

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

41 – 80

Topthema

Der Geschäftsführer im Steuer- und Sozialversicherungsrecht

Steueralltag

GF-Bezug oder Gewinnausschüttung 2005?

Unternehmenssteuerrecht

Internationales Schachtelprivileg gemeinschaftswidrig!

Europa & Steuern

Kretztechnik: Vorsteuerabzug beim Börsengang!

Internationales Steuerrecht

Missbrauch und irische Konzerngesellschaft

Verfahrensrecht und BAO

§ 117 BAO: Aufhebung durch den VfGH

Sozialversicherung für die betriebliche Praxis

GF im Arbeits-, Sozialversicherungs- und Lohnsteuerrecht

Infocenter WKO

Krankenentgelt der Angestellten

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr

Redaktion:

Dietmar Aigner
Gernot Aigner
Tina Ehrke
Johann Fischerlehner
Friedrich Fraberger
Klaus Hirschler
Sabine Kanduth-Kristen
Georg Kofler
Roman Leitner
Niklas Schmidt
Friedrich Schrenk
Stefan Steiger
Gerhard Steiner
Johannes Stipsits
Gerald Toifl



Helwig Aubauer
Thomas Neumann
Günter Steinlechner

§ 117 BAO: Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof Mit Erkenntnis vom 2. 12.

2004, G 95/04 ua hat der VfGH das Verböserungsverbot des § 117 BAO wegen Verstoßes gegen das Legalitäts- und das Rechtsstaatsprinzip als verfassungswidrig aufgehoben. Dieser Beitrag befasst sich mit den zentralen Aussagen des Gerichtshofes und stellt die praktischen Konsequenzen der Normaufhebung im Überblick dar.

FRANZ ALTHUBER

A. ALLGEMEINES

1. RECHTSENTWICKLUNG, ZWECK UND WESENTLICHER INHALT DES § 117 BAO

Der nunmehr aufgehobene¹⁾ § 117 BAO, welcher erst im Zuge der Abgaben-Rechtsmittel-Reform 2002 (AbgRmRefG; BGBl I 2002/97) in die BAO eingefügt wurde und das partielle Verböserungsverbot des § 307 Abs 2 BAO ersetzte, lautete:

„Liegt eine in Erkenntnissen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder in als Richtlinien bezeichneten Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen vertretene Rechtsauslegung dem Bescheid einer Abgabenbehörde, der Selbstberechnung von Abgaben, einer Abgabenerklärung oder der Unterlassung der Einreichung einer solchen zu Grunde, so darf eine spätere Änderung dieser Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder auf einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen stützt, nicht zum Nachteil der betroffenen Partei berücksichtigt werden.“

Durch die Aufnahme der Norm in den 4. Abschnitt („Allgemeine Bestimmungen über die Erhebung der Abgaben“) der BAO wurde das Verböserungsverbot somit auch auf Fälle außerhalb der Wiederaufnahme des Verfahrens erstreckt. Augenscheinlicher Zweck der Norm war die Positivierung des Grundsatzes von Treu und Glauben und eine damit einhergehende Stärkung des Rechtsschutzes. So hieß es in den Erläuternden Bemerkungen:²⁾ „Nach derzeitiger Rechtslage (§ 307 Abs 2 BAO) besteht lediglich bei der Wiederaufnahme des Verfahrens ein Schutz der Partei vor Verböserungen, die sich insbesondere aus Änderungen der Rechtsprechung ergeben könnten. Ein solcher Vertrauensschutz soll nicht nur bei Wiederaufnahme, sondern generell bei allen Abänderungen (zB gemäß § 295 BAO) und Aufhebungen (zB gemäß § 299 BAO) gelten. Dieses Vertrauen der Partei soll etwa auch im Zusammenhang mit Selbstberechnungen und mit der Einreichung von Abgabenerklärungen geschützt werden.“³⁾

Bescheide, deren Inhalt mit der Rechtsauffassung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts oder den als Richtlinien bezeichneten (ordnungsgemäß kundgemachten) Erlässen des BMF in Einklang standen, sollten daher nicht im Nachhinein⁴⁾ aufgrund einer Änderung der Rechtsauslegung zum Nachteil des Abgabepflichtigen abgeändert werden können. Vereinfacht gesagt handelte es sich daher bei § 117 BAO um den Abgabepflichtigen begünstigende

„Bestandschutznorm“ für jene Bescheide (...), welche im Zeitpunkt ihrer Erlassung der Rechtsprechung oder der in einer Richtlinie geäußerten Ansicht des BMF entsprachen.

Ähnlich der Regelung des § 176 Abs 1 Z 3 der deutschen Abgabenordnung (AO; dBGBI I 1976, 613), welche freilich bloß auf Änderungen der höchstgerichtlichen Rechtsprechung und unstrittig nicht auf geänderte Erlassmeinungen anzuwenden ist,⁵⁾ sollte § 117 BAO bei der Abänderung bzw Aufhebung von Bescheiden greifen und zugunsten des Abgabepflichtigen jene Änderungsmöglichkeiten beschränken, die sich ansonsten aus einer anderen Subsumtion des Sachverhaltes ergeben würden.⁶⁾

2. DIE GESCHÜTZTE RECHTS-AUFAFFASSUNG

Das Wissen der Bescheid erlassenden Behörde um die Existenz der jeweiligen höchstgerichtlichen oder in Richtlinien kundgemachten Rechtsauffassung war für die Anwendung des § 117 BAO ebenso wenig entscheidend wie der ausdrückliche Verweis auf die jeweilige Rechtsauffassung in der Bescheidbegründung. Auch nach Ansicht des BMF⁷⁾ war es ausreichend, wenn die Rechtsansicht im Bescheid bloß im Ergebnis mit der Rechtsauslegung eines höchstge-

Mag. Dr. Franz Althuber, LL.M., ist Mitarbeiter der Steuerabteilung im Wiener Büro von Leitner + Leitner und vorwiegend in den Bereichen Österreichisches und Internationales Steuerrecht, Gesellschaftsrecht und Privatsiftungsrecht tätig (franz.althuber@leitner-leitner.com).

- 1) Die Kundmachung der Aufhebung gem Art 140 Abs 5 B-VG erfolgte in BGBl I 2005/2; vgl zur Wirkung der Kundmachung Schäffer in Rill/Schäffer, Bundesverfassungsrecht-Kommentar (1. Lfg. 2001) Art 140 Rz 89.
- 2) EB zum IA 666/A, 21. GP; vgl auch die Ausführungen bei Brunner/Pavlik, Der unabhängige Finanzsenat (2004) 165.
- 3) Im Folgenden beschränken sich die Ausführungen aus Vereinfachungsgründen auf den Bestandschutz von Bescheiden.
- 4) Zum Tatbestandsmerkmal der „späteren Änderung der Rechtsauslegung“ vgl UFS 26. 3. 2004, RV/4358-W/02.
- 5) BFH 11. 10. 1988, BStBl 1989 II, 284.
- 6) Vgl dazu ausführlich Rüsken in Klein, AO⁷, § 176 Rz 1; von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 176 AO, Rz 40 ff sowie die Ausführungen von Willibald, Vertrauensschutz bei verschärfender Rechtsprechung im Bereich des Steuerrechts, DStZ 1991, 442.
- 7) BMF 15. 10. 2002, 05 1201/3-IV/5/02, AÖF 2002/273; aM die deutsche Rechtsprechung, die ausdrücklich „Kausalität der früheren Rechtsprechung“ fordert. Eine bloß zufällige Übereinstimmung mit der Rechtsauffassung eines Höchstgerichts genüge demnach für die spätere Anwendbarkeit des § 176 AO nicht (BFH 11. 1. 1991, BStBl 1992 II, 5).

richtlichen Erkenntnissen oder eines als Richtlinie bezeichneten Erlasses übereinstimmte. Die Norm schützte die Partei somit auch dann vor Verböserungen, wenn sich die Abgabenbehörde auf andere Argumente als jene stützte, die im Erkenntnis oder in der Richtlinie vertreten werden. Der Anwendungsbereich des § 117 BAO war daher weiter als jener der Vorgängerbestimmung des § 307 Abs 2 BAO, zu der etwa *Quantschnigg*⁸⁾ ausführte: „(...) Kommt die Behörde in ihrer neuen Sachentscheidung zwar zum selben (nachteiligen) Ergebnis wie der VfGH, der VwGH oder das BMF in der geänderten Rechtsanschauung, wird dieses Ergebnis aber mit anderen Argumenten erzielt, kann § 307 Abs 2 BAO diesbezüglich keine Geltung haben“.

Darüber hinaus umfasste § 117 BAO nach Auffassung von *Ritz*⁹⁾ auch den Schutz nicht herrschender bzw sogar unvertretbarer Rechtsauslegungen, sofern nur überhaupt eine Auslegung des geltenden Rechts vorgenommen wurde.¹⁰⁾ Nur Aussagen, welche die Interpretation von Rechtsnormen zum Inhalt hatten, waren vom Anwendungsbereich der Norm umfasst. Eine beispielsweise lediglich aus Vereinfachungsgründen getroffene Richtliniensaussage stellte demnach – zumindest nach der Judikatur¹¹⁾ – keine solche „Äußerung einer Rechtsansicht“ dar. Wurde die entsprechende Aussage in einer späteren Richtlinie nicht mehr aufrecht erhalten, war § 117 BAO nicht anwendbar.

3. ÄNDERUNG „ZUM NACHTEIL DER PARTEI“

§ 117 BAO schützte nur vor Änderungen, die sich zum Nachteil der betroffenen Partei auswirkten, wobei in der Literatur unklar war, ob dieses Kriterium nur auf den Inhalt des entsprechenden Bescheides abstellte oder darüber hinaus auch dann erfüllt war, wenn sich der Nachteil für den Abgabepflichtigen beispielsweise in Folgejahren oder im Rahmen anderer Abgabenarten ergeben hat. Nach *hM*¹²⁾ war die obige Wortfolge weit auszulegen, im Zweifel sollte dementsprechend der diesbezüglichen (subjektiven) Auffassung des Abgabepflichtigen Rechnung getragen werden.

B. VERFASSUNGSRECHTLICHE PROBLEMATIK

§ 117 BAO war hinsichtlich seiner Verfassungsmäßigkeit – ebenso wie die Vorgängerbestimmung des § 307 Abs 2 BAO – mehrmals Gegenstand der literarischen Diskussion.¹³⁾ Im März 2004 kam es sodann zur Einleitung eines Beschwerdeverfahrens vor dem VfGH, mit dem eine Berufungsentscheidung des UFS, Außenstelle Klagenfurt,¹⁴⁾ bekämpft und vom Beschwerdeführer eine Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte sowie ein Verstoß gegen § 117 BAO idF AbgRmRefG behauptet wurde, da die Berufungsbehörde in ihrer Entscheidung zum Nachteil für den nunmehrigen Beschwerdeführer von den EStR 2000 abgegangen sei. Im Zuge dieses Verfahrens entstanden beim VfGH hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit des § 117 BAO Zweifel, wes-

halb er mit Beschluss vom 29. 6. 2004, B 581/03, von Amts wegen ein Gesetzesprüfungsverfahren einleitete. Die Begründung dafür war ebenso klar wie umfangreich:

1. DIE AUSFÜHRUNGEN IM PRÜFUNGS-BESCHLUSS

- Zur Frage der Einschränkung der Wirkungen des § 117 BAO auf Erlässe, die als Richtlinien bezeichnet sind, führte der Gerichtshof aus, dass dies zur Folge habe, „dass die vertrauensbegründende Wirkung von erlassförmigen Äußerungen des BMF davon abhängt, ob der Erlass in der Vergangenheit – das heißt zu einem Zeitpunkt, in dem an den Begriff der ‚Richtlinie‘ von der Rechtsordnung keine, jedenfalls aber nicht die Rechtsfolgen des § 117 BAO geknüpft waren – als Richtlinie bezeichnet wurde“. Im Lichte des auch den Gesetzgeber bindenden Gleichheitssatzes sei aber nicht erkennbar, was es rechtfertigen könnte, den in § 117 BAO vorgesehenen Vertrauensschutz bloß solchen Erledigungen des BMF vorzubehalten, die – anscheinend zufällig – in der Vergangenheit als Richtlinien bezeichnet wurden, diese Wirkung aber den „inhaltlich und formal gleichwertigen Enunziationen, die – anscheinend ebenso zufällig – nicht als Richtlinien bezeichnet wurden, jedoch nach Inhalt und Umfang durchaus vergleichbar sind, vorzuenthalten“.
- Grund zur Besorgnis sah der Gerichtshof auch in der Tatsache, dass der Vertrauensschutz nach § 117 BAO nur dann gewährt wurde, wenn eine Rechtsauslegung sich später auf Grund eines höchstgerichtlichen Erkenntnisses oder eines Erlasses des BMF ändert. Hierin könne ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz gelegen sein, „weil das Vertrauen auf eine bereits als unzutreffend erkannte Rechtsauslegung anscheinend in höherem Maße geschützt wird, als das Vertrauen auf eine – jedenfalls bislang – für richtig erachtete Auslegung“.
- Weiters bestünden Bedenken gegen § 117 BAO, da die Norm im Ergebnis „anscheinend“ dazu führe, dass die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts ebenso wie nachgeordnete Verwaltungsbehörden und der UFS an als Richtlinien bezeichnete Erlässe des BMF – somit an Erledigungen einer Verwaltungsbehörde, denen keine Verordnungsqualität zukommt – gerade dann gebunden sind, wenn

8) *Quantschnigg*, Überlegungen zur Bestimmung des § 307 Abs 2 BAO, SWK 1981, A V 25; zustimmend *Ritz*, BAO² (1999) § 307 Rz 15.

9) *Ritz*, Verböserungsverbot nach § 117 BAO, RdW 2002/680.

10) Anders *Tanzer*, Das Verböserungsverbot bei der Wiederaufnahme eines Besteuerungsverfahrens – Überlegungen zu § 307 Abs 2 BAO, GesRZ 1995, 219 zur Norm des § 307 Abs 2 BAO, wonach unvertretbare Rechtsauslegungen nicht geschützt seien.

11) Vgl UFS 9. 5. 2003, RV/0655-I/02.

12) *Ritz*, RdW 2002/680 mit Hinweis auf *Stoll*, BAO (1994) 2965.

13) Vgl etwa die umfangreichen Ausführungen von *Huemer*, § 117 BAO – verfassungsrechtlich bedenklich?, ÖJZ 2004/54; dieselbe, Unzureichender Schutz des Steuerpflichtigen vor Verböserungen durch § 117 BAO, UFS aktuell 2004, 12; kritisch auch *Lang*, Vertrauensschutz durch § 117 BAO, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 348 ff.

14) UFS 24. 2. 2003, RV/0225-K/02.

die dort vertretene Rechtsauslegung von einem Gerichtshof des öffentlichen Rechts als objektiv gesetzwidrig erkannt wurde. Ist dies jedoch tatsächlich der Fall, so könne angenommen werden, dass der einfache Gesetzgeber einen Rechtsquellentypus geschaffen habe, der von der Verfassung nicht vorgesehen und damit unzulässig ist. Vergleichbare Bedenken erweckte es nach Ansicht des VfGH, dass den in höchstgerichtlichen Erkenntnissen vertretenen Rechtsauslegungen (im Ergebnis) Bindungswirkung beigelegt wurde. „Auch damit dürfte der einfache Gesetzgeber einen in der Verfassung nicht vorgesehenen Rechtsquellentypus geschaffen haben. (...) Ebenso wenig dürfte es mit dem B-VG vereinbar sein, im Wege des einfachen Gesetzes Höchstgerichte des öffentlichen Rechts, deren Aufgabe die jeweils rechtsrichtige Entscheidung des Einzelfalles ist, zu zwingen, nach einer Änderung der Rechtsauslegung frühere Fälle unter Bindung an eine inzwischen als unrichtig (gesetzwidrig) erkannte, ihrerseits nur in Entscheidung eines Einzelfalles ergangene Auslegung zu entscheiden.“

- Zu guter Letzt hatte der VfGH auch Zweifel, ob es überhaupt möglich sei, im Einzelfall stets mit hinreichender Bestimmtheit festzustellen, ob dem Verhalten des Abgabepflichtigen oder der Behörde eine Rechtsauslegung eines Erlasses oder eines höchstgerichtlichen Erkenntnisses zugrunde lag bzw ob in weiterer Folge eine Änderung der Rechtsauslegung stattgefunden hat: „Unter dem Aspekt des Art 18 B-VG erweckt § 117 BAO Bedenken schließlich auch deswegen, weil die Voraussetzungen für die Gewährung von Vertrauensschutz anscheinend nicht mit jener Bestimmtheit umschrieben sind, die eine verlässliche Rechtsanwendung fordert.“

Unter Bezugnahme auf die Ausführungen in diesem Beschluss und die darin geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken des VfGH brachte in weiterer Folge auch der VwGH hinsichtlich mehrerer Verfahren¹⁵⁾ gemäß Art 140 Abs 1 B-VG iVm §§ 62 ff VfGG Anträge auf Aufhebung des § 117 BAO ein, da die vom VfGH in Prüfung gezogene Norm in den anhängigen Verfahren anzuwenden gewesen wäre. Abgesehen vom Hinweis, dass § 117 BAO die in § 271 BAO verfassungsrechtlich garantierte Weisungsfreiheit der Mitglieder des UFS beschränke und die Berufungsbehörde daher nicht zur Anwendung des § 117 BAO verpflichtet sei¹⁶⁾, teilte auch der UFS die vom Gerichtshof geäußerten Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der Norm. Sämtliche Verfahren wurden in weiterer Folge gemäß § 35 Abs 1 VfGG iVm § 187 ZPO zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbunden.

2. DAS ERKENNTNIS VOM 2. 12. 2004

Im jüngst ergangenen Erkenntnis vom 2. 12. 2004 sprach der VfGH aus, dass die von ihm im Prüfungsbeschluss geäußerten Bedenken im Verfahren nicht zerstreut werden konnten und er daher zum Ergebnis komme, dass § 117 BAO gegen das dem B-VG zugrunde liegende rechtsstaatliche Prinzip verstoße:

- Die Norm schütze nämlich nicht (bloß) das Vertrauen in die Bestandskraft eines (allenfalls objektiv rechtswidrigen) individuellen Verwaltungsaktes, „sondern legt im Ergebnis ministeriellen Enunziationen, die nicht die Form der Verordnung aufweisen, und im Einzelfall ergehenden Erkenntnissen von Höchstgerichten den Rang verbindlicher genereller Normen bei“. Damit werden jedoch Rechtsquellentypen geschaffen, die in der Bundesverfassung nicht vorgesehen sind. Nun sei es zwar in der Tat Aufgabe des einfachen Gesetzgebers, einen in Abgabungsverfahren allenfalls auftretenden Konflikt zwischen den Prinzipien der Rechtsrichtigkeit und der Rechtssicherheit zu lösen. Dies dürfe jedoch nicht dadurch geschehen, dass Rechtsauslegungen in Erlassen des BMF oder in höchstgerichtlichen Entscheidungen für generell verbindlich erklärt werden, zumal damit der Rahmen des verfassungsrechtlichen Rechtsquellenkataloges gesprengt werde.

- Darüber hinaus durchbreche die Vorschrift ohne verfassungsgesetzliche Deckung die in Art 18 B-VG angeordnete Bindung der Verwaltung an das Gesetz und sei in dieser Form auch nicht mit den von der Bundesverfassung den Gerichtshöfen öffentlichen Rechts übertragenen Aufgaben vereinbar.

„Da sich somit bereits die im Prüfungsbeschluss vorläufig geäußerten zentralen rechtsstaatlichen Bedenken des Gerichtshofs bestätigt haben, war die Vorschrift schon aus diesem Grund aufzuheben, ohne dass auf die weiteren Bedenken eingegangen werden müsste.“ Weiters sprach der Gerichtshof aus, dass dem von der Bundesregierung im gegenständlichen Verfahren gemäß Art 140 Abs 5 B-VG gestellten Antrag, für das Außerkrafttreten des § 117 BAO im Fall der Aufhebung eine Frist von zwölf Monaten zu bestimmen, um allenfalls erforderliche legistische Vorkehrungen zu ermöglichen, nicht zu entsprechen sei, da eine gleichmäßige, dem Legalitätsprinzip entsprechende Rechtsanwendung nur dann gewährleistet ist, „wenn die Vorschrift auch in offenen Fällen nicht mehr anwendbar ist“. Auch frühere Bestimmungen treten durch die Aufhebung des § 117 BAO nicht wieder in Kraft.

3. WÜRDIGUNG DER ENTSCHEIDUNG

Der taxative Rechtsquellenkatalog der österreichischen Bundesverfassung sieht – je nach Art der Erzeugung – verschiedene „Formen des Rechts“¹⁷⁾ vor, namentlich Verfassungsgesetze, einfache Gesetze und Verordnungen. Wie der VfGH zutreffend

15) 2003/13/0081, 2004/13/0029, 2004/13/0030 sowie 2004/13/0041 bis 0043.

16) Diese Ansicht wurde vom VfGH freilich nicht geteilt: „Selbst wenn § 117 BAO die verfassungsrechtlich angeordnete Weisungsfreiheit des Unabhängigen Finanzsenates in unzulässiger Weise beschränken sollte, ändert dies nichts daran, dass diese Behörde (im Übrigen ebenso wie der Verwaltungsgerichtshof oder der Verfassungsgerichtshof selbst) die Vorschrift, solange sie dem Rechtsbestand angehört, anzuwenden hat.“

17) Weiterführend Walter/Mayer, Bundesverfassungsrecht⁹ (2000) Rz 9; Adamovich/Funk, Allgemeines Verwaltungsrecht³ (1987) 237 f sowie Antonioli/Koja, Allgemeines Verwaltungsrecht³ (1996) 538 f.

meint, sind Erlässe der Exekutive (seien sie auch als Richtlinien bezeichnet) sowie Akte der Rechtsprechung hiervon nicht umfasst, weshalb § 117 BAO, der eben diesen Erledigungen die Wirkung von Rechtsquellen beigelegt hatte, als verfassungswidrig aufzuheben war.

Obwohl die Beschlussausführungen des VfGH zur möglichen Gleichheitswidrigkeit der Formulierung „als Richtlinien bezeichnete Erlässe“ im nunmehr vorliegenden Erkenntnis nicht mehr erwähnt wurden, ist auch hierauf kurz einzugehen: Nach ständiger Judikatur bedürfen gesetzliche Differenzierungen einer sachlichen Rechtfertigung, sie müssen daher aus „Unterschieden im Tatsächlichen“ resultieren,¹⁸⁾ die überdies sachlich begründet sein müssen. Gerade an dieser sachlichen Begründung mangelte es aber der Regelung des § 117 BAO, da es für das Abstellen auf „als Richtlinien bezeichnete Erlässe“ an einer sachlichen Rechtfertigung fehlte. Hieran kann auch die insb von Ritz vertretene Ansicht nichts ändern, wonach es Zweck dieser Bestimmung gewesen sei, im Einzelfall Zweifel zu vermeiden, ob es sich bei einer Erledigung um einen allgemeinen Erlass oder eine bloße Einzelerledigung handelt.¹⁹⁾ Ebenso problematisch war auch die bereits von Hirschler²⁰⁾ kritisierte Tatsache, dass § 117 BAO dadurch teilweise seines Anwendungsbereiches beraubt werden konnte, indem ein Erlass des BMF schlicht und einfach nicht als Richtlinie bezeichnet wurde. Es mangelte daher auch an einer Verpflichtung des BMF, Erlässe als Richtlinien zu titulieren.

Auch die vom VfGH geäußerten Bedenken hinsichtlich der Bestimmtheit des § 117 BAO sind mE nachvollziehbar: Verfassungskonforme Gesetzgebung als Grundlage der Tätigkeit der Vollziehung muss zumindest ein gewisses Ausmaß an Bestimmtheit haben²¹⁾ und daher so konkret gestaltet sein, dass die Anwendbarkeit einer Norm und deren Auswirkungen im Einzelfall bereits vorab beurteilt werden können. Jeder Vollzugsakt muss materiell und formell auf das Gesetz zurückführbar sein, was jedoch nur dann möglich ist, wenn Tatbestand und Rechtsfolge im Gesetz so hinreichend bestimmt sind, dass die Behörde stets gesetzmäßig entscheiden kann. Diesen Anforderungen wurde § 117 BAO nicht gerecht, da – wie der Gerichtshof bereits im Prüfungsbeschluss richtig ausführte – bei der Rechtsanwendung unklar war, welche Sachverhalte unter den Tatbestand subsumiert werden konnten und ob sich im Einzelfall eine Entscheidung auf einer bestimmten Rechtsauslegung gründete und ob in weiterer Folge tatsächlich eine Änderung dieser Rechtsauffassung iSd § 117 BAO eingetreten ist. Auch dem im Abgabenrecht in besonderem Maße geforderten Klarheitsgebot, wie es von der Judikatur²²⁾ in Anlehnung an Art 7 EMRK vertreten wird, wurde mit § 117 BAO nur unzureichend Rechnung getragen.

C. PRAKTISCHE AUSWIRKUNGEN DER NORMAUFHEBUNG

Wie der VfGH selbst aussprach, erfolgte die Normaufhebung mit sofortiger Wirkung. § 117 BAO trat

daher am Tag der Kundmachung außer Kraft und darf ab diesem Zeitpunkt nicht mehr angewendet werden. Nach derzeitiger Rechtslage existiert im Abgabenverfahrensrecht daher keine Norm, die das Vertrauen in frühere Rechtsauslegungen der Höchstgerichte oder des BMF schützt. Da hiervon auch offene Verfahren betroffen sind, kann dies für den Abgabepflichtigen freilich erhebliche negative Folgen zeitigen. Auch der Grundsatz von Treu und Glauben, welcher nach hM dahingehend definiert wird, dass *jedermann im Rechtsverkehr auf die berechtigten Belange eines Anderen Rücksicht nehmen muss und sich dabei mit seinem eigenen früheren Verhalten, auf das der andere vertraut, nicht in Widerspruch setzen darf*,²³⁾ kann über diese Unzulänglichkeit nur eingeschränkt hinweghelfen. Zwar soll dieser Grundsatz als Regulativ für Unzulänglichkeiten des gesetzten Rechts²⁴⁾ der Einzelfallgerechtigkeit dienen, doch ist der danach gewährte Vertrauensschutz nach ständiger Judikatur²⁵⁾ insofern eingeschränkt, als dem Legalitätsprinzip des Art 18 B-VG jedenfalls Vorrang vor diesem Prinzip zukommt. Der Grundsatz von Treu und Glauben kann daher nur dort Wirkung zeitigen, wo das Gesetz der Vollziehung einen gewissen Vollzugsspielraum einräumt:²⁶⁾

■ Für Bescheidaufhebungsverfahren gemäß § 299 BAO bedeutet dies, dass die Behörde den Grundsatz von Treu und Glauben zwar bei der Ermessensübung (als einen von mehreren Umständen) zu berücksichtigen hat. Die zuvor zu klärende Frage nach der Rechtswidrigkeit des aufzuhebenden Bescheides kann jedoch ohne Bedachtnahme auf jegliche Vertrauensgrundsätze beantwortet werden. Die in den BMF-Richtlinien zu § 299 BAO idF AbgRmRefG²⁷⁾ ausdrücklich vorgesehene Ansicht, dass „... Änderungen der Rechtsprechung (...) für die Beurteilung der inhaltlichen Rechtswidrigkeit des aufzuhebenden Bescheides nur berücksichtigt werden [dürfen], wenn dem nicht § 117 BAO entgegensteht“, ist daher in Hinkunft bedeutungslos.

Beispiel: Eine Behörde erlässt in richtlinienkonformer Auslegung einen Bescheid, mit welchem dem Abgabepflichtigen A Steuern in Höhe von 100 vorgeschrieben werden. Drei Monate nach Bescheiderlassung ergeht ein VwGH-Erkenntnis, welches die Richtlinienmeinung als gesetzwidrig

18) VfSlg 2088, 2884, 10.492, 13.178 ua.

19) Ritz, RdW 2002/680.

20) Hirschler, Neuer Vertrauensschutz in der BAO!?, AStN 2002/20.

21) Vgl Walter/Mayer, aaO, Rz 569 ff.

22) Vgl etwa VfSlg 8708, 11.776, 13.309 ua.

23) So Werndl, Treu und Glauben im Abgabenrecht, in: Doralt/Gassner/Lechner/Rupel/Tänzer/Werndl (Hrsg), Steuern im Rechtsstaat, FS Stoll (1990) 378 f; maW Rydal/Langheinrich, Die Stellung und Bedeutung des Grundsatzes von Treu und Glauben im Abgabenverfahrensrecht (Teil I), FJ 1997, 304 mwN.

24) Vgl grundsätzlich BFH 18. 11. 1958, BStBl II 1959, 52.

25) VwGH 21. 1. 2004, 2003/16/0113; 11. 5. 2000, 99/16/0034; 15. 12. 1988, 88/16/0142; aM Schimetschek, Treu und Glauben im Steuerrecht, FJ 1989, 156.

26) IdS zuletzt VwGH 21. 10. 2004, 2000/13/0179 mit Hinweis auf VwGH 7. 6. 2001, 98/15/0065.

27) BMF 3. 2. 2003 Z 05 2601/2-IV/5/02; vgl dazu auch Mang, in: Althuber/Toifl (Hrsg), Rückforderung rechtswidrig erhobener Abgaben (2005) 97.

qualifiziert; für A ergäbe sich daraus eine (potentielle) Steuerschuld von 150. Es liegt nunmehr im Ermessen der Abgabenbehörde, den damaligen Bescheid innerhalb der Jahresfrist des § 302 Abs 1 BAO von Amts wegen aufgrund Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufheben.

- Auch derzeit anhängige Berufungen können vom UFS unter Heranziehung nachträglicher Judikatur- oder Richtlinienänderungen auch zu Ungunsten des Abgabepflichtigen entschieden werden.

Beispiel: Eine Richtlinienauffassung sieht die Steuerfreiheit einer Einnahme vor. Eine vom Abgabepflichtigen im August 2004 eingereichte Steuererklärung stützt sich auf diese günstige Rechtsauslegung. Im Oktober 2004 ergeht der entsprechende Veranlagungsbescheid, wobei die Abgabenbehörde aber – abweichend von der Abgabenerklärung – die Einnahme als steuerpflichtig behandelt. Der Abgabepflichtige beruft gegen diesen Bescheid im November 2004 und begehrt die Steuerfreiheit der Einnahme. In weiterer Folge ergeht Ende Jänner 2005 ein die Steuerpflicht bejahendes Erkenntnis des VwGH: Nach alter Rechtslage musste die nach diesem Zeitpunkt ergehende Berufungserledigung die Einnahme als steuerfrei behandeln, da die nachträgliche „verbösernde“ Entscheidung nicht beachtet hätten werden dürfen. Da § 117 BAO jedoch zwischenzeitig aufgehoben wurde und nicht mehr anwendbar ist, kann die Abgabenbehörde das für den Abgabepflichtigen ungünstige höchstgerichtliche Erkenntnis in ihrer Entscheidung berücksichtigen.

SCHLUSSSTRICH

Im Ergebnis ist zu sagen, dass Abgabepflichtige durch die Aufhebung des § 117 BAO nur mehr im eingeschränkten Anwendungsbereich des Grundsatzes von Treu und Glauben vor Verböserungen geschützt sind. Es scheint daher geboten, eine Ersatznorm zu schaffen, die den vom VfGH vorgegebenen verfassungsrechtlichen Kriterien entspricht, wobei der Gesetzgeber gut beraten ist, nicht nur das Erkenntnis selbst, sondern auch die im Prüfungsbeschluss vom Juni 2004 dargelegten Argumente zu beachten. Alternativ dazu könnte der – von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder dem Österreich-Konvent gemachte – Vorschlag²⁸⁾, den Grundsatz von Treu und Glauben als generelles Verbot rückwirkender belastender Bestimmungen in der Verfassung zu verankern und generell vorzusehen, verbösernde Judikatur der Höchstgerichte und allenfalls des UFS auf zukünftig verwirklichte Sachverhalte zu beschränken, Berücksichtigung finden

28) Anregungen des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder an den Österreich-Konvent, Arbeitsgruppe 12 „Verfassungs- und Verwaltungsrecht“, geleitet von Hon.-Prof. RA Dr. Wolf-Dieter Arnold, abrufbar unter www.konvent.gv.at.