichende Rechtsauffassung hinzuweisen. Dagegen kann allerdings vorgebracht werden, dass weder der Abgpfl noch sein Steuerberater durch eine steuergesetzliche Vorschrift an die höchstgerichtliche Rsp oder die Richtlinien der Finanzverwaltung gebunden werden, zumal es auch keine gesetzliche Bestimmung gibt die eine explizite Hinweispflicht bei Abweichung von diesen Auffassungen vorschreibt oder regelt.³⁵⁶ Besonders erwähnt sei an dieser Stelle, dass Auskünfte, Erlässe und die Richtlinien der Finanzverwaltung keine Bindungswirkung entfalten. Es stellt sich folglich die Frage, ob eine Hinweispflicht auf von der Ansicht der Finanzverwaltung abweichenden Rechtsauffassungen, tatsächlich aus dem Gesetz abgeleitet werden kann?

³⁵¹ *Achatz* in *Leitner/Zitta*, Die Darlegung der Verfehlung 35; *Toifl*, taxlex 2010, 208 (210).

³⁵² *Achatz* in *Leitner/Zitta*, Die Darlegung der Verfehlung 38.

³⁵³ *Plückhahn* in *Gassner/Lang*, Besteuerung international tätiger Unternehmen 319 (325).

³⁵⁴ *Toifl*, Der subjektive Tatbestand 209.

³⁵⁵ *Leitner/Toifl/Brandl*, Finanzstrafrecht³ Rz 811; *Wagner/Hammerl*, RdW 2003/146, 170; *Pülzl*, SWK 2008, 769; *Leitner*, RdW 1995, 165.

³⁵⁶ *Toifl*, Der subjektive Tatbestand 211.

Eine echte Pflicht auf von der Finanzverwaltung abweichende Rechtsauffassung hinzuweisen oder die eigene Rechtsauffassung stets am Maßstab der Behörde zu messen, kann sich auch nicht aus dem Tatbestand des § 33 Abs 1 FinStrG ergeben. § 33 Abs 1 FinStrG pönalisiert lediglich das Bewirken der Abgabenverkürzung unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten. Eine explizite Hinweispflicht ist daraus mE nicht ableitbar. Jedoch nicht nur in Österreich sorgt diese Thematik für Diskussionen, auch in Deutschland bestehen zu diesem Thema die verschiedensten Ansichten.

Denn in Österreich, anders als in Deutschland, ist die Bildung einer eigenen objektiven Rechtsmeinung und die Offenlegung ausschließlich jenes Sachverhaltselements die dieser Rechtsauffassung zu Grunde liegen, keine „Täuschung“. ³⁵⁷ So pönalisiert § 370 dAO die Angabe unrichtiger oder unvollständiger Tatsachen über steuerlich erhebliche Tatsachen. Zu diesen Tatsachen zählen nach der deutschen hA alle konkreten vergangenen oder gegenwärtigen Geschehnisse oder Zustände der Außenwelt und des menschlichen Innenlebens. ³⁵⁸ Hierzu werden unter dem Begriff Tatsachen nach dem dt Recht auch Rechtsauffassungen gezählt, diese sind sog **Werturteile mit Tatsachenkern** ³⁵⁹. Stimmen aus der dt Lit halten dem allerdings entgegen, das Rechtsansichten Werturteile sind und aus diesem Grund die genauen Gegenteile von Tatsachen darstellen. ³⁶⁰ Dementsprechend wird der Stpfl auch nur verpflichtet die im Steuererklärungsvordruck gestellten Fragen, die idR Tatsachen betreffen, nach bestem Wissen und Gewissen zu beantworten, sodass eine darüber hinaus gehende Pflicht zur Offenlegung ³⁶¹ von in der Steuererklärung zugrunde gelegten Rechtsauffassungen die von der höchstrichterlichen Rsp abweichen nicht bestehe. Nach der derzt dt Judikatur führt eine Unterlassung des Hinweises des Stpfl auf die eigene, aber von der Finanzbehörde abweichende Rechtsauffassung, zur Wertung als Angabe unrichtiger Tatsachen und erfüllt somit den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung. ³⁶² Es hat sich eine „Empfängerhorizonttheorie“ herausgebildet. ³⁶³ Somit lässt sich mE eine Hinweispflicht auf eine von der Finanzbehörde abweichende aus § 370 dAO ableiten.

³⁵⁷ *Toifl*, Der subjektive Tatbestand 210.

³⁵⁸ *Hellmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO-FAO-Kommentar 171 Lfg, § 370 Rz 78.

³⁵⁹ *Hellmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO-FAO-Kommentar 171 Lfg, § 370 Rz 74, bevorzugen allerdings die Bezeichnung Tatsache kraft rechtlicher Subsumtion.

³⁶⁰ *Fissenewert*, Das Risiko des Steuerberaters hinsichtlich des Vertretens einer (abweichenden) Rechtsansicht bei der Abgabe von Steuererklärungen, DStR 1992, 1488 (1489).

³⁶¹ *Müller*, Vorsatz und Erklärungspflichten im Steuerstrafrecht (2007) 176ff.

³⁶² *Hellmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO-FAO- Kommentar 171 Lfg § 370 Rz 84, da für die Verwirklichung dolus eventualis ausreicht.

³⁶³ *Hellmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO-FAO-Kommentar 171 Lfg, § 370 Rz 84.

Hingegen verhält sich die Situation in Österreich anders, da wie schon gesagt, die „Täuschung“ dem § 33 Abs 1 FinStrG nicht immanent ist. Eine von der Vollziehung abgeleitete Pflicht zum Hinweis auf die von der Finanzverwaltung abweichende Rechtsauffassung würde in erheblichen Maße gegen das in Österreich vorherrschende Bestimmtheitsgebot des Art 18 B-VG verstoßen, denn solange sich eine solche Pflicht sich nicht direkt oder nur undeutlich aus dem Gesetz ergibt, ist es der Vollziehung verwehrt sich auf eine solche zu berufen und auch deshalb ein Abstellen auf den Empfängerhorizont der Finanzverwaltung nicht verlangt werden kann.³⁶⁴

Allerdings muss gesagt werden, dass im Lichte der jüngeren Jud des VwGH, die Frage der Hinweispflicht mE weithin Anlass zur Diskussion geben wird. In diesem Sinne rät insb *Leitner*³⁶⁵ : „zur Vermeidung jeglicher strafrechtlicher Risiken ist es dem Abgabepflichtigen zu empfehlen, auch jene Tatsachelemente offen zu legen , die bei Zugrundelegung der – ihm bekannten – gegenteiligen Auffassung der Abgabenbehörde abgabenrechtlich bedeutsam wären oder zumindest die eigene abweichende rechtliche Beurteilung offen zu legen“. ³⁶⁶ Denn eine solche „offene“ Vorgangsweise gibt für einen solchen Fall der Behörde die Veranlassung einen Ergänzungsauftrag zur Klärung des maßgeblichen Sachverhalts zu stellen.³⁶⁷ In diese Richtung geht auch die dt Ansicht und tendiert dazu, dass der Stpfl im Rahmen seiner Offenlegungspflicht zumindest jene Sachverhaltselemente offen legen müsse deren rechtliche Relevanz zweifelhaft ist und bei Abweichungen von der Rechtsauffassung der Finanzbehörde auf diese hinweisen.³⁶⁸

4.3. Die Strafbarkeit des Abgabepflichtigen

Nachdem die objektive und die subjektive Vertretbarkeit einer Rechtsauffassung und deren Bedeutung für den Maßstab der Offenlegungspflicht soeben dargelegt wurde, gilt nun noch zu erläutern, unter welchen Voraussetzungen bei Darlegung einer (vertretbaren) Rechtsauffassung ein strafbares Verhalten in Betracht kommen kann. Entsprechend den differenzierten Meinungen bei der Frage, ob die Rechtsauffassung objektiv oder subjektiv

³⁶⁴ *Toifl*, Der subjektive Tatbestand 210.

³⁶⁵ *Leitner/Toifl/Brandl*, Finanzstrafrecht³ Rz 812.

³⁶⁶ *Leitner*, RdW 1995, 165; *Wagner/Hammerl*, RdW 2003/146, 170.

³⁶⁷ *Leitner/Toifl/Brandl*, Finanzstrafrecht³ Rz 812.

³⁶⁸ *Hellmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO-FAO-Kommentar 171 Lfg § 370 Rz 85.

vertretbar sein sollte, bestehen auch in dieser Frage zwei Strömungen bzw zwei Lösungsansätze.

4.3.1. Die Folgen der Verletzung der Offenlegungspflicht bzw Mitwirkungspflicht

Da die Offenlegungspflicht nach § 119 BAO Teil der Mitwirkungspflichten des Abgpfll ist, führt eine Weigerung zur Sanktionen durch die AbgBH, die sich in präventiver, repressiver und pönaler Art darstellen.³⁶⁹ Im Zuge dieser Weigerung hat die Behörde im Rahmen der freien Beweiswürdigung den Sachverhalt festzustellen und jenen anzunehmen für den die relativ höhere Wahrscheinlichkeit spricht, sodass das Ergebnis für den Abgpfll durchaus auch ungünstiger ausfallen kann.³⁷⁰ Eine in diesem Sinne unzureichende Mitwirkung führt zur Schätzung gem § 184 BAO durch die AbgBH. Sinn und Zweck der Schätzung ist es, der Wahrheit möglichst nahe zukommen und dadurch ein Ergebnis zu erreichen, von dem angenommen werden kann, dass für dessen Richtigkeit die größte mögliche Wahrscheinlichkeit spricht.³⁷¹

Auf finanzstrafrechtlicher Ebene bedeutet die Verletzung der Offenlegungspflicht, ohne dabei eine Abgabenverkürzung zu bewirken, für den Abgpfll zunächst eine Finanzordnungswidrigkeit gem § 51 Abs 1 lit a FinStrG, weil dies eine Weigerung der gesetzlich auferlegten Pflicht zur Mitwirkung bedeutet.³⁷² Für die Begehung einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs 1 lit a FinStrG genügt bedingter Vorsatz beim Abgpfll.³⁷³ Handelt der Abgpfll bei der Begehungshandlung allerdings mit dem Vorsatz die Abgaben zu verkürzen und bewirkt er eine solche Verkürzung auch tatsächlich, verwirklicht er den Tatbestand der Abgabhinterziehung des § 33 Abs 1 FinStrG.³⁷⁴ Liegt eine fahrlässige Begehung vor muss der Abgpfll mit einer Bestrafung wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung nach § 34 Abs 1 FinStrG rechnen.

³⁶⁹ Stoll, BAO-Kommtar II, 1353.

³⁷⁰ Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrecht 145.

³⁷¹ Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 184 Anm 8.

³⁷² Reger/Hacker/Kneidinger, Finanzstrafgesetz I³ § 33 Rz 14; Stoll, BAO-Kommentar II, 1353.

³⁷³ Reger/Hacker/Kneidinger, Finanzstrafgesetz I³ § 51 Rz 3.

³⁷⁴ Stoll, BAO-Kommentar II, 1353.

4.3.2. Straffreiheit aufgrund einer (vertretbaren) Rechtsauffassung?

4.3.2.1. Lösung auf Grund des objektiven Tatbestand des § 33 Abs 1 FinStrG

Legt der Abgpfl im Rahmen seiner vertretbaren Rechtsauffassung sämtliche abgabenrelevanten Umstände wahrheitsgemäß offen, sodass sich für die FinanzBH ein vollständiges und klares Bild ergibt und die Abgabenschuld durch die Behörde festgesetzt werden kann, ist auch bei einer zur Rechtsansicht der AbgBH abweichenden Rechtsauffassung der objektive Tatbestand des § 33 Abs 1 FinStrG nicht erfüllt. Denn ein von § 33 Abs 1 geforderte Pflichtverletzung hat nicht statt gefunden, da der Abgpfl mit der Angabe der relevanten Tatsachen seiner Offenlegungs-, Anzeige- und Wahrheitspflicht nachgekommen ist und ohne eine solche Pflichtverletzung kann keine Abgabenhinterziehung vorliegen.³⁷⁵

Gilt die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit einer Abgabenrechtsnorm als offenkundig und erwiesen, kann dem Abgpfl kein finanzstrafrechtliches Verhalten angelastet werden, wenn dieser der Nichtoffenlegung der relevanten Sachverhaltselemente eine vertretbare Rechtsauffassung zugrunde legt³⁷⁶, denn auch in diesem Fall ist eine Pflichtverletzung nicht eingetreten, weil der objektive Tatbestand des § 33 Abs 1 FinStrG nicht erfüllt wurde. Eine Strafbarkeit kann sich nur in jenen Fällen ergeben, in denen die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit einer Abgabenrechtsnorm zum Zeitpunkt des finanzstrafrechtlichen Verfahrens noch nicht festgestellt wurde und der Abgpfl im Zuge dessen abgabenrelevante Sachverhaltselemente nicht offen legt. Denn bei einer potentiellen Gemeinschaftswidrigkeit wird die Fehleinschätzung des Abgpfl in die Risikosphäre der AbgBH überwältigt, die, mangels der Nichtoffenlegung der relevanten Sachverhaltselemente, nicht in der Lage ist eine rechtliche Beurteilung vorzunehmen³⁷⁷, wodurch allerdings die Pflichtverletzung des Abgpfl begründet wird und eine Strafbarkeit entstehen lässt.

Aus dieser Darstellung wird mE ersichtlich, dass die Strafbarkeit des Abgpfl schon aufgrund der mangelnden Verletzung des objektiven Tatbestandes des § 33 Abs 1 FinStrG ausscheiden muss und die Darlegung einer vertretbaren Rechtsauffassung nicht als eigenständige dogmatische Figur von Gründen für eine Straffreiheit fungiert. Denn durch

³⁷⁵ Koch, Keine Abgabenhinterziehung ohne Tatbegehungsmittel, *ecolx* 1997, 351; Leitner/Küferböck, *ecolx* 2002, 763ff; Leitner, *ecolx* 2002, 916ff; Leitner/Toifl/Brandl, *Finanzstrafrecht*³ Rz 812.

³⁷⁶ Ehrke/Rabel in FS Ruppe 110 (117).

³⁷⁷ Ehrke/Rabel in FS Ruppe 110 (118).

die Darlegung einer entsprechenden vertretbaren Rechtsauffassung ist der objektive Tatbestand des § 33 Abs 1 FinStrG schon nicht erfüllt. Hieraus wird der Unterschied zu den „bekannten“ Strafausschließungs- und Strafaufhebungsgründen ersichtlich, denn diese bezwecken ja gerade die Aufhebung der Strafbarkeit durch Gründe die bei oder nach Tatbegehung eingetreten sind³⁷⁸, allerdings ist der objektive und subjektive Tatbestand von vornherein erfüllt. Hingegen bei der „vertretbaren Rechtsauffassung“ ist, wie sich gezeigt hat der objektive Tatbestand eben nicht erfüllt, sodass die „vertretbare Rechtsauffassung“ als Grund für eine Straffreiheit in den objektiven Tatbestand des § 33 Abs 1 FinStrG hineininterpretiert werden kann und demnach keine Eigenständigkeit besitzt.

4.3.2.2. Lösung auf Grund des subjektiven Tatbestand des § 33 Abs 1 FinStrG

Die Frage der Strafbarkeit des Abgpf, bei von der Finanzverwaltung abweichenden Rechtsansichten, wird von der Judikatur und von Teilen der Lehre im subjektiven Tatbestand des § 33 Abs 1 FinStrG gesehen. Begründet wird dies va, von VfGH und VwGH, dass bei einer vertretbaren Rechtsauffassung unter Anwendung der Irrtumsregeln ein Vorsatz des Stpf jedenfalls auszuschließen ist.³⁷⁹

Allgemein sind iZm der Strafbarkeit sind drei Fallkonstellationen denkbar und zu unterscheiden:

- eine irrtümlich abweichende vertretbare Rechtsauffassung
- eine unvertretbare Rechtsauffassung
- eine wissentlich abweichende vertretbare Rechtsauffassung

Zu einer **irrtümlich abweichenden Rechtsauffassung** des Abgpf kommt es, wenn es zu der einschlägigen abgabenrechtlichen Problematik eine stRsp oder übereinstimmende Kommentarliteratur gibt, der Abgpf allerdings eine subjektiv irrtümliche davon abweichende, aber **vertretbare** Rechtsauffassung wählt.³⁸⁰

Grunds löst die Jud das Problem der abweichenden irrtümlichen Rechtsauffassung über die Fahrlässigkeit oder die Zumutbarkeit des sorgfaltsgemäßen Verhaltens.³⁸¹

Fahrlässig handelt gem § 8 Abs 2 FinStrG wer infolge Vernachlässigung der nach den Umständen gebotenen und ihm zumutbaren Sorgfalt nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Daneben

³⁷⁸ Siehe Punkt 2.4.1.

³⁷⁹ VfGH 3.7.1965, VfSlg 5.207; VwGH 8.4.1983, 81/17/0199, ÖJZ 1984/173 F.

³⁸⁰ Leitner/Toifl/Brandl, Finanzstrafrecht³ Rz 332.

³⁸¹ Leitner/Toifl/Brandl, Finanzstrafrecht³ Rz 332.

handelt ebenfalls fahrlässig wer es für möglich hält, dass er einen strafbaren Sachverhalt verwirklicht, ihn aber nicht herbeiführen will. Im FinStrG, wie auch im StGB, werden zwei Formen der Fahrlässigkeit unterschieden.³⁸² Zum einen die unbewusste Fahrlässigkeit (§ 8 Abs 2 1.Fall FinStrG), die auf die drei Gesichtspunkte abstellt, nämlich der Außerachtlassung der (objektiv gebotenen) pflichtgemäßen Sorgfalt, der Befähigung zur Einhaltung derselben nach den subjektiven Verhältnissen des Täters und der Zumutbarkeit der Einhaltung der objektiv gebotenen Sorgfalt.³⁸³ Zum anderen die bewusste Fahrlässigkeit (§ 8 Abs 2 2.Fall FinStrG), die sich danach bestimmt, wer es für möglich hält, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht, ihn aber nicht herbeiführen will, womit die bewusste Fahrlässigkeit die Grenze zum Eventualvorsatz bildet.³⁸⁴

Somit setzt sich die Fahrlässigkeit aus der objektiven Sorgfaltspflicht („nach den Umständen verpflichtet“), aus der subjektiven Sorgfaltspflicht („die geistige und körperliche Befähigung“), der Zumutbarkeit der Sorgfaltsanwendung und der objektiven wie subjektiven Voraussehbarkeit der Tatbestandverwirklichung zusammen.³⁸⁵

Wesentlich für die Bejahung des Fahrlässigkeitsvorwurfs iZm Rechtsauffassungen ist neben der objektiven Sorgfaltswidrigkeit, die Zumutbarkeit des sorgfaltsmäßigen Verhaltens des Stpfl. Dieses ist danach zu beurteilen, ob von einem mit den rechtlichen Werten verbundenen Person von geistiger und körperlicher Beschaffenheit des Täters in derselben Situation realistischlicherweise erwartet werden kann, sich objektiv sorgfaltsgemäß zu verhalten.³⁸⁶ So ist es idR dem Abgpfl zumutbar, sich, mangels notwendiger Fachkenntnisse, fachkundigen Rat zu holen, wobei eine verlässliche bzw verlässlich erscheinende Auskunft nur bei einer sachlich kompetenten Stelle, wie bspw der FinanzBH, diese Anforderung erfüllt, sodass die Vorwerfbarkeit eines dennoch unterlaufenen Rechtsirrtums ausgeschlossen werden kann.³⁸⁷

Handelt der Stpfl nun aufgrund einer vertretbaren Rechtsauffassung, ist der VfGH³⁸⁸ der Ansicht, dass ein Fahrlässigkeitsvorwurf ausscheiden müsse.³⁸⁹ Denn eine, sich im

³⁸² *Kienapfel/Höpfel*, Strafrecht AT¹³ Z 25 Rz 6; *Reger/Hacker/Kneidinger*, Finanzstrafgesetz I³ § 8 Rz 16.

³⁸³ *Reger/Hacker/Kneidinger*, Finanzstrafgesetz I³ § 8 Rz 18.

³⁸⁴ *Reger/Hacker/Kneidinger*, Finanzstrafgesetz I³ § 8 Rz 31.

³⁸⁵ *Seiler/Seiler*, FinStrG² § 8 Rz 34.

³⁸⁶ *Kienapfel/Höpfel*, Strafrecht AT¹³ Z 25 Rz 6; *Seiler/Seiler*, FinStrG² § 8 Rz 45; VwGH 26.11.1998, 98/16/0199, ÖStZB 1999, 459.

³⁸⁷ *Leitner*, VWT 1996 H 2, 32.

³⁸⁸ VfGH 3.7.1965, B 59/64, VfSlg 5.207.

³⁸⁹ *Seiler/Seiler*, FinStrG² § 9 Rz 40; *Leitner*, *ecolex* 2002, 916.

Rahmen einer nicht unvernünftigen Normauslegung bewegende, Rechtsauffassung muss stets vertretbar sein³⁹⁰, dass dem Stpfl kein Unrecht mehr an zu lasten ist.

Eine ähnliche Sichtweise vertrat der VwGH und sprach sogar davon, dass es „denkummöglich“ sei, einem Stpfl, der aufgrund einer vertretbaren Rechtsauffassung gehandelt hat, Fahrlässigkeit zur Last zu legen.³⁹¹ Denn eine Handlungsweise, die nach dem Wortlaut der relevanten Gesetzesbestimmung rechtlich vertretbar ist, mag diese auch im Widerspruch zur hRsp stehen, kann demzufolge nicht einmal einen Fahrlässigkeitsvorwurf begründen.³⁹²

Die Anwendungsfälle einer irrtümlichen Rechtsauffassung betreffen ggf die Überspannung des Sorgfaltsmaßstabs, denn in jenen Fällen in denen die Abgabennorm so unbestimmt ist, dass sich der Abgpfl ein Sonderwissen aneignen müsste um diese auszulegen, handelt nicht objektiv sorgfaltswidrig, wenn er eine andere aber vertretbare Rechtsauffassung wählt.³⁹³ Dh kommen mehrere Auslegungsmöglichkeiten in Frage und sind demnach mehrere Rechtsauffassungen vertretbar, befindet sich der Abgpfl uU im „Irrtum“, allerdings liegt kein Rechtsirrtum iSd § 9 FinStrG vor, da sich der Abgpfl bloß über die hM der Jud irrt, ihm dies aber nicht zum Vorwurf gemacht werden kann, da er kein Unrecht verwirklicht.³⁹⁴ Eine Strafbarkeit kommt demnach nicht in Betracht.

Die Fallkonstellation in der der Abgpfl eine **unvertretbare** Rechtsauffassung darlegt, betrifft jene Fälle, in denen die abgabenrechtliche Norm ausreichend bestimmt ist und dadurch keine Auslegungsspielräume für andere vertretbare Rechtsauffassungen bestehen.³⁹⁵

Dennoch stellt sich hier die Frage, ob der Abgpfl nicht einem Rechtsirrtum iSd § 9 FinStrG unterlegen ist. Wer gem § 9 FinStrG einem Irrtum unterliegt, hat eine falsche Vorstellung von der Wirklichkeit.³⁹⁶ Derjenige der einem Irrtum unterliegt kann sich über einen Sachverhalt irren der ein Finanzvergehen darstellt (Tatbildirrtum) oder er irrt sich über die rechtliche Beurteilung des Sachverhalts (Rechtsirrtum), wobei diese Unterscheidung für das Finanzstrafrecht allerdings unerheblich ist, da sie in ihrer strafrechtlichen Konsequenz gleichbehandelt werden.³⁹⁷ Unterliegt ein Stpfl einem Irrtum kann ihm weder Vorsatz noch

³⁹⁰ Seewald/Harbach in Tannert, FinStrG, 34. Lfg § 9 Anm 4.

³⁹¹ Seiler/Seiler, FinStrG² § 9 Rz 48; VwGH 26.11.1998, 98/16/0199, ÖStZB 1999, 459.

³⁹² Seiler/Seiler, FinStrG² § 9 Rz 48.

³⁹³ Leitner/Toifl/Brandl, Finanzstrafrecht³ Rz 332.

³⁹⁴ Seiler/Seiler, FinStrG² § 9 Rz 51; Leitner/Toifl/Brandl, Finanzstrafrecht³ Rz 333.

³⁹⁵ Seiler/Seiler, FinStrG² § 9 Rz 52.

³⁹⁶ Seewald/Harbach in Tannert, FinStrG 34. Lfg § 9 Anm 1.

³⁹⁷ Seiler/Seiler, FinStrG² § 9 Rz 5,6, 15.

Fahrlässigkeit zugerechnet werden, allerdings nur soweit der Irrtum entschuldbar ist. Hingegen bleibt der Vorwurf der Fahrlässigkeit bestehen, wenn es sich um einen unentschuldbaren Irrtum handelt.³⁹⁸ Entschuldbar kann der Irrtum nur dann sein, wenn die nötige Sorgfalt zu der der Stpfl verpflichtet war, von diesem eingehalten wurde und ihm somit keine (unbewusste) Fahrlässigkeit zum Vorwurf gemacht werden kann.³⁹⁹ So wird ein rechtsunkundiger Laie, bei dem die Kenntnis eines spezifischen Sprachgebrauchs nicht vorausgesetzt werden kann, dann zu entschuldigen sein, wenn er seinen durch die Rechtsordnung auferlegten Erkundigungspflichten nachgekommen ist.⁴⁰⁰ Ein schuldausschließender Irrtum wird somit in jenen Fällen vorliegen, in denen sich der Abgpfl Rat von einem befugten Parteienvertreter oder bei der Abgabenbehörde einholt, wenn er schon nicht selbst die nötige Fachkenntnis besitzt.⁴⁰¹ Eine Pflichtverletzung wird dem Abgpfl erst dann wieder vorzuwerfen sein, wenn ihm trotz Erkundigungen bei der zuständigen Behörde bzw seinem Anwalt, Steuerberater etc, Zweifel hinsichtlich der Richtigkeit der Auskunft hätten kommen müssen.⁴⁰² Kann dies allerdings ausgeschlossen werden und erhält der Abgpfl dennoch eine unrichtige Rechtsauskunft von der FinanzBH, die er seiner Rechtsauffassung zugrunde legt, führt dies jedenfalls zu einem entschuldbaren Rechtsirrtum und schließt den Fahrlässigkeitsvorwurf aus.⁴⁰³ Daneben besteht beim Abgpfl auch ein gewisser Vertrauensschutz im Hinblick auf Behördenauskünfte, die dieser zur Untermauerung seiner Rechtsauffassung einholt. Auf diesen Aspekt wird in der Folge noch gesondert eingegangen werden.

Eine weitere Problematik die sich iZm Rechtsauffassungen ergibt, ist die Frage von Gesetzesänderungen. Denn häufige Gesetzesänderungen können zu Rechtsirrtümern beim Stpfl führen⁴⁰⁴, sodass ein (entschuldbarer) Irrtum im Einzelfall zu prüfen sein wird, da der Stpfl aufgrund der Vielzahl von neuen Gesetzen leicht den Überblick verlieren kann.⁴⁰⁵ Der in § 4 Abs 2 FinStrG normierte Günstigkeitsvergleich, wonach sich die Strafe grunds nach dem Zeitpunkt der Tat geltendem Rechts richte, ist allerdings nur bei strafgesetzlich Vorschriften anwendbar, sodass eine Anwendung hinsichtlich der Änderung abgabenrechtlicher Normen von diesem nicht erfasst ist.⁴⁰⁶ So entschied auch der VwGH⁴⁰⁷,

³⁹⁸ Seiler/Seiler, FinStrG² § 9 Rz 1 und 2; VwGH 18.5.2006, 2005/16/0260, ÖStZB 2006/612, 735.

³⁹⁹ Seiler/Seiler, FinStrG² § 9 Rz 34; VwGH 26.11.1998, 98/16/0199, ÖStZB 1999, 459.

⁴⁰⁰ VwGH 17.9.1986, 83/13/0033, ÖStZB 1987, 184.

⁴⁰¹ Leitner, ecolex 2002, 916; Seiler/Seiler, FinStrG² § 9 Rz 40.

⁴⁰² Leitner, ecolex 2002, 916.

⁴⁰³ Seiler/Seiler, FinStrG² § 9 Rz 42.

⁴⁰⁴ Seiler/Seiler, FinStrG² § 9 Rz 70.

⁴⁰⁵ Seiler/Seiler, FinStrG² § 9 Rz 71.

⁴⁰⁶ Seiler/Seiler, FinStrG² § 4 Rz 11.

⁴⁰⁷ VwGH 14.10.1999, 96/16/0109, ÖStZB 2000/99, 111.

dass „*die Frage der Steuerpflicht ist ungeachtet späterer Rechtsänderungen immer nach Maßgabe der zur Tatzeit geltenden Vorschriften zu beurteilen und vermag eine nachträgliche außerstrafrechtliche Gesetzesänderung einer bereits eingetretenen Strafbarkeit keinen Abbruch zu tun*“. Begründet wird dies va mit der Entstehung des Steueranspruchs des Staates, denn ist ein solcher einmal entstanden, erlischt dieser nicht einfach deshalb, weil der Gesetzgeber für die Zukunft günstigere Gesetze erlässt.⁴⁰⁸ Allerdings auch in diesem Punkt kann sich beim Abgpfl ein Vertrauensschutz gebildet haben, auf diesen ebenfalls idF noch zurück zukommen sein wird.

Bei einer **wissentlichen abweichenden Rechtauffassung** vertreten der Abgpfl oder sein Berater bewusst eine von der Finanzverwaltung oder Rsp abweichende Rechtsansicht. Ein Irrtum scheidet in dieser Fallkonstellation von vornherein aus, da Abgpfl bzw Berater nicht irren, sondern bewusst eine andere (vertretbare) Rechtauffassung vertreten.⁴⁰⁹

Der *VwGH*⁴¹⁰ vertritt, für den Fall einer wissentlich abweichende Rechtauffassung, die Ansicht: „*Kann sich schon derjenige nicht auf einen entschuldigenden Rechtsirrtum stützen, der es unterlässt, geeignete Erkundigungen über die Rechtslage anzustellen, so gelte das umso weniger für denjenigen, der sein Verhalten entgegen der ihm bekannt gewordenen Rechtsansicht der zuständigen Behörde ausgerichtet hat.*“

*Wagner/Hammerl*⁴¹¹ vertreten zu diesem Erk eine ähnlich strenge Ansicht, indem sie dem Stpfl „*bedingten Vorsatz oder zumindest bewusste Fahrlässigkeit*“ vorwerfen, wenn dieser von der gegenteiligen Rechtauffassung der Behörde wusste und darauf hin die für ihn günstigere Rechtauffassung vertrat.

Dem ist allerdings entgegenzuhalten, dass im Lichte der Meinungsfreiheit der Art 13 StGG und Art 10 EMRK, es dem Abgpfl oder seinem berufsmäßigen Parteienvertreter (Berater) gestattet sein muss seine fundierte und wohl überlegte Rechtauffassung zum Ausdruck zu bringen und zu vertreten, sodass sich aus der von *Wagner/Hammerl* vertretenen These die Annahme einer rechtlichen Unfehlbarkeit der AbgBH ergeben würde⁴¹² und eine etwaige Rechtsfortbildung idS nicht stattfinden könnte, weil sie uU strafrechtlich sanktioniert

⁴⁰⁸ *Seiler/Seiler*, FinStrG² § 4 Rz 11.

⁴⁰⁹ *Leitner/Tojfl/Brandl*, Finanzstrafrecht³ Rz 334.

⁴¹⁰ VwGH 19.12.2001, 2001/13/0064; in dieser Ent hatte der VwGH die Entschuldbarkeit des Irrtums verneint, da der Abgpfl einer vertretbaren Rechtsansicht folgte, von der er wusste, dass sie der Rechtauffassung der AbgBH 1. Instanz widerspricht. Zuvor hatte er Erkundigungen durch einen RA eingeholt, der seine Rechtauffassung bestätigte. Danach vertrat er den für sich günstigeren Standpunkt.

⁴¹¹ *Wagner/Hammerl*, RdW 2003/146, 170.

⁴¹² *Leitner*, eolex 2002, 916 [FN]; *Seewald/Harbich* in *Tannert*, FinStrG 34. Lfg § 9 Anm 5.

wäre.⁴¹³ Daneben sei festzustellen, dass die These „*der Steuerpflichtige handle mit bedingten Vorsatz oder zumindest mit bewusster Fahrlässigkeit*“⁴¹⁴ schon an der Begrifflichkeit von Vorsatz und Fahrlässigkeit scheitern muss.

Für die Erfüllung des Tatbestands des § 33 Abs 1 FinStrG reicht bedingter Vorsatz auf Seiten des Täters aus. Bedingt vorsätzlich (dolus eventualis) handelt gem § 8 Abs 1 FinStrG der Täter, wenn dieser nicht die Verwirklichung des Sachverhalts in erster Linie anstrebt oder mit der Verwirklichung desselbigen rechnet, aber es für möglich hält und dies billigend in Kauf nimmt, dass seine Handlungen den deliktischen Sachverhalt verwirklichen.⁴¹⁵ Somit gilt der allg strafrechtliche Grundsatz des § 6 Abs 1 FinStrG: Strafbar ist nur, wer schuldhaft handelt, wonach nur dann jemand zu bestrafen ist, wem die tatbestandsmäßige und rechtswidrige Handlung vorgeworfen werden kann.⁴¹⁶

Legt der Abgpfll nun seinem Vorbringen eine **vertretbare Rechtsauffassung** zugrunde, geht es ihm allerdings nicht darum ein gesetzliches Tatbild zu verwirklichen, ebenso wenig hält dieser die Verwirklichung ernstlich für möglich⁴¹⁷, sodass Vorsatz für eine Strafbarkeit ausscheiden muss.

Fahrlässig handelt gem § 8 Abs 2 FinStrG, wer infolge Vernachlässigung der nach den Umständen gebotenen und ihm zumutbare Sorgfalt nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könnte, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Daneben handelt auch fahrlässig, wer es für möglich hält, dass er einen strafbaren Sachverhalt verwirkliche, diesen jedoch nicht herbeiführen will.

Wer demnach seinem Verhalten eine (wissentlich abweichenden) Rechtsauffassung zu Grunde legt, die gemessen an der bestehenden Rechtslage, nicht abwegig, in sich widersprüchlich, sinnlos oder gänzlich unvernünftig ist, ist vertretbar, ferner wenn sie von einem Rechtsanwalt, Steuerberater oder Universitätsprofessor geteilt wird, diesem Stpfl kann somit kein Verstoß gegen die objektive Sorgfaltswidrigkeit vorgeworfen werden.⁴¹⁸ Folglich kann für diese Fallkonstellation auch die Annahme einer bewussten Fahrlässigkeit nicht aufrechterhalten werden.

⁴¹³ *Leitner/Tojfl/Brandl*, Finanzstrafrecht³ Rz 335.

⁴¹⁴ *Wagner/Hammerl*, RdW 2003/146, 170.

⁴¹⁵ *Reger/Hacker/Kneidinger*, Finanzstrafgesetz I³ § 8 Rz 10.

⁴¹⁶ *Bruckner/Widinski*, Steuer-Berater 701; *Doral/Ruppe*, Steuerrecht II⁵ Rz 589.

⁴¹⁷ *Seewald* in *Schrottmeyer*, Finanzstrafrecht in der Praxis 156; *Seewald/Harbich* in *Tannert*, FinStrG 34. Lfg § 9 Anm 5; *Wagner/Hammerl*, RdW 2003/146, 170.

⁴¹⁸ *Seewald/Harbich* in *Tannert*, FinStrG 34. Lfg § 9 Anm 5.

Hieraus ergibt sich, dass auch in den Fällen einer wesentlich abweichenden Rechtsauffassung des Abgpfll eine Strafbarkeit, wegen mangelnden Unrechts der Tat, nicht vorliegen kann.

Daneben scheidet eine Strafbarkeit auch aus dem Grund aus, dass kein Verstoß gegen die abgabenrechtliche Offenlegungspflicht vorliegt.⁴¹⁹ Dementsprechend ist auf hier zu dem Ergebnis zu kommen, dass die „vertretbare Rechtsauffassung“ in den subjektiven Tatbestand des § 33 Abs 1 FinStrG hinein interpretiert werden kann und demnach auch in dieser Hinsicht keine eigenständige dogmatische Figur zur Erlangung der Straffreiheit darstellt.

4.4. Das schützenswerte Vertrauen des Abgabepflichtigen

Die Frage die noch zuletzt im Raum steht und einer Klärung bedarf betrifft die Anwendbarkeit des Grundsatzes von Treu und Glauben in Bezug auf die vom Abgpfll vertretene Rechtsauffassung. Die Frage die sich idZ stellt ist: Genießt der Abgabepflichtige ein schützenswertes Vertrauen im Hinblick auf seine Rechtsauffassung, insb dann wenn er sich auf Behördenauskünfte, Richtlinien, Erlässe oder die Behördenpraxis stützt und er im Vertrauen auf dessen Richtigkeit Dispositionen gesetzt hat?

4.4.1. Der Grundsatz von Treu und Glauben

4.4.1.1. Wesen und Inhalt des Treu- und Glaubensgrundsatzes

Inhaltlich normiert der Treu- und Glaubensgrundsatz nach hA⁴²⁰, „*dass jeder der am Rechtsleben teilnimmt zu seinem Wort und seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben*“. Somit besteht der Sinn und Zweck dieses Grundsatzes darin AbgGl und AbgSch gleichermaßen wechselseitig zu binden, aber auch zu berechtigen.⁴²¹

Dieser Vertrauensschutz, der Ausfluss des Grundsatzes von Treu und Glauben ist, findet keine positivrechtliche Verankerung im Rechtsquellenkatalog der österreichischen

⁴¹⁹ *Leitner/Toifl/Brandl*, Finanzstrafrecht³ Rz 336.

⁴²⁰ VwGH 14.7.1994, 91/17/0170; ÖStZB 1995, 163; Erlass des BMF vom 6.4.2006 Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben, AÖF 2006/126, Pkt 1.

⁴²¹ *Ryda/Langheinrich*, Die Stellung und Bedeutung des Grundsatzes von Treu und Glauben im Abgabenverfahrensrecht (Teil I), FJ 1997, 304.

Rechtsordnung.⁴²² Allerdings genießt das Gebot zur Wahrung von Treu und Glauben als allgemeiner (natürlicher) Rechtsgrundsatz, allgemeine Anerkennung und Geltung und ist der gesamten Rechtsordnung immanent, sodass dieser Grundsatz als allg Wertprinzip unserer Rechtsordnung Beachtung findet.⁴²³

Als Beleg für die Existenz des Treu- und Glaubensgrundsatzes wird § 863 ABGB iVm § 914 ABGB herangezogen, die sich auf die im redlichen Verkehr geltenden Gewohnheiten und Gebräuche berufen⁴²⁴, wobei sein Ursprung, nach hM⁴²⁵ in § 7 ABGB zu sehen ist, der bestimmt, wenn die Lösung eines Rechtsfalls weder mit Hilfe der Wort- oder Sinnermittlung noch der Analogie geschlossen werden könne, bestünde als letzte Möglichkeit eine Berufung auf die natürlichen Rechtsgrundsätze. So erkannte der OGH schon relativ früh, dass *„die Grundsätze von Treu und Glauben und vom Vertrauen auf die Übung des redlichen Verkehrs sind als sittliche Grundsätze so allgemein anerkannt, ... daß es zur Anwendung dieser Grundsätze keiner besonderen Gesetzesbestimmung ... bedarf“*.⁴²⁶ Dementsprechend wird die Anwendung des Treu- und Glaubensgrundsatzes im öffentlichen Recht durch Anlehnung an diese zivilrechtlichen Grundsätze begründet.⁴²⁷

Diese allg Rechtsgrundsätze und sohin auch jener des Treu und Glaubens erfüllen durch ihren subsidiären Charakter nur die Funktion einer Interpretationshilfe, dh genauer eine interpretationsleitende Funktion⁴²⁸ und ermessensleitende Funktion⁴²⁹, sodass im Falle des Widerspruchs zum Gesetz dessen Anwendung ausscheidet, womit eine Verdrängung dieser allg Rechtsgrundsätze durch eine eindeutige gegenteilige Regelung stattfindet.⁴³⁰ Andererseits ist der Treu- und Glaubensgrundsatz in seiner interpretationsleitenden Funktion, bei der Auslegung von Normen regelmäßig mit einzubeziehen.⁴³¹

Verfassungsrechtlich leitet sich der Grundsatz von Treu und Glauben aus dem Gleichheitssatz Art 7 B-VG ab und normiert unter dem Gebot der Sachlichkeit und dem

⁴²² Zorn in Lang/Staringer, Soft Law in der Praxis, 90; Schuch in Holoubek/Lang, Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 318; Stoll (Hrsg), Ermessen im Steuerrecht² (2001) 153; Ryda/Langheinrich, FJ 1997, 304.

⁴²³ Ehrke, Verbindliche Auskünfte, 54; Schimetschek, Treu und Glauben im Steuerrecht, FJ 1989, 156; Stoll, BAO-Kommentar II, 1293.

⁴²⁴ Stoll, Ermessen² 154.

⁴²⁵ Ehrke, Verbindliche Auskünfte 54; Posch in Schwiman, ABGB § 7 Rz 21; Thunhart, Auslegung und Vertrauensschutz, ÖJZ 2010/77 (708); Ryda/Langheinrich, FJ 1997, 304; Schimetschek, FJ 1989, 156.

⁴²⁶ OGH 19.4.1965, 2 Ob357/64, EvBl 1965/343.

⁴²⁷ Schuch in Holoubek/Lang, Vertrauensschutz im Abgabenrecht 318.

⁴²⁸ Werndl, Treu und Glauben in FS Stoll 381.

⁴²⁹ RL zum Grundsatz von Treu und Glauben, AÖF 2006/126, Pkt 1.

⁴³⁰ Ehrke, Verbindliche Auskünfte 55 und 57.

⁴³¹ Ehrke, Verbindliche Auskünfte 56; Schuch in Holoubek/Lang, Vertrauensschutz im Abgabenrecht 320.

Willkürverbot einen gewissen Vertrauensschutz der Rechtsunterworfenen.⁴³² Dieser Grundsatz manifestiert sich vor allem in drei Problembereichen, (1) in der Rückwirkung gesetzlicher Regelungen, (2) im Eingriff in Rechtspositionen und (3) in die Enttäuschung faktischer Dispositionen, die im Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage vorgenommen wurden.⁴³³

4.4.1.2. Die Anwendbarkeit im Finanzstrafrecht

Die Frage nach der Geltung des Treu- und Glaubensgrundsatz im öffentlichen Recht kann nach der überwiegenden Meinung⁴³⁴ mit ja beantwortet werden. Zumal der Treu- und Glaubensgrundsatz als allg Prinzip der Gesamtrechtsordnung auch Geltung für das öffentliche Recht beansprucht, da dieser einerseits ein ausdrückliches Gebot der Redlichkeit und das Verbot arglistigen oder treuwidrigen Verhaltens in sich vereint und andererseits durch Herstellung der Analogie zu den entsprechenden zivilrechtlichen Grundsätzen entsprechend begründet wird.⁴³⁵ Demzufolge muss der Treu- und Glaubensgrundsatz auch allg Geltung für das öffentliche Recht aufweisen und somit auch für das Abgabenverfahren⁴³⁶ und Finanzstrafverfahren⁴³⁷ Geltung besitzen. So wurde dessen Geltung ebenfalls vom Finanz- und Budgetausschuss zu § 115 BAO für das Abgabenverfahren bejaht, der in seinem Bericht auf die Besonderheit der Beziehung zwischen den Beteiligten eines Abgabenverfahrens hinweist und demnach ein gewisses Vertrauensverhältnis basierend auf Treu und Glauben für zwingend notwendig hält, sodass dieser Grundsatz als Grundelement jeder Rechtsordnung auch für das Verfahrensrecht evident ist.⁴³⁸ Es ist infolgedessen unstrittig, dass der Treu- und Glaubensgrundsatz ein konkretes Verhältnis zwischen dem Stpfl und der Behörde voraussetzt, denn nur ein solches Näheverhältnis vermag eine Vertrauenssituation zu begründen und dadurch dem Postulat des Treu- und Glaubensgrundsatzes Rechnung zu tragen.⁴³⁹

⁴³² *Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Grundriss B-VG¹⁰ Rz 1366; *Ehrke* Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz und Änderung der Verwaltungspraxis in *Holoubek/Lang*, Vertrauensschutz und Änderung der Verwaltungspraxis 248.

⁴³³ *Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Grundriss B-VG¹⁰ Rz 1365.

⁴³⁴ *Ehrke* in *Holoubek/Lang*, Vertrauensschutz 247; *Achatz/Kofler* in *Holoubek/Lang*, Organhaftung 199 (210).

⁴³⁵ *Achatz/Kofler* in *Holoubek/Lang*, Organhaftung 199 (210); *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte 56; *Stoll*, BAO-Kommentar II, 1293; *Schimetschek*, Treu und Glauben, ÖStZ 1990, 68; *Ryda/Langheinrich*, FJ 1997, 304.

⁴³⁶ RL zum Grundsatz von Treu und Glauben, AÖF 2006/126, Pkt 1.

⁴³⁷ *Reger/Hacker/Kneidinger* Finanzstrafgesetz II³ R57(1) Rz 4.

⁴³⁸ *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte, 55; *Stoll*, BAO, § 115, 1293.

⁴³⁹ *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁵ Rz 371; *Ryda/Langheinrich*, FJ 1997, 304.

Über die verfassungsrechtliche Bedeutung des Grundsatzes von Treu und Glauben sind sich die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts nicht ganz einig. Während der VwGH Treu und Glauben zwar als allg Rechtsprinzip anerkennt, misst er diesem Grundsatz jedoch keinen Verfassungsrang bei, da dieser im öffentlichen Recht nur insoweit Anwendung findet, soweit das gesetzte Recht Raum dafür lässt, sodass Gesetzmäßigkeit immer vor Treu und Glauben zu gehen habe.⁴⁴⁰ Der VfGH hingegen sieht in diesem Rechtsprinzip die Anordnung an die Verwaltungsbehörden, dieses aufgrund des Gleichheitssatzes zu beachten.⁴⁴¹

So liegt nach *Stoll*⁴⁴² die Aufgabe des Treu- und Glaubensgrundsatzes va darin, dass „*dem materiellen Gehalt eins Rechtsverhältnisses (so auch und vor allem eines Abgabenschuldverhältnisses) und dem vorausgesetzt berechtigten und den Gegebenheiten nach begründeten Vertrauen auf die Redlichkeit der Gegenbeteiligten bei seiner Verwirklichung (Umsetzung und Erfüllung) im Rahmen der Grundsätze des bestehenden Rechtssystems Rechnung zu tragen*“.

4.4.2. Treu und Glauben bei der Rechtsauffassung des Abgabepflichtigen?

4.4.2.1. Die Vertrauenslage

Eine Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Treu- und Glaubensgrundsatzes ist, dass eine Vertrauenslage durch die AbgBH beim Abgpfl geschaffen worden ist, denn als Prinzip der Einzelfallgerechtigkeit⁴⁴³ bildet Treu und Glauben eine rechtliche Sonderverbindung zw diesen beiden⁴⁴⁴, wodurch klar wird, dass der Treu- und Glaubensgrundsatz ausschließlich auf der Ebene der Rechtsanwendung greift.⁴⁴⁵

Vorweg ist zu erwähnen, dass die Erlassung von Gesetzen eng mit dem Bestimmtheitsgrundsatz (Art 18 B-VG) und dem Gleichheitsgrundsatz (Art 7 B-VG) zusammen hängt, obwohl diese nicht am Grundsatz von Treu und Glauben zu prüfen ist.⁴⁴⁶

Dementsprechend ist zunächst festzuhalten, dass § 33 Abs 1 FinStrG weder unbestimmt

⁴⁴⁰ *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁵ Rz 371; *Stoll*, Ermessen², 155; VwGH 11.5.2000, 99/16/0034, ÖStZB 2000, 508; aA *Schimetschek*, Treu und Glauben, FJ 1989, 156, der die Auffassung vertritt, dass die zwingende Kraft von Gesetzen gerade in den allgemeinen Grundsätzen ihre Grenzen erfährt. Die Zugehörigkeit des Grundsatzes von Treu und Glauben zu den allgemeinen Rechtsgrundsätzen bewirkt, dass ihm gewöhnliches Gesetzesrecht, soweit es ihm entgegensteht, zu weichen hat. Denn überpositives Recht geht vor den geschriebenen Normen.

⁴⁴¹ *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁵ Rz 371.

⁴⁴² *Stoll*, Ermessen², 157.

⁴⁴³ RL zum Grundsatz von Treu und Glauben, AÖF 2006/126, Pkt 1.

⁴⁴⁴ *Werndl* in FS Stoll 383.

⁴⁴⁵ *Zorn* in *Lang/Staringer*, Soft Law 91.

⁴⁴⁶ *Zorn* in *Lang/Staringer*, Soft Law 91.

iSd Art 18 B-VG noch gleichheitswidrig iSd Art 7 B-VG ist. Es kann allerdings trotzdem Situationen geben die einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz begründen und zwar dann, wenn die Finanzverwaltung, die Teil der Vollziehung ist, eine andere Auslegungsmöglichkeit wählt, die es dem Stpfl unmöglich macht sein strafrechtliches Verhalten vorherzusehen.⁴⁴⁷ So liegt ein Verstoß gegen den Treu- und Glaubensgrundsatz insb dann vor, wenn der Abgpfl sich im Vertrauen auf eine best Rechtslage, die sich aus einem BMF-Erlass, einer Behördenauskunft oder der Judikatur ergibt, verhalten hat, aber in weiterer Folge durch die Anwendung einer geänderten Rechtsansicht der Behörde, durch eine geänderte Rechtsauslegung durch die Höchstgericht oder durch eine, zur Auskunft abweichende Auslegungsvariante der Behörde, die allerdings den zulässigen Rahmen nicht sprengt, sich plötzlich in einem Steuerverfahren bzw in einem Steuerstrafverfahren befindet.⁴⁴⁸ Kurz gesagt, es müssen „besondere Umstände“ vorliegen die einen Vertrauensschutz begründen, sodass das maßgebende Gesetz gerade nicht zur Anwendung kommt.⁴⁴⁹

Erlässe sind gegenüber dem Stpfl unverbindlich und begründen nach der Rsp des VwGH keine für den Treu- und Glaubensgrundsatz taugliche Rechtslage⁴⁵⁰, da sie lediglich eine Interpretationshilfe darstellen. Obwohl sich nach neuerer hM⁴⁵¹ ein Vertrauensschutz ergibt, wenn diese im AÖF veröffentlicht wurden, sodass der Grundsatz von Treu und Glauben anwendbar ist, weil das Vertrauen auf die veröffentlichte Rechtsauslegung des BMF in gleicher Weise schutzwürdig erscheint.⁴⁵²

Etwas anders stellt sich die Situation bei (Rechts)Auskünften dar. Sie sind zwar grundsätzlich für den Stpfl ebenfalls unverbindlich, begründen aber unter den Voraussetzungen, dass die Auskunft von der zuständigen Behörde erteilt wurde, nicht offensichtlich unrichtig ist, die Partei im Falle der Unrichtigkeit, dies nicht erkennen konnte, sowie wenn die Partei im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen vorgenommen hat und ihr daraus ein Vertrauensschaden entstanden ist, trotzdem einen Vertrauensschutz.⁴⁵³ Ein tatsächliches Vertrauen iZm einer Auskunft kann beim Stpfl nur entstehen, wenn es sich um nicht offenkundig unrichtige Auskünfte handelt, denn

⁴⁴⁷ *Toifl*, Der subjektive Tatbestand 211.

⁴⁴⁸ *Bruckner/Widinski*, Steuer-Berater 706.

⁴⁴⁹ *Werndl* in FS Stoll 383.

⁴⁵⁰ *Zorn* in *Lang/Staringer*, Soft Law 91.

⁴⁵¹ RL zum Grundsatz von Treu und Glauben, AÖF 2006/126, Pkt 6.2.4.

⁴⁵² Siehe Punkt 4.4.3.2.

⁴⁵³ *Sewei*, Vertrauensschutz im Steuerrecht – 3 Säulen: Bundesabgabenordnung, Amtshaftungsgesetz, Gleichheitsgrundsatz, SWK 1995, A 715.

offensichtlich unrichtige Rechtsauffassungen der AbgBH können bei diesem kein Vertrauen begründen und machen eine Berufung auf den Treu- und Glaubensgrundsatz unmöglich.⁴⁵⁴ Von einer offenkundig unrichtigen Auskunft ist dann auszugehen, wenn die Auskunft von einer klaren und eindeutigen Rechtslage abweicht, sodass diese Voraussetzung jedenfalls dann erfüllt ist, wenn die Auskunft erkennbar von jener in stRsp vertretenen Rechtsauffassung der Höchstgerichte abweicht. In einem Umkehrschluss muss allerdings dann von einer richtigen Auskunft ausgegangen werden, wenn die in der Auskunft vertretene Rechtsansicht eine Bestätigung durch höchstgerichtliche Entscheidungen erfahren hat.⁴⁵⁵ Demgemäß kommt der Grundsatz von Treu und Glauben bei offenkundig unrichtigen Auskünften gar nicht zur Anwendung, da diese bei Stpfl kein Vertrauen begründen können und bei richtigen Auskünften stellt sich die Frage des Vertrauensschutzes gar nicht.⁴⁵⁶

Die Anwendbarkeit des Treu- und Glaubensgrundsatzes kommt folglich nur bei jenen Fällen in Betracht, bei denen sich die Rechtsauffassung der Behörde aufgrund einer Änderung der Normensituation ändert; dh hier geht es um Fälle die die zeitliche Dimension von Rechtsauffassungen betreffen. So kann sich eine zuerst richtige Auskunft der Behörde im Laufe der Zeit, dh zw Auskunftserteilung und Bescheiderlassung, in eine (jetzt) unrichtige Auskunft wandeln, da etwa eine höchstgerichtliche Klärung stattgefunden hat.⁴⁵⁷ Nun stellt sich die Frage, ob beim Abgpfl ein schützenswertes Vertrauen vorliegt, da er sich auf die Richtigkeit der vorhergehenden Auskunft verlassen hat, diese seiner Rechtsauffassung zugrunde gelegt hat und darauf hin, im Lichte dieser Gegebenheiten, wirtschaftlich nachteilige Dispositionen gesetzt hat? Ruft man sich die grundlegende Aussage des Vertrauensschutzes nach *Stoll*⁴⁵⁸ noch einmal in Erinnerung: „*Vertrauen gewähren und vertrauen dürfen und danach handeln müssen und auf dieser Grundlage die Leistung des anderen verlangen dürfen und dem anderen gegenüber erbringen müssen*“, kommt man zu dem Schluss, dass sich die Behörde bei der späteren bescheidmäßigen Erledigung nicht einfach über die in der erteilten Auskunft vertretenen, allerdings innerhalb ihres möglichen Entscheidungsspielraumes liegende Lösung hinwegsetzen darf und eine andere (im Nachhinein als richtige) Lösung dem Bescheid zu

⁴⁵⁴ *Achatz/Kofler in Holoubek/Lang*, Organhaftung 199 (214); *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte 62; *Ehrke-Rabel in FS Doralt* 24; *Zorn in Lang/Staringer*, Soft Law 93; RL zum Grundsatz von Treu und Glauben, AÖF 2006/126, Pkt 3.1.

⁴⁵⁵ *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte 62.

⁴⁵⁶ *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte 69.

⁴⁵⁷ *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte 65 und 70.

⁴⁵⁸ *Stoll*, BAO-Kommentar II, 1297.

Grunde legen darf.⁴⁵⁹ Hierzu ist zu sagen, dass sich die Frage nach der Anwendbarkeit des Treu- und Glaubensgrundsatzes nur stellt, wenn der vom Auskunftswerber dargelegte Sachverhalt auch tatsächlich dem später verwirklichten Sachverhalt entspricht.⁴⁶⁰

Grundsätzlich vermag der Grundsatz von Treu und Glauben den Abpfl nicht davor zu schützen, dass die Behörde ihre bisherige Rechtsauffassung bzw Verwaltungspraxis aufrechterhält, auf die er vertraut hat.⁴⁶¹ So erkannte auch der VwGH⁴⁶²: „*Dass der Grundsatz von Treu und Glauben wird dadurch, dass die Abgabenbehörde von einer ehemals vertretenen Rechtsansicht, noch dazu auf Grund mehrerer Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes, abrückt, nicht verletzt. Denn das im Art 18 B-VG normierte Legalitätsgebot musste von der Behörde in jedem Fall beachtet werden*“.

Das impliziert nicht nur, dass das Legalitätsgebot stärker ist als der Treu- und Glaubensgrundsatz⁴⁶³, sondern auch dass eine Anwendung desselbigen nur in Betracht kommt, wenn die von der Unrichtigkeit betroffene Vorgangsweise der Behörde nicht gegen zwingendes Recht verstößt.⁴⁶⁴ Deshalb kann der Treu- und Glaubensgrundsatz nicht forderungsbegründend, -aufhebend oder -ändernd wirken, wenn die Interpretation des anzuwendenden Rechts dafür keinen Raum lässt, idS kann dieser keine materiellrechtlichen Tatbestände aufheben, ändern oder verändern.⁴⁶⁵ Denn die Behörde ist verpflichtet von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung, im Zeitpunkt des Erkennens ihres Fehlverhaltens, abzugehen⁴⁶⁶, sodass die „*Durchsetzung der Rechtsordnung Vorrang*“⁴⁶⁷ hat und „*sich der Grundsatz von Treu und Glauben „etwa in jenem Bereich auswirken kann, in welchem es auf Fragen der Billigkeit ankommt*“⁴⁶⁸. Denn wenn sich

⁴⁵⁹ Pircher/Püzl, Rechtsbedeutsamkeit einer Behördenauskunft bei späterem abweichendem Gerichtsurteil, SWK 2001, S 651.

⁴⁶⁰ Ehrke, Verbindliche Auskünfte 57; Ehrke-Rabel in FS Doralt 23; RL zum Grundsatz von Treu und Glauben, AÖF 2006/126, Pkt 3.1.

⁴⁶¹ Ehrke, Verbindliche Auskünfte 72; Schuch in Holoubek/Lang, Vertrauensschutz 325.

⁴⁶² VwGH 12.10.1989, 88/16/0208, ÖStZB 1990, 263.

⁴⁶³ Ehrke, Verbindliche Auskünfte 72; Ruppe, Rechtsvergleichende Würdigung der Vertrauensschutztatbestände in Pezzer (Hrsg), Vertrauensschutz im Steuerrecht 229 (239); RL zum Grundsatz von Treu und Glauben, AÖF 2006/126, Pkt 1.

⁴⁶⁴ Schuch in Holoubek/Lang, Vertrauensschutz 325; Stoll, Ermessen², 157.

⁴⁶⁵ Stoll, Ermessen², 158.

⁴⁶⁶ Ehrke, Verbindliche Auskünfte 72; Schuch in Holoubek/Lang, Vertrauensschutz 325; Stoll, BAO-Kommentar II, 1305; Rapberger, Die Bindungswirkung von Rechtsauskünften in Holoubek/Lang, Vertrauensschutz im Abgabeverfahren, 370; Werndl, in FS Stoll 385; Ruppe in Pezzer, Vertrauensschutz im Steuerrecht 229 (239); RL zum Grundsatz von Treu und Glauben, AÖF 2006/126, Pkt 3.2; Ryda/Langheinrich, Die Stellung und Bedeutung des Grundsatzes von Treu und Glauben im Abgabenverfahrensrecht (Teil II), FJ 1997, 339.

⁴⁶⁷ VwGH 14.4.1986, 84/15/0221, ÖStZB 1987, 36.

⁴⁶⁸ VwGH 14.7.1994, 91/17/0170, ÖStZB 1995/163.

eine, in einem Erlass oder in einer Auskunft, geäußerte Rechtsauffassung letztlich als unzutreffend erweist, ist die Behörde verpflichtet den gesetzmäßigen Zustand herzustellen.⁴⁶⁹ Somit hat der in schutzwürdiger Weise vertrauende und disponierende Stpfl kein subjektives Recht auf Fortführung des bisherigen Verwaltungshandelns⁴⁷⁰, weil aus einer rechtswidrigen Verwaltungsübung kein Anspruch auf Fortführung abgeleitet werden kann, weder für die Vergangenheit noch für die Zukunft.⁴⁷¹

Der Bereich in dem der Treu- und Glaubensgrundsatz zur Anwendung kommt, ist jener, wo den Entscheidungsträgern Ermessen eingeräumt wurde, aber auch jener, in dem die Behörde aufgrund der Verwendung unbestimmter Gesetzesbegriffe, einen Auslegungsspielraum hat, dh überall dort wo ein Vollzugsspielraum besteht⁴⁷². So entsteht ein Vertrauensbruch dann, wenn die Behörde diesen Auslegungsspielraum (Beurteilungsspielraum) in ungerechtfertigter Weise ausnutzt.⁴⁷³ Für den Bereich der Ermessensentscheidungen muss Folgendes gelten; die der Auskunft zugrunde liegende Rechtsauffassung ist für die Behörde solange bindend, als sie sich im Bereich der zulässigen Ermessensübung befindet, erst wenn die Behörde ohne sachliche Begründung von einer einmal vertretenen Rechtsauffassung abweicht und nun eine ebenso richtige Auffassung vertritt, liegt aufgrund des allg Sachlichkeitsgebots Willkür vor.⁴⁷⁴ Denn der Auskunftsempfänger wird billigerweise damit rechnen, dass die Behörde (Erklärende) zu der kundgetanen Rechtsauffassung in Bezug auf tatsächliche oder rechtliche Beurteilungen, auch bei Erlassung der nachfolgenden abschließenden bescheidmäßigen Erledigung stehen wird, sodass sich hieraus das Vertrauensverhältnis ergibt. Zumal es auch Sinn und Zweck der Auskunft ist, dass sich der Auskunftswerber auf diese verlassen kann und sein Handeln dementsprechend ausrichten kann.⁴⁷⁵

4.4.2.2. Die Dispositionen des Abgabepflichtigen auf Grund der Vertrauenslage

Eine weitere Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Treu- und Glaubensgrundsatzes sind die Dispositionen die der Abgpfl im Vertrauen gesetzt hat und ohne

⁴⁶⁹ Werndl in FS Stoll 386.

⁴⁷⁰ Ryda/Langheinrich, FJ 1997, 339.

⁴⁷¹ Stoll, BAO-Kommentar II, 1305.

⁴⁷² Schuch in Holoubek/Lang, Vertrauensschutz 322; Rapberger in Holoubek/Lang, Vertrauensschutz 370; Thunhart, ÖJZ 2010/77, 714; Fischerlehner, UFS zur Durchsetzung von Vertrauensschutzinteressen – Prüfung im Nachsichtsverfahren ausreichend – Grundsatz von Treu und Glauben, SWK 2008, 421; RL zum Grundsatz von Treu und Glauben, AÖF 2006/126, Pkt 2.1.

⁴⁷³ Ehrke, Verbindliche Auskünfte 89.

⁴⁷⁴ Rapberger in Holoubek/Lang, Vertrauensschutz 371.

⁴⁷⁵ Ritz, ÖStZ 1998, 444 (449).

vertrauensbegründenden Akt der Behörde nicht gesetzt hätte.⁴⁷⁶ So vertritt auch der VwGH⁴⁷⁷ die Ansicht, wenn ein Vertragsteil unabhängig vom Verhalten des anderen oder keine auf das Vertrauen beruhende vermögensrechtliche Dispositionen getroffen hat, eine derartige Sachverhaltskonstellation die Anwendung des Treu- und Glaubensgrundsatzes nicht begründen kann. Denn ein Schutz des Vertrauens auf eine best Rechtsauslegung ist nur in jenen Fällen erforderlich, in denen der Stpfl überraschende Nachteile erleiden würde⁴⁷⁸, wie etwa, wenn eine höchstgerichtliche Klarstellung noch nicht erfolgt ist oder erst nach Auskunftserteilung erfolgt, mehrere Auslegungsvarianten der Norm vertretbar sind und die Auskunft der Behörde den Rahmen des rechtlich Zulässigen nicht sprengt.⁴⁷⁹ Neben der Verwirklichung oder Nichtverwirklichung des abgabenrelevanten Sachverhalts kommen auch solche wirtschaftlichen Dispositionen in Betracht, die der Abgpfl bei Erhalt einer richtigen Auskunft gesetzt hätte.⁴⁸⁰

4.4.2.3. Der Vermögensschaden

Zudem muss dem Stpfl durch das aufgrund der Vertrauenslage entstandene Verhalten der Behörde, ein Schaden erwachsen⁴⁸¹, wobei geringfügige Vertrauensschäden hinzunehmen sind, wenn bessere Argumente für die gegenteilige Auslegung sprechen.⁴⁸² Hat der Stpfl hingegen beträchtliche Vermögenswerte im Vertrauen auf eine vertretbare Rechtsansicht investiert, wiegt dies umso schwerer, sodass der Treu- und Glaubensgrundsatz greift.⁴⁸³

Allerdings hat der Abgpfl keinen Anspruch auf Erfüllung, sondern es besteht lediglich ein Anspruch auf Ersatz des Vertrauensschadens, also ein Ersatz jenes Steuerbetrags, der sich aus der gegenteiligen Auskunft vorgenommenen Besteuerung ergibt.⁴⁸⁴

Nach den RL⁴⁸⁵ zum Grundsatz von Treu und Glauben gestaltet sich der Vertrauensschaden als Differenz zw der rechtmäßigen Steuerschuld, dh der Steuer, die bei richtiger Auskunft herausgekommen wäre, und derjenigen Abgabenbelastung, die aus dem

⁴⁷⁶ Ehrke-Rabel in FS Doralt 25; Zorn in Lang/Staringer, Soft Law 95; RL zum Grundsatz von Treu und Glauben, AÖF 2006/126, Pkt 3.3.

⁴⁷⁷ VwGH 24.4.1990, 89/14/0260, ÖStZB 1990, 232.

⁴⁷⁸ Thunhart, ÖJZ 2010/77 (714).

⁴⁷⁹ Ehrke, Verbindliche Auskünfte 92.

⁴⁸⁰ Ehrke-Rabel in FS Doralt 25; RL zum Grundsatz von Treu und Glauben, AÖF 2006/126, Pkt 3.3.

⁴⁸¹ Zorn in Lang/Staringer, Soft Law, 95.

⁴⁸² Thunhart, ÖJZ 2010/77 (715).

⁴⁸³ Thunhart, ÖJZ 2010/77 (715).

⁴⁸⁴ Ruppe in Pezzer, Vertrauensschutz im Steuerrecht 240.

⁴⁸⁵ RL zum Grundsatz von Treu und Glauben, AÖF 2006/126, Pkt 3.3.

Verhalten des Abgabepflichtigen resultiert, dass er auf Grund der falschen Rechtsauskunft gesetzt hat.⁴⁸⁶

4.4.3. Die Durchsetzung des Vertrauensschutzes im Wege der Nachsicht

4.4.3.1. Allgemeine Voraussetzung der Nachsicht gem § 236 BAO

Sind die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des Treu- und Glaubensgrundsatzes gegeben, stellt sich die Frage wie der Stpfl diesen durchsetzen kann. Nach den RL⁴⁸⁷ zum Grundsatz von Treu und Glauben soll die Nachsicht gem § 236 BAO, die ihrerseits eine Ermessensvorschrift⁴⁸⁸ darstellt, im Zusammenspiel mit der zu § 236 BAO ergangenen Unbilligkeits-VO BGBl II 435/2005⁴⁸⁹, dem Treu- und Glaubensgrundsatz zur Durchsetzung verhelfen, wenn die *„Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre“*. Voraussetzungen für die in § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung ist, zum einen ein entsprechender Antrag der Partei, weil es sich hier um einen antragsgebundenen Verwaltungsakt handelt und zum anderen muss das Tatbestandsmerkmal der Unbilligkeit der Abgabeneinhebung erfüllt sein.⁴⁹⁰ Nach stRsp setzt die Unbilligkeit im allg voraus, *„dass die Einbringung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einbeziehung für den Steuerpflichtigen oder einen Steuergegenstand ergeben, dass also ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und im subjektiven Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteil vorliegt“*.⁴⁹¹ Solch ein Fall wird in aller Regel dann zu bejahen sein, wenn die Einhebung die Existenz des Abgpfl gefährden würde.

Wobei die Frage der Beurteilung der Unbilligkeit, der Begriff ist nach der herrschenden Verkehrsauffassung⁴⁹² auszulegen, keine Ermessensentscheidung darstellt, sondern erst die Feststellung des Vorliegens einer Unbilligkeit kann zur Ermessensentscheidung führen.⁴⁹³ Dementsprechend kommt die Nachsicht erst in Frage, wenn der Abgabeanpruch (§ 4 BAO) bereits entstanden ist und die Abgabenschuld mit Bescheid festgesetzt wurde (§ 198

⁴⁸⁶ Blazina, Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben, FJ 2004, 202; Ehrke, Verbindliche Auskünfte 125.

⁴⁸⁷ RL zum Grundsatz von Treu und Glauben, AÖF 2006/126, Pkt 6.1.

⁴⁸⁸ RL zum Grundsatz von Treu und Glauben, AÖF 2006/126, Pkt 6.1.2.

⁴⁸⁹ Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO, BGBl II 435/2005.

⁴⁹⁰ Kohlmayer/Althuber, Unbilligkeit der Einhebung iSd § 236 BAO, taxlex 2006, 276; Stoll, Ermessen², 185.

⁴⁹¹ VwGH 14.7.1994, 91/17/0170, ÖStZB 1995, 163.

⁴⁹² BMF vom 18.10.2005, RAE Rz 1638; RL zum Grundsatz von Treu und Glauben, AÖF 2006/126, Pkt 6.1.3.

⁴⁹³ Stoll, Ermessen², 187; Richtlinie des BMF vom 18.10.2005, Richtlinien für die Abgabeneinhebung (RAE), GZ 05 2202/1-IV/5/03, Findock-Nr 19978, Rz 1636.

BAO).⁴⁹⁴ Allerdings stellt die Nachsicht kein Mittel zur Beseitigung von Unrichtigkeiten der Abgabefestsetzung oder Nachholung unterlassener Rechtsbehelfe, wie Berufungen, dar.⁴⁹⁵

Zu dem muss die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung durch besondere Umstände des Einzelfalls ausgelöst sein, wodurch generelle Härten einer Abgabenvorschrift nicht durch Billigkeitsmaßnahmen im Einzelfall beseitigt werden können.⁴⁹⁶ IdS ist auch die sachliche Unbilligkeit Ausdruck der Einzelfallgerechtigkeit, weil sich diese Fälle dadurch auszeichnen, dass sie sich nicht mehr zu generell-abstrakten Fallgruppen zusammenfassen lassen.⁴⁹⁷

Die „Unbilligkeit der Abgabeneinhebung“ kann gem der RL⁴⁹⁸ eine persönliche oder sachliche Unbilligkeit sein und wird durch die zu § 236 BAO ergangene Unbilligkeits-VO⁴⁹⁹ des BMF näher präzisiert. Durch diese wurden die durch den VfGH⁵⁰⁰ aufgehobenen Wirkungen des § 117 BAO⁵⁰¹, der ein Verböserungsverbot⁵⁰² beinhaltete, in anderer Form wieder eingeführt und normativ festgelegt, damit das Vertrauen in bestimmte Auskünfte und Erlässe der Finanzverwaltung, aber auch in die Rsp der Höchstgerichte über die Nachsicht geschützt werden kann.⁵⁰³

Liegt eine sachliche oder persönliche Unbilligkeit vor wird der Vertrauensschutz durch die, im Ermessen liegende Gewährung der Nachsicht durch die AbgBH, realisiert.⁵⁰⁴ Diese hat in Anwendung des § 20 BAO unter Bedachtnahme der Zweckmäßigkeit und Billigkeit und sämtlicher relevante Aspekte des Einzelfalls eine Entscheidung zu treffen.⁵⁰⁵

⁴⁹⁴ *Ehrke-Rabel* in FS Doralt 25.

⁴⁹⁵ BMF vom 18.10.2005, RAE, Findock-Nr 19978, Rz 1662.

⁴⁹⁶ BMF vom 18.10.2005, RAE, Findock-Nr 19978, Rz 1638.

⁴⁹⁷ *Stoll*, *Ermessen*², 196.

⁴⁹⁸ RL zum Grundsatz von Treu und Glauben, AÖF 2006/126, Pkt 6.1.1.

⁴⁹⁹ Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO, BGBl II 435/2005.

⁵⁰⁰ VfGH 2.12.2004, G 95/04, ÖStZB 2005/68c, 33.

⁵⁰¹ § 117 idF BGBl I 2002/97, „Liegt eine in Erkenntnissen des Verfassungsgerichtshofes oder Verwaltungsgerichtshofes oder in den Richtlinien bezeichneten Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen vertretene Rechtsauslegung dem Bescheid einer Abgabenbehörde, der Selbstberechnung von Abgaben, einer Abgabentrachtung in Wertzeichen (Stempelmarken), einer Abgabenerklärung oder der Unterlassung der Einreichung einer solchen zu Grunde, so darf eine spätere Änderung der Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes oder Verwaltungsgerichtshofes oder auf einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen stützt, nicht zum Nachteil der betroffenen Partei berücksichtigt werden“.

⁵⁰² *Bruckner*, Mehr Mut zum Ungehorsam Karl E. Bruckner über die unverbindlichen Rechtsansichten der Finanzverwaltung, *persaldo* 2003 H 1, 27.

⁵⁰³ *Ehrke-Rabel*, Nochmals: Verordnung zu § 236 BAO Treu und Glauben bei Auskünften und Erlässen, *taxlex* 2006, 328; *Fischerlehner*, SWK 2008, 421 (423).

⁵⁰⁴ *Ehrke-Rabel*, *taxlex* 2006, 328.

⁵⁰⁵ *Achatz/Kofler* in *Holoubek/Lang*, Organhaftung 199 (217); *Kohlmayer/Althuber*, *taxlex* 2006, 276; *Stoll*, *Ermessen*², 187.

Somit liegen nun Instrumente vor die dem Abgpf die Möglichkeit eröffnen eine auf innerstaatlichem Recht beruhende Vertrauensschutzverletzung geltend zu machen, aber daneben gewähren diese auch die Durchsetzung eines aufgrund des Gemeinschaftsrechts gebotenen Vertrauensschutzes.⁵⁰⁶

4.4.3.2. Die sachliche Unbilligkeit

Nach hL liegt eine sachliche Unbilligkeit vor, wenn im Einzelfall bei Einhebung einer Abgabe aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes belastendes Ereignis eintritt, sodass es aufgrund dessen zu einer außergewöhnlichen Belastungswirkung und zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt.⁵⁰⁷ § 3 der Unbilligkeits-VO gibt, im Gegensatz zu dieser allg Formulierung konkrete Beispiele⁵⁰⁸ wieder die eine sachliche Unbilligkeit ausmachen können, sodass insb dann von einer solchen auszugehen ist, wenn die Geltendmachung des Abgabeanpruchs (1) von Rechtsauslegungen des VfGH oder VwGH abweicht, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rsp für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhalts bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden, (2) in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die (3) dem Abgpf gegenüber von der für ihn zuständigen AbgBH erster Instanz geäußert oder vom BMF im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht wurden und (4) zu einer intrn Doppelbesteuerung führt, deren Beseitigung ungeachtet einer Einigung in einem Verständigungsverfahren die Verjährung oder das Fehlen eines Verfahrenstitels entgegensteht.

Die Konsequenz ist folgende, sollte eine Geltendmachung des Abgabeanpruchs (zb Abgabenbescheid), von der Rechtsauslegung eines der Höchstgerichte abweichen, kommt die Annahme einer sachlichen Unbilligkeit nur dann in Betracht, wenn der Abgpf im Vertrauen auf die Richtigkeit dieser Auslegung Handlungen gesetzt hat, die für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhalts von Bedeutung waren. Nach der RL⁵⁰⁹ zum Grundsatz von Treu und Glauben ist ein Vertrauen auf die Auslegung von Bestimmungen eines (früheren) Gesetzes dann schutzwürdig, wenn der Wortlaut der

⁵⁰⁶ *Fischerlehner*, SWK 2008, 421 (424).

⁵⁰⁷ *Kohlmayer/Althuber*, taxlex 2006, 276; *Stoll*, *Ermessen*², 186; *Ritz*, BAO³ § 236 Rz 11; RAE vom 18.10.2005, GZ 05 2202/1-IV/5/03, Rz 1654; RL zum Grundsatz von Treu und Glauben, AÖF 2006/126, Pkt 6.1.1.

⁵⁰⁸ RL zum Grundsatz von Treu und Glauben, AÖF 2006/126, Pkt 6.2.1.

⁵⁰⁹ RL zum Grundsatz von Treu und Glauben, AÖF 2006/126, Pkt 6.2.1.

maßgebenden Norm im Wesentlichen ident ist und sich in teleologischer, aber auch systematischer Interpretation kein anderer Begriffsinhalt für die neue Bestimmung ergibt. Dies wird insb bei jenen Fällen bedeutsam sein, bei denen zw der Vornahme der abgabenrechtsrelevanten Dispositionen durch den Abgpfll und der Bescheiderlassung eine Rechtsprechungsänderung eingetreten ist, sodass die nachteiligen Wirkungen des in der Folge ergangenen Bescheides durch die Nachsicht beseitigt werden können.⁵¹⁰ Weiters liegt eine sachliche Unbilligkeit auch dann vor, wenn die Geltendmachung eines Abgabenspruchs in Widerspruch zu einer nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegung steht, die gegenüber dem Abgpfll geäußert wurde und bedeutet, dass (erstmalig) das Vertrauen in Rechtsauskünfte der zuständigen Finanzbehörde erster Instanz geschützt wird.⁵¹¹ So lässt sich allerdings daraus ersehen, dass Auskünfte des BMF in Bezug auf Einzelfallerledigungen weiterhin nicht geschützt werden, wenn diese nicht die Behörde erster Instanz ist.⁵¹² Eine sachliche Unbilligkeit kann nach der VO auch darin gesehen werden, dass fällige oder entrichtet Abgabenschuldigkeiten im Widerspruch zu „nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen“ stehen, die allerdings im AÖF vom BMF veröffentlicht worden sein müssen um der Nachsicht gem § 236 BAO zugänglich zu sein.⁵¹³

4.4.3.3. Die persönliche Unbilligkeit

Eine persönliche Unbilligkeit liegt nach der hL⁵¹⁴ vor, wenn die Einhebung in der Person des Abgpfll gelegene unverhältnismäßige außergewöhnliche Nachteile mit sich brächte. So liegt nach § 2 der Unbilligkeits-VO eine persönliche Unbilligkeit insb dann vor, wenn (1) die Einhebung die Existenz des Abgpfll oder seiner unterhaltsberechtigten Angehörigen gefährden würde, oder (2) die Einhebung mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, wobei die Erbringung der Abgabenschuldigkeit nur durch Vermögensveräußerung zu gewährleisten wäre.

Hieraus wird ersichtlich, dass die persönliche Unbilligkeit, als Ausgestaltung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes, auf ein wirtschaftliches Missverhältnis zw der Einhebung der Abgabe und den im Bereich des Abgpfll entstehenden Nachteilen abstellt

⁵¹⁰ Ehrke-Rabel, taxlex 2006, 328; Fischerlehner, SWK 2008, 421 (423).

⁵¹¹ Ehrke-Rabel, taxlex 2006, 328; Fischerlehner, SWK 2008, 421 (424).

⁵¹² Ehrke-Rabel, taxlex 2006, 328; Kohlmayer/Althuber, taxlex 2006, 276; RL zum Grundsatz von Treu und Glauben, AÖF 2006/126, Pkt 6.2.2.

⁵¹³ RL zum Grundsatz von Treu und Glauben, AÖF 2006/126, Pkt 6.2.4.

⁵¹⁴ Kohlmayer/Althuber, taxlex 2006, 276; Stoll, Ermessen², 186; Ritz, BAO³ § 236 Rz 11; RAE vom 18.10.2005, GZ 05 2202/1-IV/5/03, Findock-Nr 19978, Rz 1651.

und somit neben einem Eingehen auf die persönliche Situation des Abgpfl auch eine grundlegende Gesamtabwägung aller für eine Abgabennachsicht sprechenden Aspekte im Einzelfall stattfinden muss.⁵¹⁵ So wird idR eine persönliche Unbilligkeit dann vorliegen, sobald der Abgpfl oder dessen Angehörige durch die Abgabeneinhebung in eine finanzielle Notlage gebracht wird bzw wird.⁵¹⁶

⁵¹⁵ *Stoll, Ermessen*², 201.

⁵¹⁶ *Kohlmayer/Althuber, taxlex* 2006, 276.

5. Resümee und Schlussworte

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das Abgabenverfahren von den Grundsätzen der Amtswegigkeit und den Offenlegungs- und Wahrheitspflichten des Abgpfl beherrscht ist. Im Zentrum des Abgabenverfahrens steht die Erforschung der Materiellen Wahrheit um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu gewährleisten.

Diese Grundsätze sind auch dem Finanzstrafverfahren immanent, wodurch die FinanzstrafBH verpflichtet wird alle Umstände die zur Belastung oder Entlastung des Abgpfl führen in gleicher Weise zu erforschen, ohne dabei Abgabenbescheide der AbgBH ungeprüft zu übernehmen. Ergänzt wird die amtswegige Ermittlungspflicht durch ein System umfassender Mitwirkungspflichten des Abgpfl, wobei diese Mitwirkung nach den Umständen des Sachverhalts variieren kann, sodass zw. gewöhnlichen und erhöhten Mitwirkungspflichten unterschieden werden muss.

Wie aufgezeigt wurde ist die zentrale Vorschrift im System dieser Mitwirkungspflichten die Offenlegungspflicht des § 119 BAO. Obwohl nur die Offenlegung von Tatsachen verlangt ist, wird der Abgpfl nicht umhin kommen auch rechtliche Beurteilungen in seine Steuererklärung einfließen zu lassen, denn Gesetze sind grunds. auslegungsbedürftig. Dabei stellt sich für den Abgpfl idR die Frage welche Tatsachen er offen zu legen hat und in welchem Umfang, um einer Strafbarkeit nach § 33 Abs 1 FinStrG zu entgehen. Kann sich der Abgpfl auf eine Rechtsauffassung stützen die objektiv bzw. subjektiv vertretbar ist und er im Rahmen dieser Vertretbarkeit all jene Tatsachenelemente offen legt die hinsichtlich der abgabenrelevanten Umstände Bedeutung haben, sodass sich für die AbgBH ein vollständiges und klares Bild ergibt, begründet er keine Pflichtverletzung und damit auch keine Strafbarkeit.

Für die Frage der Strafbarkeit ist es zu dem unerheblich, welchen Vertretbarkeitsmaßstab der Abgpfl seiner Rechtsauffassung zugrunde legt. Denn eine Strafbarkeit bei einer objektiv vertretbaren Rechtsauffassung kann schon deshalb nicht vorliegen, weil bei einer objektiven Vertretbarkeit der Rechtsauffassung, die für den objektiven Tatbestand des § 33 Abs 1 FinStrG geforderte Pflichtverletzung gar nicht erfüllt ist. Die Strafbarkeit muss ebenfalls aufgrund des subjektiven Vertretbarkeitsmaßstabs ausgeschlossen werden, da dem Abgpfl lediglich ein (Rechts)Irrtum vorgeworfen werden könnte, der bei dessen

Entschuldbarkeit Vorsatz sowie auch Fahrlässigkeit ausschließt. Hieraus ergibt sich allerdings, dass die „vertretbare Rechtsauffassung“ keine eigenständige dogmatische Figur ist eines Strafaufhebungsgrundes. Wie dargelegt wurde kann sich eine Strafbarkeit des Abgpfll nur dann ergeben, wenn dieser einem unentschuldbaren Irrtum unterliegt, weil seine durch die Rechtsordnung auferlegten Sorgfaltspflichten und Erkundigungspflichten missachtet hat. Daneben bleibt die Strafbarkeit auch in jenen Fällen bestehen, in denen der Abgpfll von der Gemeinschaftswidrigkeit einer abgabenrechtlichen Norm ausgeht, die Gemeinschaftswidrigkeit allerdings noch nicht bestätigt wurde und im Zuge dessen abgabenrelevante Tatsachen nicht offen legt.

Die Schutzwirkung des Treu- und Glaubensgrundsatzes in Bezug auf Auskünfte der Behörde die der Abgpfll seiner Rechtsauffassung zugrunde legt, kann lediglich im Bereich der Ermessensbestimmungen greifen, da die Behörde aufgrund des Legalitätsprinzips immer dazu verpflichtet ist von einer unrichtigen Tatsachenwürdigung, gesetzwidrigen Verwaltungsübung oder einer nicht gedeckten Rechtsansicht abzugehen. Hat der Abgpfll im Vertrauen auf die Auskunft der Behörde nun wirtschaftlich nachteilige Dispositionen gesetzt und ist ihm daraus ein Vermögensschaden erwachsen, kann im Wege der Nachsicht gem § 236 BAO den Vertrauensschaden geltend machen. Die zu § 236 BAO ergangene Unbilligkeits-VO vermag mE einen gewissen Schutz dem Abgpfll einzuräumen und ist ein Schritt in die richtige Richtung, kann allerdings im Lichte der Rechtsicherheit nur ein „Anfang“ sein.

Wie (hoffentlich) aufgezeigt werden konnte, ist und bleibt die „vertretbare Rechtsauffassung“ ein spannendes Thema, zu dem in Zukunft sicherlich noch einiger Diskussionsbedarf besteht. Ich möchte diese Diplomarbeit gerne mit der Feststellung beenden, dass die „vertretbare Rechtsauffassung“ aufgrund der Vielzahl an Problemfeldern die mit ihr einhergehen, ein „Sudoku der ganz besonderen Art“ ist.

Literaturverzeichnis

Lehrbücher/ Monografien:

- Achatz/Ehrke-Rabel/Heinrich/Leitner/Taucher* (Hrsg), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Europarecht, Festschrift für Hans Georg Ruppe, Wien 2007
- Adamovic* (Hrsg), Handbuch zum ASG-Verfahren, Wien 2010
- Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Ertragssteuern in Wissenschaft und Praxis, Festschrift für Werner Doralt, Wien 2007
- Berka*, Lehrbuch Verfassungsrecht², Salzburg 2008
- Bruckner/Widinski* (Hrsg), Steuer-Berater 2010, Wien 2010
- Bohé*, Nebenstrafrecht, Wien 2010
- Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁵, Wien 2006
- Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl* (Hrsg), Steuern im Rechtsstaat, Festschrift für Gerold Stoll, Wien 1990
- Ehrke*, Verbindliche Auskünfte im österreichischen Abgabenrecht?, Wien 2003
- Ehrke-Rabel* (Hrsg), Gemeinschaftsrecht und österreichischen Abgabeverfahren, Wien 2006
- Gassner/Lang* (Hrsg), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen – 30 Jahre Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität, Wien 1998
- Heinrich/Ehrke-Rabel*, Basiswissen Steuerrecht 2010/2011⁵ (2010), Wien 2010
- Hilber* (Hrsg), ABC des Verfahrensrechts in Steuersachen – Eine kompakte Einführung, Wien 2001
- Holoubek/Lang* (Hrsg), Organhaftung und Staatshaftung in Steuersachen, Wien 2002
- Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauensschutz im Abgabenrecht, Wien 2004
- Kienapfel/Höpfel*, Strafrecht Allgemeiner Teil¹³, Wien 2009
- Lang/Staringer*, Soft Law in der Praxis, Wien 2005
- Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2005 – Grundrechtsfragen im Finanzstrafrecht, Wien 2005
- Leitner/Toilf//Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Wien 2008
- Leitner/Zitta* (Hrsg), Die Darlegung der Verfehlung bei der Selbstanzeige nach dem FinStrG, Wien 2001
- Müller*, UWG kompakt, Wien 2009
- Müller*, Vorsatz und Erklärungspflichten im Steuerstrafrecht, Hamburg 2007

- Pezzer* (Hrsg), Vertrauensschutz im Steuerrecht – 28. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Graz, 15. und 16. September 2003, München 2004
- Pernthaler* (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht, Wien 2004
- Seiler*, Strafrecht Allgemeiner Teil I – Grundlagen und Lehre von der Straftat, Wien 2007
- Schutzverband gegen unlauteren Wettbewerb* (Hrsg), Aktuelle Fragen des Lauterkeitsrechts, Wien 2004
- Schrottmeyer* (Hrsg), Finanzstrafrecht in der Praxis – Aktuelle Fragestellungen erläutert anhand zahlreicher Beispiele I, Wien 2007
- Stoll* (Hrsg), Ermessen im Steuerrecht², Wien 2001
- Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO 2010-Einführung und Kurzkomentar³, Wien 2010
- Toifl* (Hrsg), Der subjektive Tatbestand im Steuer- und Steuerstrafrecht – Wissen, Wollen, Absicht und Irrtum bei der Besteuerung des Einkommens, Wien 2010
- Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts¹⁰, Wien 2007

Kommentare:

- Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³
- Fink* (Hrsg), ASGG: Arbeits- und Sozialgerichtsgesetz, Wien 1994
- Hübschmann/Hepp/Spittaler*, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung Kommentar, Köln
- Gamerith*, Wettbewerbsrecht I⁶, Wien 2008
- Gumpoldsberger/Baumann* (Hrsg), UWG – Bundesgesetz gegen den unlauteren Wettbewerb, Wien 2006
- Gumpoldsberger/Baumann* (Hrsg), UWG – Bundesgesetz gegen den unlauteren Wettbewerb – Ergänzungsband, Wien 2009
- Koziol/Bydlinski/Bollenberger*, Kurzkomentar zum ABGB, 2007
- Mayer*, Das österreichische Bundes-Verfassungsrecht – Kurzkomentar⁴, Wien 2007
- Mayerhofer* (Hrsg), Das österreichische Strafrecht-Nebenstrafrecht III/1, Wien 2005
- Schragel*, Kommentar zum Amtshaftungsgesetz (AHG)³, Wien 2003
- Schwimann*, ABGB-Praxiskommentar VI³, Wien 2006
- Seiler/Seiler*, Finanzstrafgesetz Kommentar², Wien 2009
- Stoll*, Bundesabgabenordnung Kommentar II und III, Wien 1994
- Rauch*, Arbeitsrecht für Arbeitgeber⁹, Wien 2010
- Ritz*, Bundesabgabenordnung³, Wien 2005

Reger/Hacker/Kneidinger, Das Finanzstrafgesetz mit Kommentar und Rechtsprechung I³, Wien 2002 und II³, Wien 2003

Rummel, Kommentar zum ABGB II/1, II/2a, Wien 2002

Tannert, Finanzstrafrecht, Stand 2008

Wiltschek, UWG – Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb⁷, Wien 2003

Aufsätze:

Arnold, Glosse zu VwGH 7.12.1982, 82/14/0088, Anwbl 7/1983, 419

Artmann, Die Beurteilung der Fallgruppe „Rechtsbruch“ nach der UWG-Novelle 2007 – Zugleich eine Anmerkung zur Entscheidung OGH 11.3.2008, 4 Ob 225/07b, wbl 2008, 253

Balzina, Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben, FJ 2004,

Beiser, Umfang und Grenzen der Mitwirkungspflicht im Abgabeverfahren, ÖStZ 1991, 102

Biró, Die erhöhte Mitwirkungspflicht bei der Aufklärung steuerlicher Auslandssachverhalte, ÖStZ 1993, 129

Bruckner, Mehr Mut zum Ungehorsam Karl E. Bruckner über die unverbindlichen Rechtsansichten der Finanzverwaltung, persaldo 2003 H 1, 27.

BMF, SWK 2003, 246

Cato, Die Mitwirkung in der BAO, FJ 1987, 151

Ehrke-Rabel, Nochmals: Verordnung zu § 236 BAO – Treu und Glauben bei Auskünften und Erlässen, taxlex 2006, 328

Ehrke-Rabel/Kofler, Gratwanderung – Das Niemandsland zwischen aggressiver Steuerplanung, Missbrauch und Abgabenhinterziehung, ÖStZ 2009/916, 456

Fischerlehner, UFS zur Durchsetzung von Vertrauensschutzinteressen Prüfung im Nachsichtsverfahren ausreichend – Grundsatz von Treu und Glauben, SWK 2008, 421

Fissenewert, Das Risiko des Steuerberaters hinsichtlich des Vertretens einer (abweichenden) Rechtsansicht bei der Abgabe von Steuererklärungen, DStR 1992, 1488

Handig, Adieu, vertretbare Rechtsansicht?!, ecolex 2008, 150

Hochmayr, Abgabenrechtliche Mitwirkungspflichten und Nemo-tenetur-Grundsatz, ÖJZ 2006/61

Keppert/Bruckner, Aktuelles aus der Steuerpraxis, SWK 2004, T 156

Koch, Keine Abgabenhinterziehung ohne Tatbegehungsmittel, ecolex 1997, 315

Kohlmayer/Althuber, Unbilligkeit der Einhebung iSd § 236 BAO, taxlex 2006, 276

-
- Korn**, Die berufliche Sorgfalt im Wettbewerbsrecht – Dargestellt am Beispiel des Medienwettbewerbs – Sonderheft: Lothar Wiltschek zum 60. Geburtstag, ÖBl 2008/37, ÖBl 2008/37
- Kotschnigg**, Das FinStrG im Umbruch-Bemerkungen de lege lata und Anregungen de lege ferenda, ecolex-Script 2007/35, 2
- Kotschnigg**, Grundlegende Aussagen zur behördlichen Ermittlungspflicht-Zugleich Anmerkungen zu VwGH 17.12.1992, 92/16/0047, ÖStZ 1993/11, 153
- Kotschnigg**, Amtswegigkeit, erhöhte Mitwirkungspflicht und Beweislast bei Auslandssachverhalten, ÖStZ 1992, 82
- Langheinrich/Ryda**, Offizialmaxime, Mitwirkungspflicht der Parteien und Parteienghör im Rahmen der Abgabenerhebung (Teil I), FJ 1998, 19
- Langheinrich/Ryda**, Offizialmaxime, Mitwirkungspflicht der Parteien und Parteienghör im Rahmen der Abgabenerhebung (Teil II), FJ 1998, 45
- Langheinrich/Ryda**, Die Staatshaftung, die Amtshaftung und die Organhaftung im Steuerrecht (Teil I), FJ 2003, 317
- Langheinrich/Ryda**, Die Stellung und Bedeutung des Grundsatzes von Treu und Glauben im Abgabenverfahrensrecht (Teil I), FJ 1997, 304
- Langheinrich/Ryda**, Die Stellung und Bedeutung des Grundsatzes von Treu und Glauben im Abgabenverfahrensrecht (Teil II), FJ 1997, 339
- Leitner**, Offenlegungspflicht der abweichenden Rechtsauffassung, RdW 1995, 165
- Leitner**, Handeln im Vertrauen auf falschen Rat strafbar?, VWT 1996 H 2, 32
- Leitner**, VwGH: Zur Entschuldbarkeit des Verbotsirrtums im Abgabenstrafrecht, ecolex 2002, 916
- Leitner**, Das abgabenrechtliche Vertretbarkeitskalkül: Entschuldbarkeit des Verbotsirrtums und abgabenrechtliche Offenlegungspflicht – Eine Gegenäußerung zu Wagner-Hammer, RdW 2003/146,170f, ecolex 2003, 617
- Leitner**, Verbotener Zwang im Abgabenverfahren und im Finanzstrafverfahren – Kritische Würdigung der österreichischen abgabenverfahrensrechtlichen und finanzstrafrechtlichen Rechtslage – Regelungsdefizite, SWK 2006, 28
- Leitner/Käferböck**, Aktuelle abgabenrechtliche Judikatur der Höchstgerichte zum KommStG, ecolex 2001, 763
- Lenneis**, Rechtsansichten des VwGH zu § 293b BAO – Mehrfaches ungeprüftes Übernehmen einer offensichtlichen Unrichtigkeit steht einer Berichtigung nicht entgegen, SWK 1998, 437

Lochmann, Die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandsachverhalten im Abgabenverfahren in Österreich, ÖStZ 2004, 169

Pircher/Pülzl, Rechtsbedeutsamkeit einer Behördenauskunft bei später abweichendem Gerichtsurteil, SWK 2001, S 651

Pülzl, Gesellschafter-Geschäftsführer: Kommunalsteuerpflicht und Abgabenhinterziehung, SWK 2008, 769

Rauch, Verzugszinsen bei arbeitsrechtlichen Forderungen – Zinsen werden in der Praxis immer wieder vom Bruttobetrag und damit überhöht berechnet, ASoK 2001, 171

Reindl, Ist § 91 UrhG ausreichend bestimmt?, ÖJZ 2007/14

Reiter, Das Recht zu schweigen und sich nicht selbst beschuldigen zu müssen gemäß Art 6 EMRK („Nemo tenetur se ipsum accusare“), RZ 2010, 103

Ritz, Berichtigung gemäß § 293b BAO, ÖStZ 1990, 180

Ritz, ÖStZ 1999

Ruppe, Auskünfte und Zusagen, ÖStZ 1979, 50

Ryda/Langheinrich, Die Stellung und Bedeutung des Grundsatzes von Treu und Glauben im Abgabenverfahrensrecht (Teil I), FJ 1997, 302

Ryda/Langheinrich, Die Stellung und Bedeutung des Grundsatzes von Treu und Glauben im Abgabenverfahrensrecht (Teil II), FJ 1997, 339

Schimetschek, Die Beweislast-Verteilung zwischen Steuerzahler und Behörde – Unerfüllbare oder unzumutbare Beweise dürfen vom Abgabepflichtigen nicht verlangt werden, SWK 1987/32, AVI 17

Schimetschek, Treu und Glauben im Steuerrecht, FJ 1989, 156

Simader, Schwierigkeiten bei der Ermittlung des Abgabepflichtigen im Falle einer Steuerrückerstattung, SWI 2009, 348

Sewei, Die Verletzung der Amtswegigkeit und die Auswirkung für das Finanzstrafverfahren, RdW 1991/10, 306

Sewei, Vertrauensschutz im Steuerrecht – 3 Säulen: Bundesabgabenordnung, Amtshaftungsgesetz, Gleichheitssatz, SWK 1995, A 715

Stoll, Die Erfüllung abgabenverfahrensgesetzlicher Erklärungs-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten als unzulässige finanzstrafrechtliche Selbstbeschuldigung, ÖStZ 1985, 122

Stoll, Finanzbehördliche Rechtsauskünfte (Bindungswirkung, Vertrauensschutz, Unverbindlichkeits-Vorbehalt), ÖStZ 1998, 444

- Schneider/Feuerstein**, Erlässe der Finanzverwaltung als Rechtsquelle: Judikaturwende des VwGH? – Sind Richtlinien verbindlich? – Aktuelle VwGH-Judikatur, SWK 2006, S 832
- Schumacher**, Glosse zu OGH 9.8.2006, 4 Ob 86/06k, wbl 2007 H 2, 95
- Thiele**, Die Zeitschriftenlektüre des Rechtsanwalts als haftungsrechtliches Problem, ÖJZ 1998, 735
- Toifl**, Finanzstrafrechtliche Folgen von missbräuchlichen Steuergestaltungen, JSt 2006, 73
- Toifl**, Die vertretbare Rechtsauffassung im Steuerrecht, taxlex 2010, 208
- Thunhart**, Auslegung und Vertrauensschutz – Berechtigte Erwartungshaltungen des Betroffenen im Spannungsverhältnis von Rechtsrichtigkeit und Rechtssicherheit, ÖJZ 2010/77
- Unger**, Die Mitwirkungspflicht als bewegliches System – Auskunftersuchen nach formell rechtskräftiger Bescheiderlassung – Rechtssicherheit, SWK 2005, 421
- VwGH zur Bescheidberichtigung nach § 293b BAO und zur vertretbaren Rechtsauffassung, RdW 2004/99,
- Wagner/Hammerl**, Die „vertretbare Rechtsauffassung“ im Finanzstrafrecht, RdW 2003/146, 170
- Weinberger**, Fahrlässigkeit und Offizialmaxime, ÖStZ 1987, 51
- Wiltschek/ Majchrzak**, Die UWG-Novelle 2007 – Die Umsetzung der Richtlinie über unlautere Geschäftspraktiken in Österreich, ÖBl 2008/2, 6, 7

Judikatur:

BMF	9.3.2006	BMF-010103/0020-VI/2006
EGMR	8.2.1996	ÖJZ (MRK) 1996/21, 627
EGMR	17.12.1996	43/1994/490/572, ÖJZ 1998/1
EGMR	8.4.2004	ÖJZ 2004/24
OBdK	25.6.1990	Bkd 7/90, Anwbl 1991/1
OGH	22.5.1995	9 Ob 506/95, JBl 1995, 530
OGH	21.1.1959	6 Ob 343/58, JBl 1959, 416
OGH	19.4.1965	2 Ob 357/64, EvBl 1965/343
OGH	21.11.1991	14 Ob 127/90
OGH	10.3.1992	14 OS 61/91, ÖJZ 1992/139
OGH	21.11.1994	9 Ob 504/94, Kreis 9/35 = JBl 1995, 371 = exolex 1995, 173
OGH	5.3.1996	14 Os 80/95, ÖStZB 1996, 538
OGH	7.5.1997	10 Ob 2360/96y, JBl 1997, 719 = immolex 1998/16 = MietSlg 49.852
OGH	21.4.1998	11 Os 194/97, ÖStZB 1998, 840
OGH	29.8.2000	14 Os 33/00, ÖStZB 2001/279
OGH	10.7.2001	4 Ob 148/01t (unveröffentlicht)
OGH	18.2.2003	4 Ob 5/03v = MR 2003, 40
OGH	24.5.2005	4 Ob 21/05z, wbl 2005/234

OGH	9.8.2006	4 Ob 86/06k, wbl 2006, 40
OGH	11.3.2008	4 Ob 225/07b, ÖBl 2008/48 = RdW 2008/419 = ecolex 2008/199
OGH	20.5.2008	4 Ob 76/08t (unveröffentlicht)
UFS	8.1.2009	RV/2768-W/08
VfGH	3.7.1965	B 59/64, VfSlg 5027
VfGH	3.7.1965	VfSlg 5207
VfGH	15.3.1966	VfSlg 5235/1966
VfGH	15.3.1966	B 286/65, VfSlg 5235/1966
VfGH	15.5.1966	VfSlg 5235
VfGH	22.6.1966	VfSlg 5295
VfGH	3.3.1984	G 7/80ua, VfSlg 9950/1984
VfGH	26.9.1984	B 571/78, ÖStZB 1986, 27
VfGH	29.7.1990	VfSlg 12420/1990
VfGH	16.3.1994	G 136/93, VfSlg 13.740/1994
VfGH	20.6.1994	B 473/92, ÖStZB 1995/4
VfGH	20.7.1994	B 473/92, ÖJZ 1995/19
VfGH	14.3.1997	G 392/96, G 398 399/96, VfSlg 14802/1997
VfGH	16.10.1997	B 66, 67/97, VfSlg 14988/1997
VfGH	2.12.2004	G 95/04, ÖStZB 2005/68c, 33
VfGH	21.6.2007	B 1082/06, VfSlg 18164/2007
VwGH	13.10.1967	806/65 (unveröffentlicht)
VwGH	7.12.1982	82/14/008, Anwbl 7/1983, 419
VwGH	8.4.1983	81/17/0199, ÖJZ 1984/173 F
VwGH	15.12.1983	9/16/1055
VwGH	14.4.1986	84/15/0221, ÖStZB 1987, 36
VwGH	17.9.1986	83/13/0033, ÖStZB 1987, 184
VwGH	18.5.1988	88/02/0050, ZfVB 1989/121
VwGH	19.5.1988	87/16/165, ÖStZB 1988, 459
VwGH	12.10.1989	88/16/0208, ÖStZB 1990, 263
VwGH	24.4.1990	89/14/0260, ÖStZB 1990, 232
VwGH	11.5.1990	90/18/0022, ZVR 1991/99
VwGH	23.1.1992	90/16/0154, ÖStZB 1992, 885
VwGH	29.4.1992	88/17/0094, ÖStZB 1993, 63
VwGH	14.7.1994	91/17/0170, ÖStBZ 1995, 163
VwGH	14.7.1994	91/17/0170, ÖStZB 1995, 163
VwGH	9.7.1995	95/13/0124, ÖStZB 1998, 182
VwGH	6.8.1996	95/17/0109, ÖStZB 1997, 260
VwGH	6.8.1996	95/17/0109, ARD 479/23/96
VwGH	9.7.1997	95/13/0124, ÖStZB 1998, 79
VwGH	28.10.1997	97/14/0121, ÖStZB 1998, 547
VwGH	28.1.1998	95/13/0069 (unveröffentlicht)
VwGH	19.11.1998	96/15/0153, ÖStZB 1999, 485
VwGH	26.11.1998	98/16/0199, ÖStZB 1999, 459
VwGH	14.10.1999	96/16/0109, ÖStZB 2000/99, 111
VwGH	25.1.2000	94/14/0031, ÖStZB 2001/53, 67
VwGH	11.5.2000	99/16/0034, ÖStZB 2000, 508
VwGH	19.12.2001	2001/13/0064, ÖStZB 2002/518, 654
VwGH	27.2.2002	2005/13/0095, ÖStZB 2008/543
VwGH	26.11.2002	99/15/0154, JSt 2003/5
VwGH	1.7.2003	97/13/0230, ÖStZB 2004/288
VwGH	16.12.2003	2003/15/0110, ÖStZB 2004/386

VwGH 18.5.2006 2005/16/0260, ÖStZB 2006/612, 735
VwGH 31.7.2006 2006/05/0057, ÖStZB 2007/114, 180

Amtliche Bekanntmachungen:

Erlass, des BMF, GZ BMF-010103/0057-VI/2009 vom 19.5.2009 Richtlinien zur Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO, Findock-Nr 40768

Erlass, des BMF, GZ BMF-05-2202/1-IV/5/03 vom 18.10.2005 Richtlinien für die Abgabeneinhebung (RAE), Findock-Nr 19978

Erlass des BMF vom 6.4.2006 Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben, AÖF 2006/126

RL 2005/29/EG vom 11.5.2005 über unlautere Geschäftspraktiken im binnenmarktinternen Geschäftsverkehr zwischen Unternehmern und Verbrauchern und zur Änderung der RL 84/450/EWG des Rates, der RL 97/7/EG, 98/27/EG und 2002/65/EG des Europäischen Parlaments und des Rates sowie der VO 2006/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates.

Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO, BGBl II 435/2005.

Dieses Dokument wurde mit Win2PDF, erhaeltlich unter <http://www.win2pdf.com/ch>
Die unregistrierte Version von Win2PDF darf nur zu nicht-kommerziellen Zwecken und zur Evaluation eingesetzt werden.