

Seite 113Treu und Glauben im Steuerrecht

MICHAEL LANG¹

1. Die Rechtsgrundlagen von *Treu und Glauben* im Steuerrecht
2. *Treu und Glauben* als Interpretationsmaxime?
3. Die Rechtsprechung des VfGH zu *Treu und Glauben*
4. Die Rechtsprechung des VfGH zu *Treu und Glauben*
5. *Treu und Glauben* und Folgenbeseitigungsansprüche
6. Zusammenfassende Würdigung

1. Die Rechtsgrundlagen von *Treu und Glauben* im Steuerrecht

Das BMF hat 2006 „Richtlinien zum Grundsatz von *Treu und Glauben*“ veröffentlicht. Sie werden mit folgenden Sätzen eingeleitet:²

Unter dem Grundsatz von *Treu und Glauben* wird verstanden, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben [...]. Dieser Grundsatz ist auch im Abgabenrecht zu beachten.

Die Richtlinien zitieren in weiterer Folge Anwendungsfälle aus der umfangreichen Rechtsprechung vor allem des VfGH, geben aber keine Auskunft darüber, welche *Rechtsgrundlage* dieser „Grundsatz“ haben soll.

Jene Autoren, die sich die Mühe machen, mögliche *Rechtsgrundlagen* anzugeben, ergehen sich meist in Andeutungen:³ Der Grundsatz stehe auf derselben Stufe wie das gesetzte Recht selbst,⁴ wohne jedem wirklichen Recht inne,⁵ leite sich unmittelbar aus der Verfassung ab⁶ oder wäre Inhalt jeder Rechtsordnung.⁷ Es würde Seite 114 sich um eine Art „*übergesetzliche Leitlinie*“⁸ oder einen überpositiven Rechtssatz handeln.⁹ Zurecht fasst *Werndl* diese Erklärungsversuche dahingehend zusammen, dass dem am positiven Recht orientierten Juristen bei solcher Argumentation ein beträchtliches Unbehagen überkommt, zumal sie „den Eindruck entstehen lassen, dass es sich hier zwar um ein höchst erstrebenswertes Anliegen, nichtsdestoweniger aber um einen mit mehr oder weniger Phantasie ausgestatteten Naturrechtssatz handelt“.¹⁰

Ein anderer Ansatz besteht darin, die Analogie zum Privatrecht zu bemühen. Aber auch dagegen gibt es Einwände: Im Unterschied zu Deutschland und zur Schweiz ist der Grundsatz von *Treu und Glauben* im österreichischen Privatrecht gar nicht explizit festgeschrieben.¹¹ Anhaltspunkte bieten allenfalls die § 6 f sowie 914 ABGB. Vor allem aber ist die Rolle des Staates im öffentlichen Recht eine andere als im Privatrecht,

sodass fraglich ist, ob im Verwaltungsrecht ein Anwendungsbereich für *Treu* und *Glauben* bleibt.¹²

Für das *Steuerrecht* gilt noch zusätzlich, dass sich im ersten Teil der BAO unter den „*allgemeinen Bestimmungen*“ eine Reihe von Grundsätzen findet, die bei der Rechtsanwendung zu beachten sind. Dazu gehören die Vorschriften über die Entstehung des Abgabenspruchs, die Gesamtschuld, die Haftung, die Rechtsnachfolge, das Ermessen, die wirtschaftliche Betrachtungsweise, den Rechtsmissbrauch und das Scheingeschäft. Der Grundsatz von *Treu* und *Glauben* ist dort nicht angesprochen. Einzuräumen ist zwar, dass die meisten dieser in der BAO enthaltenen Vorschriften insoweit entbehrlich sind, als sie keine selbständige normative Bedeutung haben.¹³ Umgekehrt ist auch in den Rechtsgebieten, in denen der Grundsatz von *Treu* und *Glauben* explizit verankert ist, fraglich, ob auf diese Vorschriften nicht ebenso verzichtet werden könnte, ohne dass dies Auswirkungen auf die Norminhalt hat, wie die Beispiele der Art 26 WVK oder Art 4 Abs 3 VAEU zeigen.¹⁴ Der Umstand, dass andere Grundsätze im *Steuerrecht* Seite 115 explizit verankert sind, spricht jedenfalls gegen die analoge Anwendung des entsprechenden privatrechtlichen Grundsatzes.

2. *Treu* und *Glauben* als Interpretationsmaxime?

Die im Schrifttum heute herrschende Auffassung ist maßgebend durch *Werndl* geprägt worden:¹⁵ Er sieht die Bedeutung des Grundsatzes von *Treu* und *Glauben* einzig und allein in seiner interpretationsleitenden Funktion.¹⁶ Zur *Rechtsgrundlage* meint er:

Dabei mag es nur eine Frage des dogmatischen oder methodischen Standpunktes sein, ob das Gebot von *Treu* und *Glauben* als (ungeschriebener) selbständiger Rechtssatz zu beachten ist, der zu den einzelnen Rechtsnormen hinzutritt, sie ergänzt und ihre Anwendung mitbestimmt oder ob in ihm der Bestandteil einer jeden Rechtsnorm zu sehen ist. In beiden Fällen ist die Interpretation aufgerufen, bei ihrer Arbeit den Gesichtspunkt von *Treu* und *Glauben* nicht zu vernachlässigen.

Die eben zitierte Auffassung, wonach das Gebot von *Treu* und *Glauben* als „*Bestandteil einer jeden Rechtsnorm zu sehen ist*“,¹⁷ schränkt *Werndl* aber an anderer Stelle wiederum ein: Es muss sich um solche Normen handeln,

die überhaupt einer Konzeption nach *Treu* und *Glauben* fähig sind. Rein rechtstechnische sowie rein rechnerische Vorschriften scheidern demnach ebenso aus, wie auch sonst eindeutig zwingende Vorschriften keinerlei Auslegung der Vollziehung unter Berufung auf *Treu* und *Glauben* zulassen. Einer Konzeption und in der Folge auch einer Interpretation nach *Treu* und *Glauben* zugänglich sind lediglich wertbesetzte Normen, weiters sog. unbestimmte Rechtsbegriffe, wie überhaupt solche Vorschriften, die es der Vollziehung ermöglichen, der Individualität des Einzelfalles gerecht zu werden. Oder anders formuliert: In der Vollziehung deckt sich der Anwendungsbereich von *Treu* und *Glauben* mit dem Bereich der interpretationsfähigen bzw. auslegungsbedürftigen Vorschriften.

Diese Differenzierung ist von *Schuch* in Frage gestellt worden: Eine Unterscheidung zwischen rechtstechnischen und anderen Vorschriften sei nicht haltbar, und auch Vorschriften, die bei oberflächlicher Betrachtung als rein „rechnerisch“ erscheinen, wären auslegungsbedürftig.¹⁸ Vor allem kritisiert *Schuch* auch die von *Werndl* angenommene Unterscheidung zwischen „zwingenden“ Vorschriften einerseits und Ermessensvorschriften und Vorschriften mit unbestimmten Rechtsbegriffen andererseits.¹⁹ Denn auch in Fällen von Vorschriften, die Ermessen einräumen, oder unbestimmte Rechtsbegriffe verwenden, und die sich dadurch auszeichnen, dass der Wortlaut der Vorschrift der Behörde Spielräume er Seite 116 öffnet, führt oft die

Berücksichtigung anderer beim Auslegungsvorgang zu berücksichtigender Aspekte – wie insbesondere auch von Ziel und Zweck der Vorschrift – dazu, dass der vermeintliche Entscheidungsspielraum schrumpft oder sogar verschwindet. Umgekehrt ist auch eine auf den ersten Blick zwingende Vorschrift letztlich auslegungsbedürftig, zumal sich der vermeintlich klare Wortlaut oft bei genauerer Betrachtung als schillernd erweist, und außerdem anhand historischer, systematischer und teleologischer Überlegungen zu überprüfen ist, ob der Wortlaut der Vorschrift nicht doch in den Hintergrund zu treten hat.

Die Frage nach dem Anwendungsbereich des Grundsatzes von *Treu* und *Glauben* ist von der nach seiner *Rechtsgrundlage* zu trennen. Die von *Werndl* gegebene Antwort, wonach „das Gebot von *Treu* und *Glauben* als (ungeschriebener) selbständiger Rechtssatz zu beachten ist, der zu den einzelnen Rechtsnormen hinzutritt, sie ergänzt und ihre Anwendung mitbestimmt“²⁰ oder als „Bestandteil einer jeden Rechtsnorm zu sehen ist“,²¹ ist zum einen nicht völlig konsistent, da er selbst ja letztlich den Anwendungsbereich dieses Grundsatzes doch einschränken möchte. Zum anderen ist sie auch nicht völlig befriedigend: Die Frage, warum dieser Grundsatz überhaupt Bestandteil jeder Rechtsnorm sein soll, ist damit noch nicht geklärt.

Werndl weist an anderer Stelle selbst den Weg, indem er die Positivierung von *Treu* und *Glauben* als genauso überflüssig wie die Positivierung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise hält, und damit indirekt die Parallelen zwischen diesen Grundsätzen herausstreicht.²² Die wirtschaftliche Betrachtungsweise, die im österreichischen *Steuerrecht* in § 21 BAO ausdrücklich als Grundsatz angesprochen ist, gilt nicht generell. Vielmehr ist sie nur bei jenen Vorschriften heranzuziehen, deren Tatbestände wirtschaftlich anknüpfen. Ob dies der Fall ist, ist im Rahmen der Interpretation jeder einzelnen Vorschrift zu klären.²³ Überträgt man diese Überlegung auf den Grundsatz von *Treu* und *Glauben*, ist auch dieser Grundsatz nicht bei der Anwendung jeder *steuerrechtlichen* Vorschrift zu berücksichtigen, sondern nur bei jenen Vorschriften, deren Interpretation dies nahelegt.

Dabei ist wiederum auf den – ohnehin auch von *Werndl* selbst ins Treffen geführten²⁴ – Bericht des Finanz- und Budgetausschusses zur Stammfassung der BAO zurückzugreifen, der schon einleitend ausführt:

Der Ausschuss ist sich dessen bewusst, dass im Hinblick auf die Besonderheiten der Beziehungen, die ein Abgabeverfahren zwangsläufig unter den Beteiligten schafft, ein gewisses auf *Treu* und *Glauben* aufgebautes gegenseitiges Vertrauensverhältnis unentbehrlich ist.²⁵

Seite 117 Im Zusammenhang mit § 115 BAO wird dieser Gedanke wiederholt und vertieft:

Der der Behörde auferlegten Pflicht zur amtswegigen Wahrheitsfindung (§ 115 Abs 1) steht die Pflicht der Parteien zur vollständigen und wahrheitsgemäßen Offenlegung (§ 119) gegenüber. Aus diesen auf das gleiche Ziel ausgerichteten Pflichten ergibt sich, dass nach Ansicht des Ausschusses nicht nur ein pflichtgemäßes, sondern auch ein vom gegenseitigen Vertrauen getragenes Zusammenwirken zwischen Behörde und Parteien bestehen soll.²⁶

Daraus folgt, dass Abgabevorschriften, die das Verhältnis zwischen Steuergläubiger und Steuerbürger in prozessualer Hinsicht reglementieren, vom Grundsatz von *Treu* und *Glauben* geprägt sind und dessen Berücksichtigung bei ihrer Interpretation erfordern.²⁷ Zurecht gehen die eingangs zitierten Richtlinien des BMF daher davon aus, dass dieser Grundsatz bei der Ermessensübung für die Inanspruchnahme persönlich Haftender²⁸ und bei der Inanspruchnahme von Gesamtschuldnern

bedeutsam ist.²⁹ Gleiches gilt für die Anwendung von Verfahrenstiteln, wie die Aufhebung bei Rechtswidrigkeit des Bescheidspruchs gemäß § 299 Abs 1 BAO, die Verfügung der Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs 4 BAO, die Abänderung gemäß § 295a BAO oder die Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben (zB Dienstgeberbeitrag) gemäß § 201 Abs 2 BAO.³⁰

Hingegen ist nicht einsichtig, warum – wie aber in den Richtlinien des BMF gefordert wird³¹ – bei der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe wie „umfassende Umschulungsmaßnahmen“ (§ 4 Abs 4 Z 7 EStG 1988), „betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer“ (§ 7 Abs 1 EStG 1988), „ordnungsmäßige Buchführung“ (§ 18 Abs 6 EStG 1988), „Aufwendungen, die nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind“ (§ 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG 1988), „Musik- und Gesangsaufführungen“ (§ 10 Abs 1 Z 8 lit b UStG 1994), „Hausrat“ (§ 15 Abs 1 Z 1 lit a ErbStG), „übliche Gelegenheitsgeschenke“ (§ 15 Abs 1 Z 11 ErbStG) oder „gemeinnützig“ (§ 35 BAO), der Grundsatz von *Treu und Glauben* eine Rolle spielen soll. Denn diese Vorschriften reglementieren nicht das Verhältnis zwischen Steuergläubiger und Steuerpflichtiger in prozessualer Hinsicht, sondern regeln materielles Recht.

Am Beispiel der „betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer“ nach § 7 Abs 1 EStG erläutert: Sicherlich ist es unbefriedigend, wenn der Steuerpflichtige zunächst von der Abgabenbehörde aufgefordert wird, eine bestimmte Nutzungsdauer eines von ihm angeschafften Wirtschaftsgutes anzunehmen und sich diese Nutzungsdauer dann als unzutreffend herausstellt, sodass in einer Folgeperiode eine andere Nutzungsdauer zugrunde zu legen ist. Es gibt aber – entgegen der AuffasSeite 118sung des VwGH³² – im Lichte der hier angestellten Überlegungen keinen Grund, warum gerade bei der Anwendung des Tatbestands der „betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer“ spezifische *Treu und Glauben*-Überlegungen eine Rolle spielen sollen. Verwaltungspraxis und Rechtsprechung bemühen sich, im Wege der Auslegung des § 7 EStG periodenübergreifende Verknüpfungen bei Berichtigungen falsch geschätzter Nutzungsdauer herzustellen und auf diese Weise Doppel- oder Nichtabschreibungen zu vermeiden.³³ Die in § 4 Abs 2 EStG vorgesehenen Zu- und Abschläge sind ein weiteres Instrument, um unsachliche Ergebnisse zu vermeiden. *Treu und Glauben* kann nur insoweit ins Spiel kommen, als es um die Anwendung eines die Rechtskraft durchbrechenden Verfahrenstitels und das dabei auszuübende Ermessen im Hinblick auf den die falsche Nutzungsdauer zugrunde legenden Steuerbescheid geht. Würde man dem Grundsatz von *Treu und Glauben* in so einer Konstellation darüber hinaus Bedeutung beimessen, würde es sich nicht mehr um Normkonkretisierung, sondern um letztlich unvorhersehbare Normkorrektur für den Einzelfall handeln.³⁴

3. Die Rechtsprechung des VwGH zu *Treu und Glauben*

Beurteilt man vor diesem Hintergrund die Rechtsprechung des VwGH, so zeigt sich, dass die Anforderungen hoch sind, wenn es darum geht, dass sich der Steuerpflichtige erfolgreich auf den Grundsatz von *Treu und Glauben* berufen kann. Immer wieder betont der Gerichtshof, dass der Grundsatz von *Treu und Glauben* „nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit“ schützt.³⁵ So hindert der Umstand, dass eine abgabenrechtliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu

beurteilen.³⁶ Häufig betont der VwGH, dass die Behörde sogar verpflichtet ist, von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung abzugehen.³⁷

Der VwGH betont regelmäßig, dass „besondere Umstände vorliegen [müssen], die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Abgabenbehörde unbillig erscheinen lassen“.³⁸ Das meist in einem Atemzug erwähnte Standardbeispiel für Seite 119 solche besonderen Umstände besteht darin, dass „ein Abgabepflichtiger von der (zuständigen) Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit derselben herausstellt“.³⁹

Eine Unterlassung von Handlungen kann keine Grundlage für Treu und Glauben bilden:

Mit dem Unterbleiben einer Aufforderung gemäß § 162 BAO setzt das Finanzamt kein Verhalten, auf das der Abgabepflichtige ein schutzwürdiges Vertrauen dergestalt gründen könnte, dass auch in Zukunft keine Aufforderung zur Empfängernennung erfolgen werde. Eine Vertrauenslage entsteht auch nicht dadurch, dass der Abgabepflichtige seinen Steuererklärungen Zahlungsbestätigungen anschließt, denen der vollständige Name und die Anschrift des Zahlungsempfängers (Leistungserbringers) nicht entnommen werden kann, zumal derartige Beilagen keineswegs ausschließen, dass der Steuerpflichtige über weitergehende Unterlagen oder Kenntnisse der Person des Leistungserbringers verfügt.⁴⁰

Eine weitere Hürde, um *Treu* und *Glauben* erfolgreich ins Spiel bringen zu können, ist die Kausalität:

Voraussetzung für die Bejahung eines Verstoßes gegen *Treu* und *Glauben* ist nicht nur, dass das Verhalten der Abgabenbehörde für den Abgabepflichtigen eindeutig und unzweifelhaft zum Ausdruck gekommen ist, sondern auch, dass der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach eingerichtet und er „nur als Folge hievon einen abgabenrechtlichen Nachteil erlitten hat.“⁴¹

Konsequenz dieser Rechtsprechung ist, dass der VwGH im Ergebnis fast immer die Relevanz von *Treu* und *Glauben* verneint. Einer der seltenen Fälle, in denen er in dem von ihm entschiedenen Fall auch eine Anwendungsmöglichkeit für diesen Grundsatz für möglich erachtet hat, ist das Erkenntnis vom 14.12.1982, 82/14/0036:⁴²

Ist es – wie die Beschwerde ausführt und worauf die Aktenlage hindeutet – richtig, daß die Einbeziehung der Anteile an der Ges.m.b.H. in das Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin ihre Ursache im Ergebnis der seinerzeit bei der Beschwerdeführerin vorgenommenen [sic!] Betriebsprüfung und der durch diese vorgenommenen Beurteilung der Frage des Organschaftsverhältnisses hatte und trifft es vor allem zu, dass das Ergebnis der Betriebsprüfung die Beschwerdeführerin nicht nur dazu veranlasst hat, die von ihr selbst vorher als Privatvermögen behandelten Beteiligungen als Betriebsvermögen zu behandeln, sondern auch dazu, unter Anerkennung dieser Auffassung von ihr bereits erhobene Rechtsmittel zurückzuziehen, dann verpflichtet der auch im Abgabenrecht geltende Grundsatz von *Treu* und *Glauben* (vgl. dazu die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Juni 1962, Zl. 300/60, vom 27. April 1962, Zl. 1783/61, vom 31. Mai 1963, Zlen. 1796 und 1797/61, vom 25. Mai 1964, Zl. 1529/63, u. v. a., sowie des Verfassungsgerichtshofes vom 5. Oktober 1970, Zl. B 83/69, und vom 30. JänSeite 120ner 1980, Zl. B 29/77) die Abgabenbehörden, auch in den Folge-(somit den Streit-)jahren ihrerseits an dieser Auffassung festzuhalten. Das gilt insbesondere auch für die belangte Behörde in ihrer Eigenschaft als nach § 299 BAO einschreitende Oberbehörde, selbst wenn sie mit ihrer Auffassung zu der in Rede stehenden Frage im Verhältnis zu der entgegenstehenden Auffassung des Finanzamtes im Recht wäre, weil die im Grundsatz von *Treu* und *Glauben* gelegenen Grenzen ihrer Befugnisse nicht anders gesehen werden können wie die einer allenfalls einschreitenden Berufungsbehörde, deren durch den genannten Grundsatz bewirkte mögliche Bindung an eine tatsächliche Vorgangsweise des Finanzamtes der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 30. Oktober 1974, Zlen. 328, 329/74, Slg. N. F. Nr 4749/F, eindeutig bejaht hat.

Immer wieder betont der VwGH, dass der Grundsatz von *Treu* und *Glauben* „vor allem“ bei unrichtigen Rechtsauskünften der zuständigen Abgabenbehörde zu

berücksichtigen ist.⁴³ Er hält fest, „*dass eine aus dem Prinzip von Treu und Glauben allenfalls folgende Bindung an eine erteilte Auskunft immer nur diejenige Behörde treffen kann, die die entsprechenden Auskünfte und Zusagen erteilt hat*“.⁴⁴ Ob die Rechtsauskunft – wie beispielsweise in § 90 EStG – eine explizite Rechtsgrundlage hat, macht keinen Unterschied.⁴⁵ Eine weitere Schranke besteht darin, dass dann, wenn die Rechtsauskunft von einer klaren, eindeutigen Rechtslage abweicht und es sich daher um eine „*offensichtlich unrichtige Rechtsauskunft*“ handelt, das Vertrauen nicht mehr geschützt ist.⁴⁶ Offenbar ist zwischen einer „*offensichtlich unrichtigen*“ und einer nicht offensichtlich, aber dennoch unrichtigen Rechtsauskunft zu unterscheiden.

In der Literatur wird zurecht angemerkt, dass bloße Rechtsauskünfte als solche keine Bindungswirkung entfalten können. Dies ergibt sich schon im Vergleich zu Bescheiden, die in Rechtskraft erwachsen können, deren Rechtskraft aber nach den verschiedenen in der BAO geregelten Verfahrenstiteln gegebenenfalls auch wieder beseitigt werden kann. Für bloße Rechtsauskünfte ist dies nicht vorgesehen. Vertritt man die Verbindlichkeit der – auch gesetzlich ausdrücklich vorgesehenen – bloßen Rechtsauskunft, hätte der formfreie Akt stärkere Verbindlichkeit als der förmliche Bescheid.⁴⁷

Ganz generell – über Rechtsauskünfte hinaus – gilt nach der VwGH-Rechtsprechung, dass der Grundsatz von *Treu und Glauben* nur insoweit Wirkungen zeigt, als das Gesetz der Behörde einen „*Vollzugsspielraum*“ einräumt. Der VwGH verwendet diesen Begriff, um nicht bloß von Ermessensspielräumen zu reden, sondern auch unbestimmte Rechtsbegriffe miteinzubeziehen.⁴⁸ Dahinter steht offen Seite 121bar die Vorstellung, dass es Konstellationen gibt, in denen die Behörde sonst völlig frei wäre, für welche Lösung sie sich entscheidet. Dies würde voraussetzen, dass an sich – wenn man also den Grundsatz von *Treu und Glauben* ausblendet – beide Lösungen in gleicher Weise rechtlich gedeckt wären. Dies schlägt sich aber mit den – oft sogar selben – Entscheidungen, in denen vom „*Vollzugsspielraum*“ als Grenze der Berücksichtigung von *Treu und Glauben* die Rede ist und auch betont wird, dass der Grundsatz von *Treu und Glauben* gerade dann zum Tragen kommen soll, wenn sich nachträglich die „*Unrichtigkeit*“ der zuvor gewählten Vorgangsweise herausstellt.⁴⁹ Diese vom VwGH gewählten Begründungsformeln sind in sich widersprüchlich.

Überzeugend ist im Lichte der hier favorisierten Bedeutung des Grundsatzes von *Treu und Glauben* hingegen das Erkenntnis des VwGH vom 14.10.1992, 90/13/0009:⁵⁰ Das Unternehmen hatte am 15.12.1987 vom Finanzamt eine mündliche Lohnsteuerauskunft nach § 90 EStG eingeholt, zu der eine von beiden Seiten unterschriebene Niederschrift angefertigt wurde, wonach Tag- und Nächtigungsgelder weitgehend nach § 26 Z 7 EStG steuerfrei wären. Im Zuge einer 1989 vorgenommenen Lohnsteuerprüfung für die Jahre 1987 und 1988 vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass Dienstreisen im Sinne des § 26 Z 7 EStG 1972 nur vorliegen, wenn der Arbeitnehmer entweder seinen Dienstort verlassen muss oder so weit weg von seinem (Familien)Wohnsitz arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann. In den Fällen, in denen der Prüfer anhand der vorliegenden Reiserechnungen bzw der darin angeführten Reisezeiten eine tägliche Heimreise vom Dienstort (regelmäßig die Baustelle) zum Wohnort annehmen musste, wurden die als Bezüge nach § 26 Z 7 EStG 1972 (Tages- und Nächtigungsgelder) behandelten Beträge dem Arbeitslohn zugerechnet.

Der VwGH bestätigte zwar die Rechtsauffassung der Behörde, hob den Lohnsteuerhaftungsbescheid für das Jahr 1988 aber dennoch aufgrund inhaltlicher

Rechtswidrigkeit auf:⁵¹

Die Beschwerdeführerin macht zunächst geltend, dass die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid gegen den Grundsatz von *Treu* und *Glauben* verstoßen hat. Dieser Grundsatz wird von der Lehre als Rechtsmaxime betrachtet, die jedem rechtsstaatlichen Verfahren innewohnt und das Verhältnis der Behörde zur Partei beherrschen soll [...]. Damit ist gemeint, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben [...]. Die Maßgeblichkeit des Grundsatzes von *Treu* und *Glauben* ist auch im öffentlichen Recht, [Seite 122](#) namentlich auch im Bereich des Abgabenrechtes zu bejahen [...]. Im Beschwerdefall wurde am 15. Dezember 1987 im Sinne der Bestimmungen des § 90 EStG 1972 eine Rechtsauskunft über die Anwendung des § 26 Z 7 EStG 1972 mündlich erteilt und hierüber eine Niederschrift aufgenommen. Derartige Auskünfte nach § 90 EStG 1972 sind zwar keine (bindenden) Bescheide, unrichtige Auskünfte im Einzelfall können jedoch *Treu* und *Glauben* verletzen [...]. Insbesondere kann es eine Verletzung des Grundsatzes von *Treu* und *Glauben* bewirken, wenn der Steuerpflichtige sein steuerliches Verhalten der eingeholten Auskunft des Finanzamtes entsprechend einrichtete und dann gerade das der Auskunft des Finanzamtes entsprechende steuerliche Verhalten zu einer Steuernachforderung führen soll. Diese Möglichkeit der Verletzung des Grundsatzes von *Treu* und *Glauben* erscheint insbesondere verwirklicht, wenn der Arbeitgeber wie im Beschwerdefall lohnabhängige Abgaben für eine Vielzahl von Arbeitnehmern der Auskunft des Finanzamtes entsprechend einbehält bzw. entrichtet. Bezüglich des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag ist in Rechnung zu stellen, dass diese Abgaben als Kostenfaktor in die Preiskalkulation eingehen, und es dem Arbeitgeber in aller Regel nicht möglich sein wird, bereits verrechnete Preise wegen einer Nachforderung dieser Abgaben zu erhöhen. Hinsichtlich der Lohnsteuer ist davon auszugehen, dass einem Arbeitgeber der Gebrauch des ihm von der Rechtsordnung (§ 1358 ABGB) eingeräumten Rückgriffsrechtes vielfach aus faktischen Gründen verwehrt sein kann. Insbesondere in Fällen wie dem der Beschwerdeführerin, deren Betriebsgegenstand in der Überlassung von Arbeitskräften für Bauunternehmen besteht, wird der Geltendmachung eines Regresses meist die Fluktuation der Arbeitskräfte entgegenstehen [...]. Nach Meinung der belangten Behörde war eine Bindung an die erteilte Auskunft deswegen nicht gegeben, weil sie den hiefür nach Schimetschek, a.a.O., S 160, aufgestellten Voraussetzungen nicht entsprochen habe. Damit ist die belangte Behörde aber nicht im Recht: Nach dem Inhalt der über die Amtshandlung aufgenommenen Niederschrift wurde eine konkrete Auskunft von den hiefür zuständigen Organwaltern gegeben. Insbesondere aus den angeführten Beispielen ist ersichtlich, dass die Behauptung der Beschwerdeführerin, von ihren Vertretern sei der Sachverhalt lückenlos dargestellt worden, zutreffend ist. [...] Die gegenständliche protokollierte Auskunft ist in ihrer wesentlichen Aussage eindeutig und nicht weiter zweifelhaft, sodass die Abgabenbehörde an sie gebunden war. [...] Die Bindung der Abgabenbehörden an die am 15. Dezember 1987 erteilte Rechtsauskunft konnte jedoch nur die danach liegenden Lohnzahlungszeiträume, also die Zeiträume Jänner bis Dezember 1988, betreffen. Soweit der angefochtene Bescheid die Vorschreibung lohnabhängiger Abgaben für Jänner bis Dezember 1988 zum Gegenstand hat, ist er somit mit einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit belastet (vgl. § 42 Abs 1 VwGG).

Im Ergebnis rügte der VwGH, dass die Behörde bei der Erlassung des lohnsteuerlichen Haftungsbescheids den Grundsatz von *Treu* und *Glauben* nicht berücksichtigt hatte. Da die Regelungen über die Abgabenhaftung und damit auch über die Lohnsteuerhaftung zweifellos zu jenen Vorschriften gehören, die das Verhältnis zwischen Steuergläubiger und Steuerbürger in prozessualer Hinsicht reglementieren, und die daher vom Grundsatz von *Treu* und *Glauben* geprägt sind und dessen Berücksichtigung bei ihrer Interpretation erfordern, erwies sich der Bescheid aus diesem Grund als rechtswidrig. Dass sich die von der Behörde im Zuge der Lohnsteuerprüfung vertretene Auffassung inhaltlich als zutreffend und die vorangegangene Rechtsauskunft somit aus diesem Blickwinkel als falsch er [Seite 123](#) wies, änderte daran nichts. Konsequenterweise war nur für die der Auskunft folgenden Lohnsteuerzeiträume der Grundsatz von *Treu* und *Glauben* zu

berücksichtigen, denn nur die nach der Auskunft vorgenommene Praxis lässt sich mit dem Vertrauen auf die Praxis begründen. Entscheidend war schließlich der Umstand, dass sich das Unternehmen für die im Zuge eines Haftungsbescheids nachträglich vorgeschriebene Lohnsteuer kaum mehr bei Dritten regressieren konnte. Daher ist für das Unternehmen im Vergleich zu der Situation, in der die Rechtsauskunft zutreffend gewesen wäre und die Einhebung der Lohnsteuer von vorneherein auch auf die Tag- und Nächtigungsgelder erfolgt wäre, ein finanzieller Nachteil entstanden.

Das Erkenntnis des VwGH vom 26.1.1993, 89/14/0234 überzeugt ebenfalls: Es ging um einen Verein, der von allen in V ansässigen Raiffeisenkassen und von deren Zentralinstitut, dem Raiffeisenverband V, gegründet wurde. Hinsichtlich der Körperschaftsteuerpflicht des Vereins vertrat das Finanzamt in einer Auskunft die Ansicht, soweit Mitgliedsbeiträge, die zur Erreichung des Vereinszweckes eingehoben werden, von den Mitgliedern in ihrer Eigenschaft als Mitglieder nach der Satzung geleistet würden, blieben diese bei der Ermittlung des Einkommens gemäß § 9 Abs 1 KStG 1966 außer Betracht. Basierend auf dieser Rechtsauffassung wurden die Steuererklärungen abgegeben und die Veranlagung vorgenommen. Die Oberbehörde hob in Ausübung des ihr nach damaliger Rechtslage eingeräumten Aufsichtsrechts den Bescheid des Finanzamts gemäß § 299 Abs 2 BAO wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts mit der Begründung auf, der Verein übe die Tätigkeit eines Versicherungsunternehmens aus, weshalb gemäß § 9 Abs 2 KStG 1966 die von ihr eingehobenen Mitgliedsbeiträge nicht von der Körperschaftsteuer befreit seien.

Der VwGH bestätigte zunächst die Rechtsauffassung der Oberbehörde, wonach die Mitgliedsbeiträge der Körperschaftsteuerpflicht unterliegen. Dennoch hob der VwGH den von der Oberbehörde nach § 299 BAO erlassenen Aufhebungsbescheid auf:⁵²

Bereits vor Gründung der Beschwerdeführerin wurde an die zuständige Abgabenbehörde das Ersuchen gerichtet, mitzuteilen, ob auf Grund der in Aussicht genommenen Satzung die Mitgliedsbeiträge bei der Ermittlung des Einkommens gemäß § 9 Abs 1 KStG 1966 außer Betracht blieben. Erst nachdem das Finanzamt in der schriftlich erteilten Auskunft die Ansicht vertreten hatte, die Mitgliedsbeiträge blieben außer Betracht, wurde die Beschwerdeführerin gegründet. Damit wurde aber die Beschwerdeführerin zu einer bestimmten Vorgangsweise veranlasst, wobei sich – wie bereits ausgeführt – nachträglich herausgestellt hat, dass die Mitgliedsbeiträge bei der Ermittlung des Einkommens der Beschwerdeführerin NICHT außer Betracht bleiben. Die Aufhebung eines Bescheides liegt bei Erfüllung der im § 299 BAO normierten Voraussetzungen im Ermessen der Behörde. Gerade bei Ermessensentscheidungen ist dem Grund Seite 124 Satz von *Treu* und *Glauben* Rechnung zu tragen. Es geht nicht an, die Beschwerdeführerin zu veranlassen, ein bestimmtes steuerliches Verhalten zu setzen, sodann aber dieses im Weg einer aufsichtsbehördlichen Maßnahme als unrichtig zu bezeichnen. Da die belangte Behörde durch die von ihr gesetzte aufsichtsbehördliche Maßnahme den Grundsatz von *Treu* und *Glauben* verletzt hat, erweist sich der angefochtene Bescheid, der die Besteuerung eines Einkommens von über 19 Mio S anstelle eines solchen von rund 240.000 S ermöglichte, als inhaltlich rechtswidrig, weshalb er gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

Die Rechtsauffassung des Finanzamts, wonach die Mitgliedsbeiträge steuerfrei waren, war eindeutig rechtswidrig, und die gegenteilige Rechtsauffassung der Oberbehörde zutreffend. Doch nicht jeder rechtswidrige Bescheid darf nach § 299 BAO von Amts wegen behoben werden. Da § 299 BAO zweifellos zu jenen Abgabenverfahrensvorschriften gehört, die das Verhältnis zwischen Steuergläubiger und Steuerbürger in prozessualer Hinsicht reglementieren, und die daher vom Grundsatz von *Treu* und *Glauben* geprägt sind und dessen Berücksichtigung bei ihrer Interpretation erfordern, hat der VwGH zurecht eingemahnt, dass die Oberbehörde

bei ihrer Entscheidung über die Aufhebung diesen Grundsatz einzubeziehen gehabt hätte.

4. Die Rechtsprechung des VfGH zu *Treu und Glauben*

Die Rechtsprechung des VfGH zu *Treu und Glauben* scheint auf den ersten Blick Parallelen zur entsprechenden Rechtsprechung des VwGH aufzuweisen. So maß der VfGH diesem Grundsatz schon in VfSlg g 6188/1970 wenig Bedeutung bei:⁵³

Es verstößt nicht gegen *Treu und Glauben* und ist nicht willkürlich, wenn die bel. Beh. annimmt, dass die Abgabenbehörde erster Instanz, wenn sie 20 Jahre lang die Erklärungsangaben des Steuerpflichtigen übernahm und seine Tätigkeit als künstlerisch anerkannte, dennoch zur Aufrechterhaltung des Legalitätsprinzips verpflichtet sei, die auf Grund einer Betriebsprüfung als unrichtig erkannte Sachverhaltsbeurteilung sobald als möglich zu berichtigen.

Ein weiteres Beispiel dafür ist VfSlg 10.117/1984:⁵⁴

Was den Vorwurf der bf. Gesellschaft anlangt, die bel. Beh. habe ihre Praxis geändert und damit gegen *Treu und Glauben* verstoßen, weist sie auch damit keinen in die Verfassungssphäre reichenden Fehler nach: Es ist keinesfalls denkunmöglich oder willkürlich, wenn die Behörde tatsächlich, wie in der Beschwerde behauptet wird, von ihrer bisherigen Handhabung des Gesetzes abgegangen sein sollte; diese Änderung der Vollzugspraxis wäre dann erfolgt, um sie der Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechtes anzupassen.

Seite 125 Ähnlich zurückhaltend sind die in VfSlg 14.919/1997 gewählten Formulierungen:⁵⁵

Auch die von der belangten Behörde verfügte Wiederaufnahme der rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungsverfahren ist aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden. Das das Institut der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigende Ziel ist es, insgesamt ein rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen (vgl. Stoll, BAO-Handbuch, 1980, 712; vgl. auch VfSlg. 11635/1988, 12566/1990). Im vorliegenden Fall ist es unstrittig, dass zu wenig Abgaben abgeführt wurden. Das Vorgehen der belangten Behörde bewirkt, dass der Beschwerdeführer nunmehr die Abgabe, die der Arbeitgeber bei korrekter Besteuerung seiner Bezüge vom Arbeitslohn einzubehalten gehabt hätte, abzuführen hat. In einem solchen Fall führt die Verfügung der Wiederaufnahme nicht zu einem *Treu und Glauben* widersprechenden Ergebnis (vgl. dazu VfSlg. 12566/1990).

Im berühmt gewordenen – weil die Rückwirkungsjudikatur des VfGH begründenden⁵⁶ – Erkenntnis VfSlg 12.186/1990 hat der VfGH die bisherigen Ansätze seiner Vertrauensschutzjudikatur zusammengefasst und dabei zu *Treu und Glauben* folgende Aussagen getätigt:

So hat der Gerichtshof etwa in Fällen, in denen eine Steuerbehörde von einer über mehrere Jahre vertretenen Rechtsauffassung, an die sich die Steuerpflichtigen in der Folge gehalten haben, ohne triftige Gründe abwich, eine Verletzung von *Treu und Glauben* festgestellt und erkannt, dass dies den Bescheid mit Willkür belaste (VfSlg. 6258/1970 und 8725/1980).

Diese Formulierung klingt so, als würde es triftiger Gründe bedürfen, um von einer mehrere Jahre vertretenen Rechtsprechung abzuweichen, während der VwGH nur im Falle besonderer Gründe auf der Beibehaltung einmal eingenommener rechtlicher Positionen besteht. Diese Unterschiede relativieren sich allerdings, wenn man berücksichtigt, dass es der VfGH bereits als „triftigen Grund“ betrachtet, wenn die Behörde von einer rechtlich verfehlten Praxis abkehrt und einer als richtig erkannten Rechtsansicht zum Durchbruch verhilft.⁵⁷

Sieht man sich die vom VfGH im Erkenntnis VfSlg 12.186/1990 zitierten und auch andere seiner Entscheidungen näher an, zeigt sich, dass es in diesen Fällen, in denen

der VfGH einen besonderen Maßstab anlegt, jeweils um die Vermeidung von Doppelbesteuerung geht. In VfSl g 6258/1970 hat der VfGH wie folgt argumentiert:⁵⁸

Seite 126 Der Betriebsprüfungsbericht aus 1955 ist auch dem Bf. zugemittelt worden. Der im Text, Z 20, dieses Prüfungsberichtes festgehaltene Rechtsstandpunkt des Finanzamtes hat in dem damit verbundenen oder dem darauf folgenden Einkommensteuerbescheid seinen Niederschlag gefunden; der in Rede stehende Rückstellungsbetrag wurde bei der Ermittlung der Einkommensteuer nicht in Rechnung gestellt. Dabei ist es bis zum Jahre 1966 geblieben. Dass die Behörde in diesem Zusammenhang im Laufe der Jahre möglicherweise nicht mehr die genannte Textziffer 20 des Prüfungsberichtes vor Augen hatte, ist nicht erheblich; Tatsache ist, dass die Praxis des Bf., den Rückstellungsbetrag nicht mehr auszuweisen, von dem Rechtsstandpunkt der Behörde ihren Ausgang nahm, der in dem mit dem Prüfungsbericht zusammenhängenden Bescheid des Finanzamtes seinen Ausdruck gefunden hatte. Im Jahre 1966 ist die Behörde von diesem Rechtsstandpunkt abgerückt. Wenn aber bei der bescheidmäßigen Behandlung von Besteuerungselementen, die sich über mehrere Jahre erstrecken (Bildung von Rückstellungen), die Behörde von ihrer einmal angenommenen Rechtsauffassung, an die sich der Steuerpflichtige in der Folge gehalten hat, ohne triftigen Grund in einer Weise abweicht, die gegen *Treu* und *Glauben* verstößt, so liegt darin Willkür. Dies trifft hier zu. Die Behauptung der bel. Beh., die Ansicht der Betriebsprüfung, dass eine Aufwertung der Darlehen bereits zu einer Einkommensbesteuerung der Berechtigten führen würde, sei wesentliche Grundlage der „Vereinbarung“ (und damit auch wesentliche Grundlage des dementsprechenden Rechtsstandpunktes der Behörde) gewesen, ist denkunmöglich. Dem Wortlaut der Textziffer 20 des Prüfungsberichtes und der wiedergegebenen Stelle des Aktenvermerkes des Betriebsprüfers vom 4. Juli 1955 ist nämlich eindeutig zu entnehmen, dass relevante Grundlage der Vereinbarung (des Rechtsstandpunktes der Behörde) ausschließlich die Meinung war, es fehle für die Anerkennung der Aufwertung (in Form der Rückstellung) eine ausreichende Rechtsgrundlage. Die Behörde hat den Rechtsstandpunkt, dass die Rückstellung zu unterbleiben habe, unabhängig davon eingenommen, ob die Rückstellung tatsächlich „eine Einkommensbesteuerung bei den Berechtigten“ bedeutete oder nicht. Es widersprach daher *Treu* und *Glauben*, von dem umschriebenen Rechtsstandpunkt nur deswegen abzugehen, weil später durch die Rechtsprechung geklärt worden ist, dass die Rückstellung keine Einkommensbesteuerung für die Berechtigten bedeutet. Damit hat die Behörde Willkür geübt.

Der VfGH hat somit unter Berufung auf den Gleichheitssatz gefordert, dass sich die Behörde der von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung mittlerweile begründeten Rechtsauffassung verweigert, um auf diese Weise die doppelte Erfassung der Erträge zu vermeiden.

Auf derselben Linie liegt das Erkenntnis VfSl g 8725/1980:⁵⁹

Wenn eine Behörde ein bestimmtes geschäftliches Verhalten durch Jahre hindurch in Übereinstimmung mit dem Steuerpflichtigen in vertretbarer Weise beurteilt hat und nachfolgend ein und derselbe Vorgang, wenn auch in vertretbarer Weise, anders beurteilt wird, so darf der Wechsel zu dieser anderen vertretbaren Beurteilungsweise dennoch nicht zu einer Doppelbesteuerung führen, da hiedurch *Treu* und *Glauben* verletzt wird. Durch die hiedurch bewirkte Doppelbesteuerung verstößt der angefochtene Bescheid gegen den Gleichheitssatz [...].

Seite 127 Im Erkenntnis VfSlg 12.566/1990 hat der VfGH diese Judikatur nochmals bestätigt:⁶⁰

Im Effekt bewirkt das Vorgehen der belangten Behörde, daß die beschwerdeführende Partei doppelt besteuert wird. Führt aber eine Änderung in der rechtlichen Qualifikation eines steuerlich relevanten Vorgangs zu einem solchen *Treu* und *Glauben* verletzenden Ergebnis, so verstößt dies – wie der Verfassungsgerichtshof in einem vergleichbaren Fall in VfSlg. 8725/1980 festgestellt hat – gegen den Gleichheitsgrundsatz [...].

Die beiden zuletzt genannten Entscheidungen unterscheiden sich aber dadurch voneinander, als der VfGH im Erkenntnis VfSl g 8725/1980 ausdrücklich offen ließ, ob die Behörde im fortgesetzten Verfahren die Wiederaufnahme zur Gänze versagen soll

oder die Abgabenbescheide mit solchem Inhalt erlassen soll, dass die Doppelbesteuerung vermieden wird:

Es war hiebei nicht zu untersuchen, wo im konkreten Fall die Grenze für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen liegt oder wie die Behörde in anderer Weise zur Vermeidung des gleichheitswidrigen Ergebnisses vorzugehen hat, um den optisch durchbrochenen Bilanzzusammenhang durch (fiktive) Zu- und Abschläge wiederherzustellen und zu neutralisieren.⁶¹

Im Erkenntnis VfSlg 12.566/1990 ging es hingegen darum, dass der VfGH in verfassungskonformer Interpretation eine Wiederaufnahme erzwang, um die Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Mit dem hier favorisierten Ansatz lässt sich am ehesten das zuletzt wiedergegebene Erkenntnis des VfGH in Einklang bringen. Denn hier geht es um die Auslegung der Wiederaufnahmevorschrift und somit um eine der Abgabenverfahrensvorschriften, die das Verhältnis zwischen Steuergläubiger und Steuerbürger in prozessualer Hinsicht reglementiert, und die daher vom Grundsatz von *Treu* und *Glauben* geprägt ist und dessen Berücksichtigung bei ihrer Interpretation erfordert. In den anderen Fällen geht es nicht mehr um Normkonkretisierung, sondern um schlichte Normkorrektur für den Einzelfall, um ein als unbillig erscheinendes Ergebnis zu vermeiden. Der VfGH überspannt damit die Möglichkeiten, die die gleichheitskonforme Interpretation bietet.

5. *Treu* und *Glauben* und Folgenbeseitigungsansprüche

Die bisher angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass die Rechtsprechung bemüht ist – und dabei manchmal zu weit geht –, den Steuerpflichtigen durch ermessensgeleitete Anwendung von verfahrensrechtlichen Vorschriften, die eine Rechtskraftdurchbrechung vorsehen, oder durch Anwendung von Haftungs- und Schadensvorschriften in seinem Vertrauen auf sich im Nachhinein als rechtswidrig erweisende Handlungen von Behörden, die ihn zu bestimmten Dispositionen bewogen Seite 128 haben, zu schützen. Aber auch diese Möglichkeiten haben Grenzen, insbesondere wenn dem Vertrauensschutz bei der erstmaligen Erlassung des Steuerbescheides Rechnung getragen werden soll. Selbst wenn man – wie die Richtlinien des BMF⁶² – *Treu* und *Glauben* auch bei der Auslegung bestimmter materiell-rechtlicher Tatbestände anwenden wollte, gibt es Fälle, in denen schutzwürdiges Vertrauen nicht auf diese Weise berücksichtigt werden kann.

§ 236 Abs 1 BAO füllt diese Lücke: „*Fällige Abgabenschuldigkeiten können auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.*“ Abs 2 ergänzt: „*Abs 1 findet auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.*“ Das Vertrauen auf eine unrichtige Rechtsauskunft der Abgabenbehörde kann wegen des Grundsatzes von *Treu* und *Glauben* zu einer sachlichen Unbilligkeit führen, die nach dieser Vorschrift Folgenbeseitigungsansprüche auslöst.⁶³

Die Rechtsprechung des VfGH macht klar, dass nicht jedes Vertrauen geschützt ist, dass aber ähnliche Maßstäbe zum Tragen kommen, wie sich dies aus der schon zuvor geschilderten Rechtsprechung ergibt:⁶⁴

Soweit die Revisionswerberin die Verletzung des Grundsatzes von *Treu* und *Glauben* rügt und daraus einen Anspruch auf Abgabennachsicht ableitet, ist ihr zu entgegnen, dass dieser Grundsatz nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit schützt.

Vielmehr müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Auffassung durch die Abgabenbehörde unbillig erscheinen ließen, wie dies z.B. der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der zuständigen Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wurde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt. Der Grundsatz von *Treu* und *Glauben* ist vor allem bei unrichtigen Rechtsauskünften der zuständigen Abgabenbehörde zu berücksichtigen (vgl. etwa VwGH vom 10. Februar 2016, 2013/15/0087, sowie vom 24. Juni 2009, 2007/15/0045, mwN).

§ 236 BAO spricht von Billigkeit und die Vorschrift gilt als Ermessensvorschrift. Ermessen heißt aber niemals Belieben. Vielmehr ist Ermessen pflichtgemäß – also unter Berücksichtigung von Ziel und Zweck der Vorschrift – zu üben.⁶⁵ Ermessensvorschriften unterscheiden sich keineswegs grundlegend von sogenannten gebundenen Vorschriften.⁶⁶ Bei ihnen erweist sich die Bedeutung ihres Inhalts nicht in erster Linie durch den Wortlaut, sondern durch Berücksichtigung anderer bei der Auslegung zu berücksichtigender Aspekte. Daher kann sich der Inhalt von Er[Seite 129]messensvorschriften häufig so verdichten, dass in bestimmten Fallkonstellationen nur eine Auslegung gesetzeskonform ist. Dies gilt auch für § 236 BAO.⁶⁷

Heftig diskutiert wird darüber, welcher „Schaden“ im Falle der Anwendung des § 236 BAO zu „ersetzen“ ist, oder – in der Terminologie des § 236 BAO gesprochen – welcher Steuerbetrag dem Steuerpflichtigen „nachgesehen“ werden kann. Die Rechtsprechung des VwGH und zahlreiche Stimmen im Schrifttum sprechen sich für den Ersatz des Vertrauensschadens aus.⁶⁸ Die Richtlinien des BMF definieren diesen Betrag wie folgt:

Der nachsichtsrelevante Betrag („Vertrauensschaden“) ist die Differenz zwischen jener Abgabenschuld, die sich aus dem im Vertrauen auf die Auskunft gesetzten Verhalten ergibt und der Abgabenbelastung, die aus dem Verhalten resultiert wäre, das der Abgabepflichtige gesetzt hätte, wenn ihm eine richtige Auskunft erteilt worden wäre.⁶⁹

Bei *Nikolaus* klingt dies folgendermaßen:⁷⁰

Demnach ist also nicht die Differenz zwischen gesetzmäßiger und der unrichtigen Auskunft entsprechender Steuerschuld nachzusehen, sondern es ist auf die Differenz von gesetzmäßiger Steuerschuld und derjenigen Steuerbelastung abzustellen, die aus dem steuerlichen Verhalten resultiert wäre, das der Steuerpflichtige gesetzt hätte, wäre ihm die richtige Auskunft erteilt worden; dabei sind neben der Steuerbelastung – was im Einzelfall zu erheblichen praktischen Schwierigkeiten führen kann – auch die sonstigen vermögensmäßigen Auswirkungen der beiden zu vergleichenden Verhaltensalternativen in die Differenzrechnung einzubeziehen.

Die zuletzt genannte Definition bringt bereits die „*erheblichen praktischen Schwierigkeiten*“ zum Ausdruck, die sich bei Ermittlung des Vertrauensschadens stellen. Dies allein ist aber noch kein Argument gegen diesen Ansatz. Schwierigkeiten bei der Rechtsauslegung und -anwendung sind der Alltag des Rechtsanwenders. Beide Definitionen machen aber klar, dass bei der Ermittlung des Vertrauensschadens jenes Verhalten zu berücksichtigen ist, das der Steuerpflichtige „gesetzt hätte“. Zurecht weist *Ehrke-Rabel* darauf hin, dass dies darauf hinausläuft, dass der Steuerpflichtige, der „den größeren Einfallsreichtum hat“, auch den größeren Vertrauensschaden argumentieren könnte.⁷¹ Der Kern des Problems liegt in der für die Ermittlung des Vertrauensschadens erforderlichen Fiktion: Nicht einmal der Steuerpflichtige selbst kann oft seriöser Weise im Nachhinein sagen, welches Alternativverhalten er damals [Seite 130] gesetzt hätte, wenn ihm klar gewesen wäre, dass er den damals erwarteten Steuervorteil nicht bekommen hätte. Die Ermittlung des Vertrauensschadens beruht daher auf Annahmen über ein damals gesetztes Alternativverhalten, die in Wahrheit oft völlig willkürlich sind.

Ein weiteres Argument, das gegen die Maßgeblichkeit des Vertrauensschadens bei der Anwendung des § 236 BAO spricht, ist der Zusammenhang von *Treu* und *Glauben* als Auslegungsmaxime mit jenen Abgabenvorschriften, die das Verhältnis zwischen Steuergläubiger und Steuerbürger in prozessualer Hinsicht reglementieren, und die vom Grundsatz von *Treu* und *Glauben* geprägt sind und dessen Berücksichtigung bei ihrer Interpretation erfordern: Jedenfalls dann, wenn sich aufgrund der durch *Treu* und *Glauben* bedingten Ermessensübung die Heranziehung zur Haftung oder die im Wege der Anwendung des § 299 BAO oder der Wiederaufnahmevorschriften verbietet, bedeutet dies im Ergebnis, dass der betroffene Steuerpflichtige nicht bloß den Vertrauensschaden ersetzt bekommt, sondern es um jenen Betrag geht, der meist mit „Erfüllungsinteresse“ beschrieben wird: Die Situation des Steuerpflichtigen stellt sich genau so dar, wie wenn die sich als unrichtig erwiesene Beurteilung Bestand hätte.⁷² Es hängt aber letztlich von prozessualen Zufällen ab, ob dem Vertrauen auf eine unrichtige Rechtsauskunft schon im Kontext der Erlassung des Steuerbescheides Rechnung zu tragen ist und daher nur durch Maßnahmen nach § 236 BAO berücksichtigt werden kann, oder ob sich diese Frage erst nach Rechtskraft des der unrichtigen Rechtsauffassung Rechnung tragenden Bescheids stellt und daher nur im Wege der Ermessensübung bei der Erlassung rechtskraftdurchbrechender Bescheide stellt. Dies erkennt auch Zorn, wenn er meint, es gäbe „keinen sachlichen Grund, in bestimmten Fällen das Erfüllungsinteresse, in anderen den Ersatz des Vertrauensschadens zu gewähren“.⁷³ Wenn er aber dafür plädiert, einheitlich auf den Ersatz des Vertrauensschadens abzustellen,⁷⁴ berücksichtigt er nicht, dass im letzteren Fall der Ersatz des Vertrauensschadens nicht denkbar ist, da der Steuerpflichtige aus verfahrensrechtlichen Gründen bei fehlender Möglichkeit der Aufhebung nach § 299 BAO oder der Wiederaufnahme automatisch so gestellt ist, dass ihm die Wohltat der Vorteile des rechtswidrig erlassenen Bescheids verbleibt. Viel spricht daher dafür, die Fälle, in denen *Treu* und *Glauben* bei der Anwendung jener Abgabenvorschriften, die das Verhältnis zwischen Steuergläubiger und Steuerbürger in prozessualer Hinsicht reglementieren, und die dem gegenüber subsidiären Anwendungsfälle des § 236 BAO gleich zu behandeln, und in beiden Fallkonstellationen auf das Erfüllungsinteresse abzustellen.⁷⁵

Seite 131 6. Zusammenfassende Würdigung

Schon aus den Gesetzesmaterialien zur BAO und insbesondere dessen § 115 wird deutlich, dass Abgabenvorschriften, die das Verhältnis zwischen Steuergläubiger und Steuerbürger in prozessualer Hinsicht reglementieren, vom Grundsatz von *Treu* und *Glauben* geprägt sind und dessen Berücksichtigung bei ihrer Interpretation erfordern. Zurecht gehen die eingangs zitierten Richtlinien des BMF daher davon aus, dass dieser Grundsatz bei der Ermessensübung für die Inanspruchnahme persönlich Haftender⁷⁶ und bei der Inanspruchnahme von Gesamtschuldnern bedeutsam ist.⁷⁷ Gleiches gilt für die Anwendung von Verfahrenstiteln, wie die Aufhebung bei Rechtswidrigkeit des Bescheidspruches gemäß § 299 Abs 1 BAO, die Verfügung der Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs 4 BAO, die Abänderung gemäß § 295a BAO oder die Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben (zB Dienstgeberbeitrag) gemäß § 201 Abs 2 BAO.⁷⁸ Hingegen ist bei der Auslegung anderer, insbesondere materiell-rechtlicher Vorschriften für die Berücksichtigung von *Treu* und *Glauben* als interpretationsleitende Maxime kein Platz. Die Höchstgerichte, und hier insbesondere der VfGH, gehen in manchen Fällen zu weit, und nehmen zur Vermeidung eines ihnen in einem konkreten Einzelfall unbefriedigend erscheinenden Ergebnisses unter

Berufung auf *Treu* und *Glauben* für diese Konstellation dann in Wahrheit eine Normkorrektur vor.

Für eine solche Vorgangsweise besteht keine Notwendigkeit: Die Vorschrift des § 236 BAO bietet eine positiv-rechtliche Grundlage, um in Fällen eines sich deshalb als unbillig erscheinenden steuerlichen Ergebnisses, weil der Steuerpflichtige auf eine sich später als unrichtig erwiesene Rechtsauskunft der Behörde vertraut hat, Nachsicht zu gewähren. § 236 BAO deckt die Fälle ab, in denen die Berücksichtigung von *Treu* und *Glauben* als interpretationsleitende Maxime bei der Anwendung der die Rechtskraft durchbrechenden Verfahrenstitel oder der Regelungen über die Haftung oder Gesamtschuld, nicht ausreicht.

§ 236 BAO ergänzt somit jene Abgabevorschriften, die das Verhältnis zwischen Steuergläubiger und Steuerbürger in prozessualer Hinsicht reglementieren, und bei deren Auslegung und Anwendung *Treu* und *Glauben* schon als interpretationsleitende Maxime zum Tragen kommt. Dieser Zusammenhang zwischen § 236 BAO und diesen Abgabevorschriften ist auch zu berücksichtigen, wenn es darum geht, welcher Schaden nach § 236 BAO dem Steuerpflichtigen ersetzt werden soll: Führt die Berücksichtigung von *Treu* und *Glauben* dazu, dass eine Aufhebung nach § 299 BAO oder eine Wiederaufnahme nicht erfolgt, läuft dies darauf hinaus, dass das Erfüllungsinteresse des Steuerpflichtigen befriedigt wird. Daher ist es nicht angemessen, in anderen, auf § 236 gestützten Fällen bloß den Vertrauensschaden zu ersetzen.

-
- 1 Herrn *Thomas Frenkenberger* danke ich für die kritische Durchsicht und die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahnenkorrektur. – Das Manuskript habe ich am 24.11.2023 abgeschlossen.
 - 2 BMF, Richtlinien zum Grundsatz von *Treu* und *Glauben*, 6.4.2006, BMF-010103/0023-VI/2006 (=AÖF 2006/126).
 - 3 Dazu auch die Nachweise bei *Werndl*, *Treu* und *Glauben* im Abgabenrecht, in *Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl* (Hrsg) *Steuern im Rechtsstaat – Festschrift für Gerald Stoll zum 65. Geburtstag* (1990) 375 (378).
 - 4 *Stoll*, *Das Steuerschuldverhältnis* (1972) 80.
 - 5 *Mattern*, *Gesetzmäßigkeit der Steuerverwaltung und Treu und Glauben*, *DStZ/A* 1959, 43 (44).
 - 6 *Sameli*, *Treu und Glauben im öffentlichen Recht*, *ZSR* 1977, 288 (306 f).
 - 7 *Steinberg*, *Treu und Glauben im Steuerrecht* *FR* 1975, 7 (7).
 - 8 *Kühn/Kutter*, *Abgabenordnung* (AO)¹², 40.
 - 9 *Reeger/Stoll*, *Bundesabgabenordnung* (1966) § 155 Rz 7.
 - 10 *Werndl* (Fn 3) 375 (377); ähnlich auch *Schuch*, *Wie weit reicht die Berücksichtigung von Treu und Glauben im Abgabenrecht?* in: *Holoubek/Lang* (Hrsg), *Vertrauensschutz im Abgabenrecht* (2004) 315 (318).
 - 11 *Werndl* (Fn 3) (379).
 - 12 *Werndl* (Fn 3) (380).
 - 13 Zu § 19 BAO: vgl *Gassner*, *Die Bedeutung der Rechtsnachfolge im Steuerrecht*, in: *Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl* (Hrsg) *Steuern im Rechtsstaat: Festschrift*

für Gerold Stoll zum 65. Geburtstag (1990) 317 (331); *Hohenwarter-Mayr*, Rechtsnachfolge im Unternehmenssteuerrecht (2019) 301 f; zu § 21 BAO: *Lang*, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, in: *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht* (Hrsg), Die wirtschaftliche Betrachtungsweise (2020) 33 (52); zu § 22 BAO: *Gassner/Lang*, Die rechtsstaatliche Entwicklung im Abgabenrecht, in: *Mayer/Jablonek/Kucsko-Stadlmayer/Laurer/Ringhofer/Thienel* (Hrsg) Staatsrecht in Theorie und Praxis, Festschrift Robert Walter (1991) 159 (163); zu § 23 BAO: *Lang*, Das Scheingeschäft nach § 23 BAO, in: *Holoubek/Lang* (Hrsg) Die allgemeinen Bestimmungen der BAO (2012), 187 (207).

- 14 Dazu *Lang*, Treaty Override und Gemeinschaftsrecht, in: *Lehner* (Hrsg) Reden zum Andenken an Klaus Vogel (2010) 59 (81 ff).
- 15 So auch der Befund von *Schuch* (Fn 10) 320.
- 16 *Werndl* (Fn 3) 382.
- 17 *Werndl* (Fn 3) 382.
- 18 *Schuch* (Fn 10) 324.
- 19 *Schuch* (Fn 10) 324.
- 20 *Werndl* (Fn 3) 383.
- 21 *Werndl* (Fn 3) 383.
- 22 *Werndl* (Fn 3) 382 f.
- 23 Ausführlich *Lang* in *Studiengesellschaft* (Fn 13) 48.
- 24 *Werndl* (Fn 3) 382.
- 25 AB 456 BlgNR 9. GP, 1.
- 26 AB 456 BlgNR 9. GP, 7.
- 27 So an sich auch *Werndl* (Fn 3) 382, der aber solche Vorschriften nur als Beispiele anführt (arg „vor allem“).
- 28 *BMF* (Fn 2) 2.2.
- 29 *BMF* (Fn 2) 2.3.
- 30 *BMF* (Fn 2) 2.4.
- 31 *BMF* (Fn 2) 2.4.
- 32 VwGH 24.11.1998, 93/14/0151.
- 33 Dazu *Kanduth-Kristen*, in: *Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner* (Hrsg), *Jakom EStG*¹⁶ (2023) § 7 Rz 63.
- 34 Vgl *Waldhoff*, Vertrauensschutz im Steuerrechtsverhältnis, in: *Pezzer* (Hrsg), Vertrauensschutz im Steuerrecht, *DStjG* (2004) 129 (156).
- 35 So etwa wörtlich VwGH 15.10.2020, Ro 2019/13/0007; 27.6.2018, Ra 2016/15/0075; 15.9.2011, 2011/15/0126; sinngemäß: VwGH 27.6.2018; Ra 2016/15/0075, 10.3.2016, 2013/15/0196; 10.2.2016, 2013/15/0087.
- 36 VwGH 27.6.2018, Ra 2016/15/0075; 27.4.2017, Ra 2015/15/0007; 22.3.2010, 2007/15/0256.
- 37 VwGH 27.4.2017, Ra 2015/15/0097; 29.7.2010, 2006/15/0217; 22.3.2010, 2007/15/0256.
- 38 VwGH 15.10.2020, Ro 2019/13/0007; 10.3.2016, 2013/15/0196; 10.2.2016, 2013/15/0087; 23.9.2010, 2010/15/0135.

- 39 VwGH 15.10.2020, Ro 2019/13/0007; 10.3.2016, 2013/15/0196; 10.2.2016, 2013/15/0087; 23.9.2010, 2010/15/0135.
- 40 VwGH 22.11.2012, 2008/15/0265.
- 41 Wörtlich: 21.8.2014, 2013/17/0857; 24.6.2014, 2013/17/0643; sinngemäß: 22.6.2022, Ro 2021/13/0022.
- 42 VwGH 14.12.1982, 82/14/0036.
- 43 VwGH 10.2.2016, 2013/15/0087; 22.3.2010, 2007/15/0256; 2.2.2010, 2007/15/0253.
- 44 VwGH 14.1.1991, 90/15/0116.
- 45 VwGH 5.10.1993, 93/14/0101.
- 46 VwGH 5.10.1993, 93/14/0101.
- 47 So überzeugend *Achatz*, Das Auskunftspflichtgesetz – Rechtsnatur und Rechtswirkungen von behördlichen Auskünften insbesondere im Steuerrecht, NZ 1988, 209 (215).
- 48 *Zorn*, Schutz des Abgabepflichtigen durch den Grundsatz von *Treu und Glauben*, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Soft Law in der Praxis (2005) (79) 89.
- 49 VwGH 15.10.2020, Ro 2019/13/0007, 15.9.2016, Ra 2015/15/0076; 10.3.2016, 2013/15/0196; 15.9.2011, 2011/15/0126; 23.9.2010, 2010/15/0135; 22.3.2010, 2007/15/0256.
- 50 Vgl aber *Achatz* (Fn 47) 215 f, der einen ähnlichen Fall (VwGH 25.6.1985, 85/14/0028) auf Grundlage des § 237 BAO (Entlassung aus der Gesamtschuldnerschaft) löst.
- 51 VwGH 14.10.1992, 90/13/0009.
- 52 VwGH 26.1.1993, 89/14/0234.
- 53 VfGH 9.6.1970, B 358/69, VfSlg 6188/1970.
- 54 VfGH 21.9.1984, B 109/90, VfSlg 10.177/1984.
- 55 VfGH 30.9.1997, B 2/96, VfSlg 14.919/1997.
- 56 Dazu *Lang*, Die Rückwirkung von Abgabengesetzen, RdW 1989, 401 (403 f); *Ruppe*, Rückwirkung von Abgabengesetzen – Gedanken zur Judikatur des VfGH, in *Funk/Klecatsky/Loebenstein/Mantl/Ringhofer* (Hrsg), Staatsrecht und Staatswissenschaften in Zeiten des Wandels: Festschrift für Ludwig Adamovich zum 60. Geburtstag (1992) 567 (568 f).
- 57 VfGH 30.11.1973, B 168/73, VfSlg 7188/1973.
- 58 VfGH 5.10.1970, B 83/69, VfSlg 6258/1970.
- 59 VfGH 30.1.1980, B 29/77, VfSlg 8725/1980.
- 60 VfGH 6.12.1990, B 783/89, VfSlg 12.566/1990.
- 61 VfGH 30.1.1980, B 29/77, VfSlg 8725/1980.
- 62 *BMF* (Fn 2).
- 63 *Ritz/Koran*, BAO § 236 Rz 12 mwN.
- 64 VwGH 15.9.2016, Ra 2015/15/0076.
- 65 Zur pflichtgemäßen Ermessensübung in § 236 BAO siehe zB *Capek/Gleixner/Rzeszut*, in *Rzeszut/Tanzer/Unger* BAO: Stoll Kommentar – Digital First^{2.06} (2023) § 236 BAO Rz 62 ff.
- 66 Siehe zB *Raschauer*, Allgemeines Verwaltungsrecht⁶ (2021) 227 ff.

- 67 Im Ergebnis ähnlich *Ehrke-Rabel*, Zur Bindungswirkung von finanzbehördlichen Auskünften in Steuersachen, *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis – Festschrift für Werner Doralt (2007) 19 (28).
- 68 VfGH 18.12.2008, 2006/15/0222; 14.12.2000, 95/15/0028; *Nikolaus*, Auskünfte von Finanzbehörden nach dem Auskunftspflichtgesetz (1987) 59; *Achatz* (Fn 47) 214; *Achatz/Kofler*, Haftung für fehlerhafte Rechtsauskünfte im Steuerrecht, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Organhaftung und Staatshaftung in Steuersachen (2002) 197 (218); *Zorn* (Fn 48) 97.
- 69 *BMF* (Fn 2) 3.3.
- 70 *Nikolaus* (Fn 68) 59.
- 71 *Ehrke-Rabel* (Fn 67) 31.
- 72 *Ehrke-Rabel* (Fn 67) 32 f.
- 73 *Zorn* (Fn 48) 97.
- 74 *Zorn* (Fn 48) 97 f.
- 75 So schon *Staringer*, Vertrauensschutz für Erlässe und Richtlinien des BMF – Perspektiven nach der Aufhebung von § 117 BAO durch den VfGH, in *Tanzer* (Hrsg), Die BAO im 21. Jahrhundert – Festschrift für Gerold Stoll zum 80. Geburtstag (2005) 11 (25 f).
- 76 *BMF* (Fn 2) 2.2.
- 77 *BMF* (Fn 2) 2.3.
- 78 *BMF* (Fn 2) 2.4.