



Treu und Glauben im Steuerrecht

Jahrestagung der Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht 2023

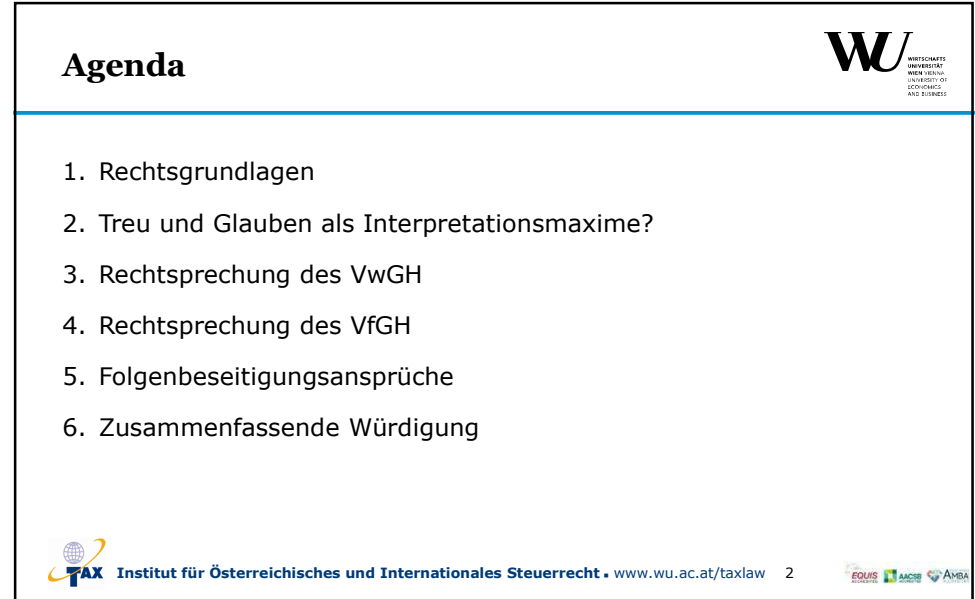
Univ. Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang

WU WIRTSCHAFTS UNIVERSITÄT WIEN VIENNA UNIVERSITY OF ECONOMICS AND BUSINESS

TAX Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht • www.wu.ac.at/taxlaw

© 2014 BDMETA

1



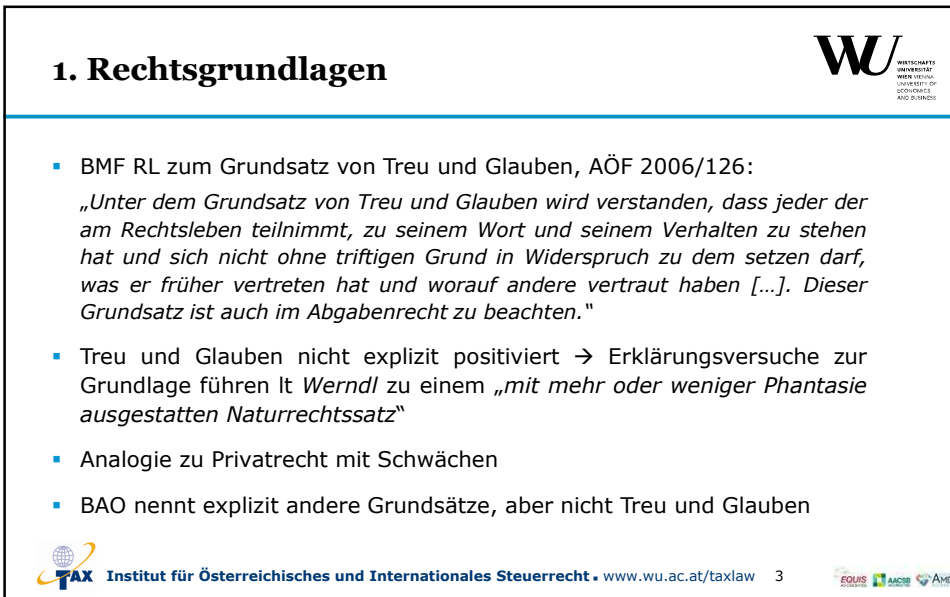
Agenda

1. Rechtsgrundlagen
2. Treu und Glauben als Interpretationsmaxime?
3. Rechtsprechung des VwGH
4. Rechtsprechung des VfGH
5. Folgenbeseitigungsansprüche
6. Zusammenfassende Würdigung

TAX Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht • www.wu.ac.at/taxlaw 2

WU WIRTSCHAFTS UNIVERSITÄT WIEN VIENNA UNIVERSITY OF ECONOMICS AND BUSINESS

2



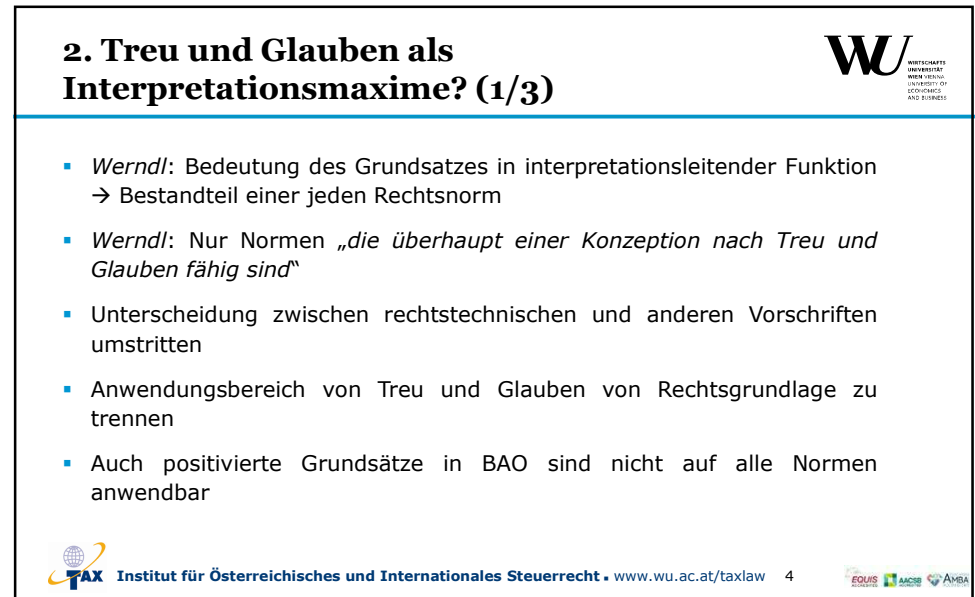
1. Rechtsgrundlagen

- BMF RL zum Grundsatz von Treu und Glauben, AÖF 2006/126:
„Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben wird verstanden, dass jeder der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und 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.“
- Treu und Glauben nicht explizit positiviert → Erklärungsversuche zur Grundlage führen lt *Werndl* zu einem „mit mehr oder weniger Phantasie ausgestatteten Naturrechtssatz“
- Analogie zu Privatrecht mit Schwächen
- BAO nennt explizit andere Grundsätze, aber nicht Treu und Glauben

TAX Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht • www.wu.ac.at/taxlaw 3

WU WIRTSCHAFTS UNIVERSITÄT WIEN VIENNA UNIVERSITY OF ECONOMICS AND BUSINESS

3



2. Treu und Glauben als Interpretationsmaxime? (1/3)

- *Werndl*: Bedeutung des Grundsatzes in interpretationsleitender Funktion
 → Bestandteil einer jeden Rechtsnorm
- *Werndl*: Nur Normen „die überhaupt einer Konzeption nach Treu und Glauben fähig sind“
- Unterscheidung zwischen rechtstechnischen und anderen Vorschriften umstritten
- Anwendungsbereich von Treu und Glauben von Rechtsgrundlage zu trennen
- Auch positivierte Grundsätze in BAO sind nicht auf alle Normen anwendbar

TAX Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht • www.wu.ac.at/taxlaw 4

WU WIRTSCHAFTS UNIVERSITÄT WIEN VIENNA UNIVERSITY OF ECONOMICS AND BUSINESS

4

1

2. Treu und Glauben als Interpretationsmaxime? (2/3)



- Ausschussbericht zur BAO:
 - „Der Ausschuss ist sich dessen bewusst, dass im Hinblick auf die Besonderheiten der Beziehungen, die ein Abgabenverfahren zwangsläufig unter den Beteiligten schafft, ein gewisses auf Treu und Glauben aufgebautes gegenseitiges Vertrauensverhältnis unentbehrlich ist.“
- Ausschussbericht zu § 115 BAO:
 - „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.“



5

2. Treu und Glauben als Interpretationsmaxime? (3/3)



- Abgabevorschriften, die das Verhältnis zwischen Steuergläubiger und Steuerbürger in prozessualer Hinsicht reglementieren, erfordern Berücksichtigung von Treu und Glauben, dh
 - Inanspruchnahme persönlich Haftender
 - Inanspruchnahme von Gesamtschuldern
 - Aufhebung bei Rechtswidrigkeit des Bescheidspruchs (§ 299 Abs 1 BAO)
 - Wiederaufnahme (§ 303 Abs 4 BAO)
 - Selbstberechnungsabgaben (§ 201 Abs 2 BAO)
- Nicht einsichtig, warum auch Auslegung rein materiell-rechtlicher Vorschriften unter Berücksichtigung von Treu und Glauben erfolgen soll



6

3. Rechtsprechung des VwGH (1/2)



- VwGH zurückhaltend bei Gewährung von Treu und Glauben
- Treu und Glauben schützt nicht allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit
- Besondere Umstände erforderlich
- Unterlassung keine Grundlage für Treu und Glauben
- Fehlende Kausalität als Hindernis für Geltendmachung von Treu und Glauben



7

3. Rechtsprechung des VwGH (2/2)



- Treu und Glauben vor allem bei unrichtigen Rechtsauskünften, aber
 - bindet nur die die Auskunft erteilende Behörde
 - nicht bei offensichtlich unrichtigen Rechtsauskünften
 - Lit: bloße Rechtsauskünfte keine Bindungswirkung
- VwGH sieht Treu und Glauben nur, wenn Vollzugsspielraum eingeräumt
- VwGH 90/13/0009 berücksichtigt Treu und Glauben für Lohnsteuerhaftungszeiträume nach einer fehlerhaften Auskunft
- VwGH 89/14/0234 berücksichtigt Treu und Glauben bei Bescheidaufhebung nach § 299 BAO



8

2

4. Rechtsprechung des VfGH



- VfGH auf den ersten Blick ähnlich zurückhaltend mit einigen Ausnahmen
- VfSlg 12.186 mwN: Abweichen von einer über mehrere Jahre vertretenen Rechtsauffassung ohne triftige Gründe ist eine Verletzung von Treu und Glauben und daher Willkür
- Verfehlte Praxis ist bereits triftiger Grund
- Fälle betreffen meist Doppelbesteuerung
- Teilweise führt VfGH zu schlichter Normkorrektur im Einzelfall, um unbilliges Ergebnis zu vermeiden → Möglichkeiten der gleichheitskonformen Interpretation überspannt?



9

5. Folgenbeseitigungsansprüche (1/4)



- Berücksichtigung von Treu und Glauben grds durch ermessensgeleitete Anwendung von verfahrensrechtlichen Vorschriften und Haftungsvorschriften möglich
- Bei erstmaliger Erlassung des Steuerbescheids wäre dadurch Berücksichtigung von Treu und Glauben nicht möglich
- Selbst bei Berücksichtigung von Treu und Glauben bei Auslegung bestimmter materieller Bestimmungen könnte schutzwürdiges Vertrauen nicht immer berücksichtigt werden
- Lösung: Abgabennachsicht nach § 236 BAO



10

5. Folgenbeseitigungsansprüche (2/4)



§ 236 BAO

(1) 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.

(2) Abs. 1 findet auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

(3) Die Bestimmungen des § 235 Abs. 2 und 3 gelten auch für die Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten.



11

5. Folgenbeseitigungsansprüche (3/4)



- Nicht jedes Vertrauen durch § 236 BAO geschützt
- Nachsicht im (pflichtgemäßen) Ermessen der Abgabenbehörde
- Was ist der nachsichtsrelevante Betrag? (~Schaden)
- *BMF: „Differenz zwischen jener Abgabenschuld, die sich aus dem 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“*
- *Nikolaus: „Differenz von gesetzmäßiger Steuerschuld und derjenigen Steuerbelastung [...], die aus dem steuerlichen Verhalten resultiert wäre, das der Steuerpflichtige gesetzt hätte, wäre ihm die richtige Auskunft erteilt worden“*

Vertrauensschaden



12

3

5. Folgenbeseitigungsansprüche (4/4)



- Vertrauensschaden führt zu erheblichen praktischen Schwierigkeiten
- *Ehrke-Rabel*: Steuerpflichtige mit dem größeren Einfallreichtum könnten größeren Vertrauensschaden argumentieren
- Außerdem Wertungswiderspruch zu anderen Fällen (zB Haftungsnorm oder § 299 BAO) in denen dem Steuerpflichtigen das Erfüllungsinteresse gewährt wird
- *Zorn*: einheitlich Vertrauensinteresse
- *Staringer*: einheitlich Erfüllungsinteresse



13

6. Zusammenfassende Würdigung



- Abgabevorschriften, die das Verhältnis zwischen Steuergläubiger und Steuerbürger in prozessualer Hinsicht reglementieren müssen Grundsatz von Treu und Glauben berücksichtigen
- Bei Auslegung materiellrechtlicher Bestimmungen kein Platz für Treu und Glauben als interpretationsleitende Maxime
- § 236 BAO positiv-rechtliche Grundlage, um unbillige Ergebnisse iZm Treu und Glauben zu vermeiden
- Unangemessen via § 236 BAO das bloße Vertrauensinteresse zu ersetzen



14



VIENNA UNIVERSITY OF
ECONOMICS AND BUSINESS

**Institut für Österreichisches und
Internationales Steuerrecht**
Welthandelsplatz 1, D3, 2. OG
1020 Wien, Österreich

Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang

michael.lang@wu.ac.at
www.wu.ac.at/taxlaw



15

4