
Abgabenverfahrensrecht

A. Gesetzliche Grundlagen im Überblick

- Bundesabgabenordnung – BAO
- Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010 – AVOG
- Bundesfinanzgerichtsgesetz – BFGG

I. Bundesabgabenordnung (BAO)

In der **Bundesabgabenordnung (BAO)** wird das behördliche Verfahren in Angelegenheiten der öffentlichen Abgaben des Bundes, der Länder und der Gemeinden, insbesondere das Verfahren zur Ermittlung und bescheidmäßigen Festsetzung der Abgaben sowie das Rechtsmittelverfahren, geregelt (§ 1 BAO). Nach § 2a BAO ist die BAO sinngemäß im Verfahren vor dem BFG anzuwenden.¹

II. Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz (AVOG 2010)

Im Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010 (AVOG) und in der dazu ergangenen Durchführungsverordnung² werden der **Aufbau** und die **Zuständigkeit** der mit der Abgabenverwaltung betrauten Behörden des Bundes festgelegt. Die **Finanz- und Zollämter** sind zuständig für die Einhebung der Abgaben. Diese sind nachgeordnete Dienststellen des Bundesministeriums für Finanzen (BMF), dh sie sind diesem gegenüber **weisungsgebunden** (§ 8 AVOG).

III. Bundesfinanzgerichtsgesetz (BFGG)

Die **Organisation** und das **gerichtliche Verfahren** vor dem BFG sind im Bundesfinanzgerichtsgesetz (BFGG) geregelt.

B. Allgemeine Bestimmungen in der BAO

I. Abgaben iSd BAO

Die BAO regelt das Verfahren für Abgaben, die unter die **Finanzverfassung (F-VG)** fallen. **Abgaben iSd BAO** sind alle **Abgaben, Beiträge, Beihilfen** (zB die Familienbeihilfe gem § 2 ff FLAG), **Erstattungen** und **Vergütungen** sowie **sonstige Ansprüche auf Geldleistungen jeder Art** (zB Zeugengebühren gem § 176 BAO und Sachverständigengebühren gem § 181 BAO), soweit diese durch **Abgabenbehörden** des Bundes, der Länder oder der Gemeinden

¹ Vgl *Tanzer/Unger*, BAO 2018/2019 (2019) 3.

² Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung des AVOG 2010 (AVOG 2010-DV) StF: BGBl II 165/201.

zu erheben sind (§ 1 ff BAO).³ Außerdem zählen auch aufgrund unmittelbar wirkender Rechtsvorschriften der Europäischen Union zu erhebende öffentliche Abgaben, die durch Abgabenbehörden des Bundes, der Länder oder der Gemeinden erhoben werden, zu den Abgaben iSd BAO.

Der Verfassungsgerichtshof (VfGH) versteht unter Abgaben „Geldleistungen [...], die der Bund, die Länder [...] oder Gemeinden zur Deckung ihres Finanzbedarfes „erheben“ [...], also zwangsweise vorschreiben und einbringen“.^{4, 5}

Hinweis:

Der Abgabenbegriff des § 2 FinStrG ist nicht ident mit jenem der BAO, weil nach Abs 2 Stempel- und Rechtsgeschäftsgebühren ausgenommen sind.⁶

II. Entstehung der Steuerschuld, § 4 BAO

Der **Abgabensanspruch** (aus der Sicht des Abgabengläubigers) bzw die **Steuerschuld** (aus der Sicht des Abgabenschuldners) entsteht grds, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die **Abgabepflicht** knüpft (**Generalklausel**; § 4 Abs 1 BAO, zB Säumniszuschläge).⁷ Ausnahmen bzw Konkretisierungen finden sich in § 4 Abs 2 BAO, zB für die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer (hier entsteht der Abgabensanspruch für Vorauszahlungen mit Beginn des Kalendervierteljahres), sowie in anderen Abgabenvorschriften (zB § 19 UStG, § 8 GrEStG).⁸

Die Entstehung der Steuerschuld erfolgt **ex lege**.

Die **Abgabenzahlungspflicht** – im Unterschied zum Abgabensanspruch/Fälligkeit – basiert auf **bescheidmäßiger Festsetzung**. Diese hat jedoch lediglich deklarative Bedeutung.⁹ Grds ist die Abgabenzahlung einen Monat nach Bekanntgabe des Bescheides **fällig** (§ 210 BAO). Bei **Selbstbemessungsabgaben** und **Abzugsteuern** ergibt sich die Fälligkeit aus dem jeweiligen Gesetz (zB 15. des zweitfolgenden Monats bei der Umsatzsteuer, § 21 Abs 1 UStG).¹⁰

Zu welchem Zeitpunkt die Steuerschuld entsteht, ist unter anderem relevant für den Beginn der Festsetzungsverjährung oder die Gläubigerposition im Insolvenzverfahren.¹¹

3 Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch (2016) 18, 23.

4 VfGH V 7/32 VfSlg 1465/1932.

5 Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ (2014) Rz 3, 1254.

6 Tanzer/Unger, BAO 2018/2019 (2019) 3.

7 Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch 31.

8 Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch 32.

9 Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ (2014) Rz 155, 122.

10 Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ (2014) Rz 159, 125.

11 Ritz, BAO 2017⁶ § 4 Rz 11 ff.

Take Home Message

Die Entstehung der Abgabenschuld und die Fälligkeit der Abgaben sind voneinander zu unterscheiden:

Die Abgabenschuld entsteht durch Verwirklichung eines gesetzlichen Tatbestandes (ex lege). Fällig wird die Schuld aber idR erst einen Monat nach Bekanntgabe des Abgabenbescheides.

III. Gesamtschuld, Haftung und Rechtsnachfolge, §§ 6 ff BAO

Schuldner der Steuer ist grds derjenige, der den Tatbestand verwirklicht hat. Schulden mehrere Personen die Steuer, sind sie **Gesamtschuldner** (Mitschuldner zur ungeteilten Hand iSd § 891 ABGB; zB Mitglieder einer Personengesellschaft). Der **Gläubiger** (hier die Abgabenbehörde) kann von jedem der **Schuldner** die gesamte ausstehende Schuld einfordern, bis der gesamte Anspruch befriedigt ist (§ 6 BAO).

Welchen Schuldner die Abgabenbehörde (zuerst) heranzieht, liegt in ihrem **Ermessen** (§ 20 BAO). Die Kriterien hierzu sind unter anderem das Ausmaß der Verantwortlichkeit der einzelnen Gesamtschuldner oder eine vertragliche Vereinbarung im Innenverhältnis der Gesamtschuldner.¹²

1. Haftung

Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe **haften** (= Einstehenmüssen für eine fremde Schuld; zB Vertreter nach §§ 80 ff BAO), werden durch Geltendmachung dieser **Haftung** (durch Haftungsbescheid § 224 BAO) zu Gesamtschuldnern (§ 7 BAO). Infolge der **Akzesorietät** der Haftungsschuld hängt diese von der Existenz der Hauptschuld (fremde Schuld) ab: Die Abgabenschuld muss allerdings grds nicht vorher gegenüber dem Hauptschuldner geltend gemacht worden sein.

Gesetzliche und rechtsgeschäftliche Vertreter juristischer und natürlicher Personen, zB Geschäftsführer oder Vorstand (§ 80 ff BAO), auch **faktische Geschäftsführer** – also Personen, die auf die Erfüllung der Pflichten der Abgabepflichtigen und deren Vertreter **tatsächlich Einfluss** nehmen¹³ – haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für deren Abgabenschulden, wenn die Abgaben durch **schuldhafte Verletzung ihrer Pflichten** nicht eingebracht werden können (§ 9 Abs 1 BAO). Leichte Fahrlässigkeit ist dabei ausreichend.

Diese Haftung ist eine **Ausfallhaftung**: Die Vertreter können also nur zur Befriedigung der Abgabenschuld herangezogen werden, sofern die Schuld beim Primärschuldner **uneinbringlich** ist, dh eine Exekution bereits erfolgt ist und erfolglos blieb oder voraussichtlich erfolglos wäre. Nicht allein ausreichend ist die Eröffnung des Insolvenzverfahrens.¹⁴

Für **Notare, Rechtsanwälte und Wirtschaftstreuhänder** gilt die Einschränkung des § 9 Abs 2 BAO. Diese können nur zur Haftung herangezogen werden, sofern sie bei der Beratung

¹² Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch 37.

¹³ Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch 45 ff.

¹⁴ Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch 45, 48.

in Abgabensachen ihre **Berufspflichten verletzt** haben. Die zuständige berufsrechtliche Disziplinarinstanz entscheidet nach Anzeige durch die Abgabenbehörde, ob eine Verletzung der Berufspflichten vorliegt.

2. Einzelrechtsnachfolge

Der **Erwerber eines Unternehmens** oder eines gesondert geführten Betriebes im Rahmen der **Einzelrechtsnachfolge** (zB bei Kauf, Tausch oder Schenkung) haftet grds für Abgabenschulden, die zu dem übernommenen Unternehmen oder Betrieb gezählt werden und die aus dem letzten Kalenderjahr vor der Übernahme stammen (wobei nach hA auf den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenspruches abzustellen ist).¹⁵ Grds hat der Hauptschuldner, also der Veräußerer, für die Abgabenschuld aufzukommen.¹⁶ Die Haftung besteht nur für jene Abgabenschulden, welche der Erwerber kannte oder kennen musste (leichte Fahrlässigkeit ist ausreichend).¹⁷ Betraglich begrenzt ist die Haftung mit dem Wert der übertragenen Gegenstände und Rechte (Besitzposten) ohne Abzug übernommener Schulden (§ 14 BAO).

Die Haftung wird nicht nur durch die Übernahme aller betrieblichen Wirtschaftsgüter ausgelöst, sondern auch durch die Übernahme der wesentlichen Grundlagen des Unternehmens bzw Betriebes.¹⁸ Bei einem Produktionsunternehmen sind dies das Betriebsgebäude, Maschinen und Anlagen, bei einem Einzelhandelsunternehmen grds die Handelsware, bei freien Berufen der Kundenstock, bei Transportunternehmen der Fuhrpark.¹⁹ Der Erwerber muss nach der Übernahme ohne wesentliche Unterbrechung bzw Investitionen in der Lage sein, den Betrieb fortzuführen.²⁰

Die abgabenrechtliche Haftung umfasst insbesondere **Steuerschulden** aus der Umsatzsteuer (ohne Einfuhrumsatzsteuer), der Normverbrauchabgabe gem § 1 Z 1 und 2 NoVAG und der Kommunalsteuer, nicht jedoch aus der Einkommen-, Körperschaft-, motorbezogenen Versicherungssteuer und dem Dienstgeberbeitrag nach dem FLAG.²¹

Erben oder **Liquidatoren** als Einzelrechtsnachfolger **haften** für Abgabebeträge, wenn sie erkennen, dass Abgabenerklärungen des Abgabepflichtigen unrichtig waren oder pflichtwidrig unterlassen wurden, und sie dies nicht **binnen drei Monaten** der Abgabenbehörde anzeigen (§ 15 BAO).

Die abgabenrechtliche Haftungsbestimmung gilt unabhängig von zivilrechtlichen Haftungen.²²

3. Gesamtrechtsnachfolge

Der **Gesamtrechtsnachfolger** tritt in alle Rechte und Pflichten einschließlich verfahrensrechtlicher Rechtspositionen seines Rechtsvorgängers ein. Dies ist etwa bei der Erbfolge oder beim

¹⁵ Unger in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-Handbuch 67 ff.

¹⁶ Ritz, BAO⁶ § 14 Rz 24.

¹⁷ Ritz, BAO⁶ § 14 Rz 16.

¹⁸ Siehe Ritz, BAO⁶ § 14 Rz 8.

¹⁹ Ritz, BAO⁶ § 14 Rz 6, 8.

²⁰ Ritz, BAO⁶ § 14 Rz 7.

²¹ Ritz, BAO⁶ § 14 Rz 11.

²² Ritz, BAO⁶ § 14 Rz 2.

Übergang des Gesellschaftsvermögens auf den letzten Gesellschafter der Fall (§ 19 BAO). Eine Ausnahme besteht für höchstpersönliche Rechte und Pflichten.

Bezüglich abgabenrechtlicher Ansprüche und Schulden bedeutet dies, dass der Nachfolger Schuldner dieser Ansprüche wird, dh Bescheide wirken gegen den Rechtsnachfolger in gleicher Weise, wie sie gegen den Rechtsvorgänger vor der Gesamtrechtsnachfolge gegolten haben.²³

IV. Ermessen, § 20 BAO

Falls das Gesetz die optionale Entscheidung der Behörde vorsieht, so muss die Behörde Ermessen ausüben (§ 20 BAO).²⁴ Die Kriterien hierfür sind **Billigkeit** und **Zweckmäßigkeit** unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden **Umstände**.

Billigkeit bezieht sich auf die **Interessen des Abgabepflichtigen**; **Zweckmäßigkeit** bezieht sich grds auf **öffentliche Interessen**.²⁵

Es gibt gesetzliche Regelungen, die Handlungsermessen einräumen, und solche, die Auswahlermessen vorsehen.

*Bsp für Handlungsermessen:*²⁶

§ 299 Abs 1 BAO: „Die Abgabenbehörde **kann** ... einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.“

Ob die Abgabenbehörde hier eine Handlung vornimmt oder nicht, steht in ihrem Ermessen.

*Bsp für Auswahlermessen:*²⁷

§ 9 Abs 1 BAO: „Die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die sie treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.“

Es liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, welchen „von mehreren potentiell haftungspflichtigen Vertretern des Primärschuldners“ sie in Anspruch nimmt.

Die Abgabenbehörde muss Ermessensentscheidungen **begründen**, damit diese überprüft werden können.²⁸

Hinsichtlich rechtswidriger Ermessensentscheidungen ist zwischen Ermessensüberschreitung und Ermessensmissbrauch zu differenzieren.

Ermessensüberschreitung bezeichnet den Fall, dass die Abgabenbehörde Ermessen übt, obwohl dies im Gesetz nicht vorgesehen ist. Ein **Ermessensmissbrauch** ist gegeben, wenn die Behörde ihr Ermessen nicht im Sinne des Gesetzes ausübt, also etwa äußere Umstände in ihre Ermessensentscheidung einfließen lässt, die vom Gesetz nicht vorgesehen sind.

²³ Stoll, BAO-Kommentar I (1994) 192; Tanzer/Unger, BAO 2018/2019 (2019) 34 f.

²⁴ Ausführlich Tanzer/Unger, BAO 2018/2019 (2019) 45 ff.

²⁵ Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ (2014) Rz 33.

²⁶ Althuber in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch 813.

²⁷ Fischerlehner, Auswahlermessen bei mehreren potentiellen Haftungspflichtigen, UFSaktuell 2004, 179.

²⁸ Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ (2014) Rz 33.

In der **Beschwerdevorentscheidung** kann die Behörde selbst Ermessensfehler korrigieren. Im Rechtsmittelverfahren prüft das BFG die Ermessensentscheidung auf Ermessensfehler und ändert ggf die Ermessensentscheidung ab. Der VfGH prüft im Rahmen seiner rechtlichen Beurteilung, ob das BFG **Ermessensfehler** (Ermessensüberschreitung oder -missbrauch) begangen hat. Der VfGH prüft, ob verfassungsgesetzlich gewährleistete Rechte bei der Ermessensentscheidung verletzt wurden.²⁹

V. Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, §§ 21 f BAO

Nach dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in §§ 21 f BAO hat die Abgabenbehörde den **wahren wirtschaftlichen Gehalt** eines Sachverhalts zu ermitteln und diesen ihrer Entscheidung zugrunde zu legen. Auf die äußere Erscheinungsform des Sachverhalts kommt es grds nicht an (§ 21 Abs 1 BAO).

Dies gilt nur dann nicht, wenn das Steuergesetz selbst an zivilrechtliche Voraussetzungen anknüpft, beispielsweise bei Gebühren, Verkehrsteuern oder der Grunderwerbsteuer.³⁰

1. Gestaltungsmissbrauch

§ 22 BAO regelt den sog **Gestaltungsmissbrauch**.

Grds ist es Abgabepflichtigen nicht verwehrt, mit rechtlichen Gestaltungen Steuern zu sparen (**Gestaltungsfreiheit**). Steuervermeidung, zB durch bewusste Entscheidung, nicht mehr als 30.000 € an Umsätzen zu erwirtschaften, um die unechte Steuerbefreiung für Kleinunternehmer nach § 6 Abs 1 Z 27 UStG nicht zu verlieren, ist grds zulässig.³¹

Unzulässig ist jedoch der **Missbrauch** von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des **privaten Rechts**,³² um seine Abgabepflicht zu umgehen oder zu mindern. Im Falle des Missbrauchs hat die Abgabenbehörde die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären (§ 22 BAO).

*„Unangemessen sind solche Gestaltungen, die unter Außerachtlassung der damit verbundenen Steuerersparnis **nicht mehr sinnvoll** erscheinen, weil der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen **steuerlichen Vorteil** zu erlangen, der dem **Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft**. Bei Vorliegen von **triftigen wirtschaftlichen Gründen**, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, liegt kein Missbrauch vor“* (§ 22 Abs 2 BAO).

Was unter „sinnvoll“, „dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderlaufend“ bzw „triftigen wirtschaftlichen Gründen“ zu verstehen ist, ist im Einzelfall von der Rspr zu konkretisieren.

²⁹ Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ (2014) Rz 33 ff.

³⁰ Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch 95 ff.

³¹ Vgl Tanzer/Unger, BAO 2018/2019 (2019) 50.

³² § 22 idF des BGBl I 62/2018 ist erstmal auf Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 1. 1. 2019 verwirklicht werden.

Bsp:

A leitet im Ausland erzielte Einkünfte auf eine eigens gegründete Gesellschaft in einer Steuer-oase um. Die Gesellschaft selbst wird nicht wirtschaftlich tätig. Die Einschaltung dieser Gesellschaft hat keinen wirtschaftlichen Grund. Auch sonstige beachtliche Gründe fehlen.

Nicht die Gründung der Gesellschaft, sondern das Zwischenschalten der Gesellschaft ist unangemessen und erfüllt daher den Tatbestand des Missbrauchs. Die Einkünfte sind dem Gesellschafter A zuzurechnen.³³

2. Scheingeschäfte und zivilrechtliche Nichtigkeitsgründe, § 23 BAO

Das in § 23 Abs 1 BAO geregelte **Scheingeschäft** entspricht dem Scheingeschäft gem § 916 ABGB.³⁴ Scheingeschäfte sind abgabenrechtlich irrelevant, dh das verdeckte Rechtsgeschäft ist **wirtschaftlich maßgeblich** und daher der Besteuerung zugrunde zu legen.

Bsp:

A täuscht ein Dienstverhältnis mit seiner Ehefrau B vor, obwohl dieses gar nicht besteht (absolutes Scheingeschäft).

A verkauft B ein Grundstück um 100.000 €. Im Kaufvertrag lautet der Kaufpreis 75.000 € (relatives Scheingeschäft; hier soll ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt werden).

Im ersten Beispiel löst das Scheingeschäft bei der Abgabenerhebung keine Rechtsfolgen aus; im zweiten Beispiel löst nur das verdeckte Rechtsgeschäft (Kaufvertrag über 100.000 €) Rechtsfolgen aus.

Liegen zivilrechtliche **Nichtigkeitsgründe** (wie zB **Sittenwidrigkeit, Formmängel, Mängel der Rechts- oder Handlungsfähigkeit**) vor, ist dies für die Erhebung der Abgaben irrelevant, wenn die beteiligten Personen das wirtschaftliche Ergebnis eintreten und bestehen lassen (§ 23 Abs 2 und 3 BAO).

Die **Anfechtbarkeit** wegen Irrtums, Furcht oder List ist unerheblich für die Abgabenerhebung. Erst die **Auflösung des Rechtsgeschäfts** durch ein gerichtliches oder außergerichtliches Verfahren hat Folgen für die Abgabenerhebung.³⁵

3. Zurechnung, § 24 BAO

Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern erfolgt nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Das sog **wirtschaftliche Eigentum** – und nicht das zivilrechtliche Eigentum, wobei auch beides zusammen fallen kann – bildet die tatsächliche Leistungsfähigkeit ab. Daher ist das wirtschaftliche Eigentum für die Abgabenerhebung entscheidend.³⁶

Bei **Sicherungsübereignungen** bleibt das wirtschaftliche Eigentum der Sache so lange beim Sicherungsgeber (Schuldner), bis der Sicherungsnehmer (Gläubiger) frei über die Sache

³³ Stoll, BAO-Kommentar I (1994) 1484.

³⁴ Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ (2014) Rz 116.

³⁵ Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch 104 ff.

³⁶ Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ (2014) Rz 121 f.

verfügen kann (§ 24 Abs 1 lit a BAO). Dies ist erst beim Eintritt des Sicherungsfalls gegeben, zB weil der Schuldner seinen Verpflichtungen nicht nachgekommen ist.

Das **wirtschaftliche Eigentum** weicht daher vom zivilrechtlichen Eigentum ab. Letzteres geht sofort auf den Gläubiger über.

Beim **Treuhandverhältnis** wird das wirtschaftliche Eigentum dem Treugeber zugerechnet (§ 24 Abs 1 lit b BAO). Das wirtschaftliche Eigentum geht bei einem Erwerb durch den Treuhänder für den Treugeber auf Letzteren über, weil der Treuhänder zwar im eigenen Namen, aber **für fremde Rechnung** handelt (§ 24 Abs 1 lit c BAO).

Bei **Miteigentum und Gesamthand Eigentum** bestimmt der jeweilige Anteil das Verhältnis, in welchem das Wirtschaftsgut den beteiligten Personen zugerechnet wird. Aus dem Anteil folgt die **Quote** (§ 24 Abs 1 lit e BAO). Bei Personengesellschaften richtet sich die Quote nach dem Anteil am Vermögen, welcher im Gesellschaftsvertrag bzw durch das UGB bestimmt ist.³⁷

VI. Angehörigenbegriff, § 25 BAO

Angehörige iSd § 25 BAO sind **Ehegatten** (Abs 1 Z 1), Verwandte in gerader Linie und Verwandte des zweiten, dritten und vierten Grades in der Seitenlinie (zB **Vorfahren, Nachkommen, Geschwister**; Abs 1 Z 2), Verschwägerter in gerader Linie und Verschwägerter zweiten Grades in der Seitenlinie (zB **Geschwister, Vorfahren und Nachkommen des Ehegatten**; Abs 1 Z 3), **Adoptiveltern und -kinder** sowie **Pflegeeltern und -kinder** (Abs 1 Z 4), **Lebensgefährten** und deren Kinder (Abs 1 Z 5), eingetragene Partner (Abs 1 Z 6) sowie frühere Ehegatten (Abs 2). Auch Halbgeschwister fallen unter den Angehörigenbegriff, nicht aber die Verwandten der Geschwister des Ehegatten.

Ob im Einzelfall eine **Lebensgemeinschaft** vorliegt, wird anhand der Merkmale **Wohn-, Wirtschafts- und Geschlechtsgemeinschaft** und (beabsichtigter) Dauer geprüft. Nicht jedes dieser Merkmale muss vorliegen (**Typusbegriff**).³⁸

VII. (Wohn-)Sitz und gewöhnlicher Aufenthalt, §§ 26 f BAO

Insbesondere für die Frage, ob **unbeschränkte** oder **beschränkte Steuerpflicht** besteht, ist relevant, wo natürliche Personen ihren **Wohnsitz** bzw **gewöhnlichen Aufenthalt** und juristische Personen ihren **Sitz** haben.³⁹

Der **Wohnsitz** ist dort, wo die Person eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass sie die Wohnung **beibehalten und benutzen** wird. Die Person muss die Wohnung (oder das Zimmer etc) jederzeit zum Wohnen benutzen können. Eine Wohnung muss jedoch nicht tatsächlich ununterbrochen genutzt werden (ausreichend sind etwa zwei bis drei Monate).⁴⁰ Mietwohnungen (Wohnsitz des Mieters, nicht des Vermieters), Untermietzimmer, Dienstwohnungen oder Hotelzimmer bei Dauermiete gelten als Wohnsitze iSd § 26 BAO.

³⁷ *Tanzer/Unger*, BAO 2018/2019 (2019) 56 ff.

³⁸ *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-Handbuch 114 ff.

³⁹ *Doralt*, Steuerrecht 2018/19 Tz 10, 544.

⁴⁰ *Doralt*, Steuerrecht 2018/19 Tz 10.

Einen **abgeleiteten Wohnsitz** haben auch volljährige Kinder – ohne eigene Wohnung – bei ihren Eltern.

Da der Wohnsitz nicht den Mittelpunkt der Interessen darstellen muss, ist es auch möglich, **mehrere Wohnsitze** zu haben.

Eine Person kann mehrere Wohnsitze, aber nur einen **gewöhnlichen Aufenthalt** haben. Für die Annahme eines gewöhnlichen Aufenthalts im Inland ist die **körperliche Anwesenheit** erforderlich. Häftlinge können auch einen gewöhnlichen Aufenthalt im Gefängnis oder Kranke in einer Krankenanstalt haben. Personen, die im Inland arbeiten und täglich in ihr im Ausland gelegenes Zuhause pendeln (Grenzgänger), haben keinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland.⁴¹

Hängt die unbeschränkte Steuerpflicht vom gewöhnlichen Aufenthalt ab, so ist dieser anzunehmen, wenn der Aufenthalt im Inland **länger als sechs Monate** andauert (unabhängig vom Kalenderjahr/Steuerabschnitt). In diesem Fall erstreckt sich die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate. Der gewöhnliche Aufenthalt bleibt bei Aufenthalten an mehreren Orten in einem Land und vorübergehenden Abwesenheiten bestehen (§ 26 Abs 2 BAO). Diese Bestimmung findet auch Anwendung, wenn mehrere kurze Aufenthalte im Inland zusammen mehr als sechs Monate ausmachen, sofern die einzelnen Aufenthalte in einem engen Zusammenhang stehen. Das BMF kann diese Bestimmung unangewendet lassen, wenn der Aufenthalt einer Person im Inland ein Jahr oder weniger beträgt und die Person im Inland weder ein Gewerbe noch einen anderen Beruf ausübt (§ 26 Abs 2 BAO).

Auslandsbeamte (Dienstnehmer einer Körperschaft öffentlichen Rechts mit österreichischer Staatsbürgerschaft und Dienstort im Ausland; zB Wirtschaftsdelegierte) und ihre im gleichen Haushalt lebenden Ehegatten und Kinder haben ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland aufgrund einer **Fiktion** (§ 26 Abs 3 BAO) und sind somit im Inland **unbeschränkt steuerpflichtig**.

Der **Sitz von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen** ist jener Ort, den Gesetz, Vertrag, Satzung, Stiftungsbrief etc vorsehen. Subsidiär wird der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung (**Ort der Geschäftsleitung**) als Sitz herangezogen (§ 27 BAO).⁴² Der Ort der Geschäftsleitung ist idR der Ort der Büroräumlichkeiten des Geschäftsführers, subsidiär dessen Wohnsitz.

C. Abgabenbehörden

I. Organisation der Abgabenverwaltung, §§ 8 ff AVOG

Die **Organisation** der Abgabenverwaltung des Bundes ist im AVOG und der dazu ergangenen Durchführungsverordnung geregelt. Dem BMF obliegt die Besorgung der Geschäfte der obersten Bundesverwaltung (§ 8 Abs 1 AVOG). Ihm unterstehen unmittelbar die **Finanz- und Zollämter** (§ 11 AVOG).

⁴¹ VwGH 28. 1. 2005, 2002/15/0157.

⁴² Unger in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-Handbuch 122 ff.

In Österreich gibt es zurzeit 40 Finanzämter mit 80 Standorten (insgesamt ca. 6.800 Mitarbeiter) sowie neun Zollämter (insgesamt ca. 1.700 Mitarbeiter).⁴³

Die österreichische Finanzpolizei ist eine Betrugsbekämpfungseinheit (zB zur Bekämpfung illegaler Arbeitnehmerbeschäftigung) mit besonderen Befugnissen (§ 12 AVOG; § 10b AVOG-DV).

II. Zuständigkeit der Finanzämter, §§ 13–29 AVOG

Auch die **Zuständigkeit** der Abgabenbehörden ist im AVOG geregelt. Diese wird wie folgt eingeteilt in

- sachliche Zuständigkeit und
- örtliche Zuständigkeit.

Die **sachliche Zuständigkeit** differenziert nach der **Steuerart**:

- **Finanzämter mit allgemeinem Aufgabenkreis** (§ 13 AVOG) sind insb für die Einkommensteuer, Immobilienertragsteuer, Körperschaftsteuer von kleineren und mittelgroßen GmbHs (§ 221 Abs 1 und 2 UGB), Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer zuständig.⁴⁴ Für Anzeigen im Zusammenhang mit Schenkungen sind ebenfalls die Finanzämter mit allgemeinem Aufgabenkreis zuständig (§ 121a BAO).
- **Finanzämter mit erweitertem Aufgabenkreis** (§§ 14 ff AVOG) sind insb für die Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer von Aktiengesellschaften und großen GmbHs (§ 221 Abs 3 UGB) zuständig.
- Das **Finanzamt mit besonderem Aufgabenkreis** (§ 19 AVOG) ist für Gebühren, Verkehrssteuern und Glückspiel zuständig und hat seinen Sitz in Wien.

Die **örtliche Zuständigkeit** ergibt sich aus §§ 20 ff AVOG:

- Das **Wohnsitzfinanzamt** (§ 20 AVOG) ist insb für die Erhebung der Einkommensteuer unbeschränkt Steuerpflichtiger und für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständig.
- Das **Betriebsfinanzamt** (§ 21 AVOG), in dessen Bereich sich die Geschäftsleitung oder der Sitz des Unternehmens befindet, ist insb für die Erhebung der Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer von Körperschaften sowie für die Feststellung der Einkünfte von Personengesellschaften zuständig.
- Das **Lagefinanzamt** (§ 22 AVOG), in dessen Bereich die wirtschaftliche Einheit gelegen ist, ist für die Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, sofern keine betrieblichen Einkünfte erzielt werden, sowie die Erhebung der damit zusammenhängenden Umsatzsteuer und die Feststellung von Einheitswerten zuständig.

Hinweis:

Abweichend vom Wohnsitzfinanzamt kann auf Antrag das Finanzamt der Betriebsstätte für zuständig erklärt werden (**Delegierung** nach § 3 iVm § 20 Abs 4 AVOG).

⁴³ *BMF*, Finanz- und Zollämter <https://www.bmf.gv.at/ministerium/aufgaben-organisation/finanz-zollaemter.html> (abgefragt am 24. 10. 2018).

⁴⁴ *Doralt*, Steuerrecht 2018/19 Tz 562.