

# **Die Bindung der Behörden an die eigene Rechtsmeinung**

## **Gedanken zum geplanten Auskunftsbeseid in § 118 BAO**

**Auf Rechtsauskünfte der Behörden über erst zu verwirklichende Sachverhalte besteht grundsätzlich kein Rechtsanspruch und es darf auch nicht darauf vertraut werden, dass die Behörde sich auch in Zukunft an ihre Rechtsmeinung gebunden fühlt. Auch Erlässe und Richtlinien des Finanzministeriums (BMF) sind keine Rechtsquellen, auf die sich die Abgabepflichtigen berufen können. Das gilt daher auch für die Richtlinie über Treu und Glauben des BMF. Nur auf die im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlichten Rechtsmeinungen des BMF kann sich der Abgabepflichtige verlassen. Eine BAO-Novelle soll dies wenigsten für einige wirtschaftlich bedeutende Sachverhalte ändern.**

### **Auskunftsbescheide ab 1.1.2011**

Das Abgabenänderungsgesetz 2010<sup>1</sup> sieht ua eine Änderung der BAO vor, mit der ab dem 1.1.2011<sup>2</sup> die Verpflichtung der Finanzämter zur Erlassung eines sogenannten Auskunftsbeseides geschaffen wird. Bei Rechtsfragen im Zusammenhang mit Umgründungen, Unternehmensgruppen und Verrechnungspreisen soll in Zukunft das jeweils zuständige Finanzamt auf Antrag verpflichtet werden können, eine abgabenrechtliche Beurteilung eines zu Grunde gelegten Sachverhaltes in Beseidform vorzunehmen und in der weiteren Folge Abgaben entsprechend dieser Beurteilung zu erheben.<sup>3</sup>

Die Formvorschriften für den Antragsteller sind streng, die Kosten beträchtlich (zwischen € 1.500.- und € 20.000.-). Die Beseidwirkungen bestehen im wesentlichen nur gegenüber dem Antragsteller, bei Sachverhaltsidentität und unter der Prämisse, dass die maßgebenden Abgabenvorschriften weder aufgehoben noch abgeändert werden. Diese Auskunftsbeseide ersetzen daher nicht die schon jetzt geübte Praxis, zu generellen Sachverhaltsdarstellungen etwa von Steuerberatern oder Rechtsanwälten, die gleich gelagerte Probleme mehrerer Klienten haben, Auskünfte zu erteilen, die freilich nicht bindend sind.

### **Geltende Auskunftsregeln**

Nun sollte man meinen dass Behörden im Rahmen ihres Wirkungsbereiches selbstverständlich Auskünfte geben, auf die sich der Normunterworfenen verlassen kann. Schließlich ist schon in Art. 20 Abs 4 B-VG die Verpflichtung der Organe der Körperschaften öffentlichen Rechts zur Auskunftserteilung über Angelegenheiten ihres Wirkungsbereiches verankert. Seit 1986 ist diese Verpflichtung der den Ministerien nachgeordneten Behörden und Ämter auch im Bundesministeriengesetz (§ 4 Abs 3) geregelt, seit 1987 regelt das Auskunftspflichtgesetz die näheren Details. Demnach kann jedermann Auskunftsbegehren anbringen, die längstens nach acht Wochen zu beantworten sind. Erteilt die Behörde die Auskunft nicht, so ist auf Antrag ein Beseid darüber zu erlassen. Die wesentliche Einschränkung dieses Rechtes besteht freilich darin, dass kein Rechtsanspruch auf

---

<sup>1</sup> BGBl I 34/2010

<sup>2</sup> § 323 Abs.25 BAO

<sup>3</sup> § 118 BAO

Beurteilung eines erst zu verwirklichenden Sachverhaltes besteht<sup>4</sup>, was Rechtssicherheit und Planungssicherheit nicht fördert.

## **Judikatur der Höchstgerichte**

### **OGH**

Der OGH hat dazu ausgeführt, dass mit der gesetzlichen Verpflichtung von Behördenorganen, über Angelegenheiten der hoheitlichen Vollziehung richtig zu informieren, Auskunftswerber vor Vermögensschäden geschützt werden sollen, die durch ungünstige wirtschaftliche Dispositionen aufgrund einer fehlerhaften behördlichen Auskunft verursacht wurden.<sup>5</sup> Die Erleichterung wirtschaftlicher Dispositionen sei nur erreichbar, wenn die nach dem Auskunftsbegehren erteilte Information richtig ist. Fehlinformationen können zum Ersatz nach dem Amtshaftungsgesetz führen.<sup>6</sup> Auch wenn Auskünfte bloße Wissenserklärungen sind, die Rechte weder gestalten noch bindend feststellen, kann die Verletzung von Auskunftspflichten zur Amtshaftung führen.<sup>7</sup>

### **VwGH**

Wesentlich restriktiver und sozusagen behördenfreundlicher sieht das der VwGH. Es hat zwar ausgesprochen, dass eine Rechtsauskunft eines Behördenorgans auf die Beurteilung der Schuldfrage Einfluss ausüben kann und eine unrichtige Auskunft von einem Organ der zuständigen Behörde Straflosigkeit nach § 5 Abs 2 VStG zu bewirken vermag<sup>8</sup> bzw. dass die Orientierung an einer unrichtigen Rechtsauskunft des Finanzamtes für die Frage des Verschuldens nicht unerheblich ist<sup>9</sup> und der Grundsatz von Treu und Glauben vor allem bei unrichtigen Rechtsauskünften der zuständigen Abgabenbehörde zu berücksichtigen sei.<sup>10</sup> Die im erstgenannten Fall umstrittene Rechtsauskunft hat jedoch nicht zur Aufhebung der insgesamt vier Verwaltungsstrafbescheide geführt, weil der VwGH erstens eine ausreichende Orientierung eines Gewerbetreibenden über die von ihm bei Ausübung des Gewerbes zu beachtenden Rechtsvorschriften verlangt hat. Er hat aber überdies im Einklang mit der belangten Behörde die Auffassung vertreten, dass dem Beschwerdeführer mit Zustellung des erstinstanzlichen Straferkenntnisses Zweifel an der Richtigkeit seiner Deutung der erhaltenen Behördenauskunft kommen mussten.

Im übrigen aber vertritt er in seiner Judikatur zur Auskunftspflicht (Auskunftspflichtgesetze des Bundes und der Länder), dass der Partei nur Informationen über bereits vorhandenes Wissen der Behörde, nicht aber eine vorzunehmende Bewertung, zugänglich zu machen sei<sup>11</sup>. Gerade diese Vorwegbeurteilung wäre aber – wie zutreffend in den Erläuterungen zum eingangs genannten Entwurf eines Abgabenänderungsgesetzes 2010 - § 118 BAO ausgeführt wird, für mehr Rechtssicherheit und mehr Planungssicherheit notwendig.

Dazu kommt, dass der VwGH – formal völlig korrekt – zum Grundsatz von Treu und Glauben seit langem zum Ausdruck gebracht hat, dass dieser die Behörde nicht hindert, von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung später abzugehen; es schützt dieser Grundsatz

---

<sup>4</sup> VwGH 90/05/0074 v. 15.5.1990

<sup>5</sup> 1 Ob 14/00s v. 22.2.2000, 1 Ob 290/03h v. 18.3.2004

<sup>6</sup> 1 Ob 113/06h v. 20.6.2006, 1 Ob 154/08s v. 31.3.2009

<sup>7</sup> 1 Ob 154/08s v. 31.3.2009

<sup>8</sup> 90/03/141 v. 3.7.1991

<sup>9</sup> 86/14/0049 v. 19.4.1988

<sup>10</sup> 2007/15/0253 v. 2.2.2010 mit weiteren Hinweisen

<sup>11</sup> 2010/04/0019 v. 25.3.2010 und die dort angeführte Vorjudikatur

nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Nur wenn der Abgabepflichtige von der Finanzbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert werde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstelle, dürfe er vertrauen.<sup>12</sup>

Wie der Abgabepflichtige von dieser Änderung der Rechtsauffassung durch die Behörde Kenntnis erlangt, bleibt dunkel. Er kann sich nicht einmal auf Erlässe oder Richtlinien des Finanzministeriums verlassen, weil diese keine für den VwGH maßgebenden Rechtsquellen darstellen. Sie begründen weder objektive Rechte noch subjektive Ansprüche des Steuerpflichtigen. Dieser werde nicht dadurch in subjektiven Rechten verletzt, dass die Abgabenbehörde nicht entsprechend Erlässen des Finanzministeriums vorgegangen sei.<sup>13</sup>

### **Nur bedingter Schutz durch die Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben**

In diesem Zusammenhang ist auf die Richtlinien des BMF zum Grundsatz von Treu und Glauben<sup>14</sup> hinzuweisen, die freilich nach der eben angeführten Judikatur wie auch nach ihren eigenen Definitionen nicht rechtsverbindlich sind (gem. Pkt. 5 der Richtlinien sind Erlässe keine Rechtsquellen, Rechtsverordnungen oder Weisungen), weshalb sich auch nach dieser Eigendefinition der Abgabepflichtige nur bedingt an den dort zusammengefassten Grundsätzen orientieren kann, nämlich dann, wenn sie sich auf (ausführliche) Judikatur des VwGH stützen. So besteht bei Rechtsauskünften des BMF kein Schutz, wenn ein Finanzamt zur Abgabefestsetzung zuständig ist (Pkt. 4 der Richtlinien). Jedoch verweisen sie auf die Verordnung betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des § 236 BAO<sup>15</sup> und führen dazu aus, dass zwar das Vertrauen in Rechtsauskünfte einer Oberbehörde nicht geschützt wird. Wohl aber sei Vertrauen auf im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung (AÖF) veröffentlichte Rechtsauslegungen des BMF – egal ob sie als Richtlinien bezeichnet werden oder nicht – schutzwürdig. Auf diese – und nur auf diese – schriftlich im AÖF veröffentlichten Rechtsauskünfte des BMF darf sich der Abgabepflichtige also verlassen.

Dass eine unrichtige Rechtsauskunft der Behörde über die – zwingende – Berufungsfrist diese nicht zu erstrecken vermag ergibt sich schon aus dem Gesetz;<sup>16</sup> auch eine unrichtige Beurteilung der Rechtslage auf Grund einer unrichtigen Rechtsauskunft eines Beamten stellt keinen tauglichen Wiedereinsetzungsgrund dar.<sup>17</sup> Dadurch beim Abgabepflichtigen entstandene Schäden können allenfalls im Wege der Amtshaftung geltend gemacht werden.<sup>18</sup>

Das alles führt zum paradoxen Ergebnis, dass Abgabepflichtige über bessere Rechtskenntnisse verfügen müssten als die jeweils zuständige Behörde – und zwar auf allen sie irgendwie berührenden Gebieten. Der sogenannte kleine Gewerbetreibende muss also nicht nur alle sein Gewerbe betreffenden Regelungen genauestens kennen – und befolgen – sondern z.B. auch auf den Gebieten des Baurechtes, des Umweltrechtes, des Arbeits- und Sozialrechtes (wenn er auch nur einen Dienstnehmer beschäftigt) und des gesamten Finanzrechtes bestens beschlagen sein. Die Behörden sind demgegenüber nicht verpflichtet, ihm Auskünfte über die Rechtsfolgen geplanter wirtschaftlicher Vorhaben zu erteilen und er

---

<sup>12</sup> 2007/15/0253 v. 2.2.2010, 2008/15/0054 v. 28.10.2009

<sup>13</sup> 2007/15/0143 v. 22.4.2009, 2005/13/0075 v. 19.12.2007, 2005/15/0012 v.25.10.2006

<sup>14</sup> Erlass des BMF, GZ BMF-010103/0023-VI/2006 vom 6.4.2006

<sup>15</sup> BGBl. II Nr. 435/2005

<sup>16</sup> 2004/09/0073 v. 30.6.2004

<sup>17</sup> 0361/57 v. 5.7.1960

<sup>18</sup> 2004/08/0255 v. 15.3.2005, 97/08/0517 v. 10.3.1998, 90/06/0154 v. 16.12.1993

selbst darf sich nicht auf erteilte Auskünfte, ja nicht einmal auf schriftliche Richtlinien über die Auslegung einzelner Bestimmungen verlassen.

### **Verschärfung des Strafrechtes**

Dem steht die Tendenz des Staates gegenüber, Regelungen des Strafrechtes immer mehr zu verschärfen. Jüngstes Beispiel ist die zunächst verschobene und inzwischen vom Ministerrat beschlossene Änderung des Finanzstrafrechtes. Unter dem Titel der Verbesserung der Treffsicherheit und Effektivität des Finanzstrafrechtes werden neue Tatbestände (Abgabenbetrug) geschaffen, Freiheitsstrafen zwingend vorgesehen und eine Reihe verfahrensrechtlicher Maßnahmen vorgesehen, die – vorgeblich zur Verfahrensbeschleunigung – die Rechte der Abgabepflichtigen einschränken. Dazu gehören die Möglichkeit einer vereinfachten Erkenntnisausfertigung bei Rechtsmittelverzicht (was sich durchaus als behördliches Druckmittel entpuppen kann), erweiterte Möglichkeiten zur Erlassung von Strafverfügungen ohne vorherige Einleitung oder das Absehen von mündlichen Berufungsverhandlungen. All diese Maßnahmen schwächen die Parteirechte gegenüber jenen Behörden, denen gleichzeitig ein Einspruchsrecht gegen unzulässig erfolgte Einstellungen durch die Staatsanwaltschaft oder eine Fristverlängerung für die Erstattung von Gegenausführungen zu Berufungen oder Nichtigkeitsbeschwerden eingeräumt wird. Von einer gewissen Nonchalance der Novellenverfasser zeugt auch die Bezeichnung der in § 146 vorgesehene Anhebung einer Betragsgrenze von € 1.450.- auf € 2.000.- in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage als „geringfügig“.

Finanzminister Josef Pröll hat zu dieser auch vom Koalitionspartner zunächst abgelehnten Finanzstrafgesetznovelle klar zum Ausdruck gebracht, dass er „von diesem Projekt sicher nicht abrücken“ werde,<sup>19</sup> auch wenn im Rahmen des Begutachtungsverfahrens einzelne Verschärfungen wie z.B. der Wegfall der Privilegierung beratender Berufe im Bereich fahrlässiger Abgabenverkürzung wieder beseitigt wurden.

### **Der Staat schützt seine Institutionen mehr als seine Bürger**

Damit wird der Grat, auf dem sich Abgabepflichtige noch legal bewegen können, immer schmaler. Die Forderung nach genauer Kenntnis des stetig komplexer werdenden Finanzrechtes (und aller anderen die Berufsausübung tangierenden Vorschriften!) steht einer Judikatur, die die Behörden von jedweder Manuduktionspflicht entlastet, und einer Verschärfung des staatlichen Strafanspruches schon bei geringsten Vergehen gegenüber. So gesehen ist die im Entwurf des Abgabenänderungsgesetzes 2010 vorgesehene Möglichkeit der Erlassung rechtsverbindlicher Auskunftsbescide zu begrüßen. Es kann dies aber nur ein erster Schritt in die richtige Richtung sein, dem viele weitere folgen müssten, um Staat und Behörden zu einem Verhalten zu bewegen, dass weg vom Obrigkeitsdenken dem für die Wirtschaft dringend nötigen Servicegedanken mehr Rechnung trägt. Unter der derzeitigen Rechtsituation leidet die Rechtssicherheit, die Planungssicherheit und letztlich das Vertrauen der Bürger in ihren Staat.

Präsident Dr. Manfred Wagner  
VÖS – Bund der Steuerzahler

---

<sup>19</sup> ORF 20.7.2010