
A. Einleitung

Standardliteratur:

Doralt/Ruppe (Hrsg), Grundriss des österreichischen Steuerrechts I¹² (2019); *H. Kofler/Urnik/Kanduth-Kristen* (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre I/1– Theorien und Methoden, Steuerarten und Abgabenverfahren⁴ (2015); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I² (2000); *Tipke/Lang* (Hrsg), Steuerrecht²⁴ (2021).

Bedeutung von Steuern. Die entwickelten, marktwirtschaftlich organisierten Staaten der westlichen Welt sind Steuerstaaten: Der zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderliche Finanzbedarf wird im Wesentlichen durch die Erhebung von Steuern gedeckt; diese stellen heute die mit Abstand **wichtigste staatliche Einnahmequelle** dar (Finanzierungsfunktion).¹ Daneben kommen Steuern auch bedeutende **nicht-fiskalische Aufgaben** zu, indem sie etwa als Instrument der Umverteilungs- bzw Konjunktur- und Wachstumspolitik eingesetzt werden (Umverteilungsfunktion und Lenkungsfunktion).²

A1

Begriff der Steuern. Der Steuerbegriff hat weder in der Umgangssprache noch in der Rechts- und Wirtschaftssprache feste Konturen. Insbesondere das Verhältnis zwischen den Begriffen „Steuern“ und „Abgaben“ ist nicht eindeutig geklärt. Die Finanzwissenschaft verwendet den Begriff Abgaben als Oberbegriff und unterscheidet innerhalb dieser zwischen Steuern, Beiträgen und Gebühren: Steuern sind an den Staat zu entrichtende Geldleistungen, denen keine konkrete Gegenleistung gegenübersteht (zB die EST). Beiträge sind Geldleistungen, die demjenigen auferlegt werden, der an einer bestimmten staatlichen Leistung ein besonderes Interesse hat (zB Anliegerbeiträge für Straßen- und Gehsteigerrichtungen). Gebühren sind schließlich öffentlich-rechtliche Entgelte für besondere in Anspruch genommene Leistungen einer Gebietskörperschaft (zB Kanalgebühr). Die Gesetzessprache folgt freilich nicht einheitlich der finanzwissenschaftlichen Terminologie. So verwendet das Finanz-Verfassungsgesetz vorwiegend den Begriff der „öffentlichen Abgabe“, worunter nach der Rechtsprechung des VfGH Geldleistungen zu verstehen sind, die von Gebietskörperschaften kraft öffentlichen Rechts zur Deckung des Finanzbedarfs auferlegt werden.³ Zu den Abgaben im finanzverfassungsrechtlichen Sinne zählen demnach ua auch Stempelgebühren für Eingaben, öffentlich-rechtliche Parkgebühren oder Anliegerbeiträge für Straßen- und Gehsteigerrichtungen, nicht aber etwa Sozialversicherungsbeiträge, Rundfunkgebühren, ÖH-Beiträge, Kirchenbeiträge oder die Arbeiterkammerumlage. Auch die vom einfachen Bundesgesetzgeber verwendete Terminologie stimmt nicht mit der finanzwissenschaftlichen überein. Angesichts der uneinheitlichen Terminologie kann daher aus der gesetzlichen Bezeichnung als Steuer, Abgabe oder Ähnliches nicht automatisch auf eine bestimmte inhaltliche Ausgestaltung geschlossen werden.⁴ So handelt es sich etwa bei den Rechtsgebühren nach dem GebG um Steuern im finanzwissenschaftlichen Sinne.

A2

1 Dazu *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I²/1; *Kirchmayr* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹² Tz 1.

2 Vgl *Kirchmayr* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹² Tz 1.

3 Siehe VfGH 14. 3. 1961, B 52/60 VfSlg 3919/1961; VfGH 16. 11. 1932, V 7/32 VfSlg 1465/1932.

4 *Kirchmayr* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹² Tz 3.

A3 **Systematisierung der Steuern.** Die in Österreich erhobenen Steuern lassen sich nach verschiedensten Aspekten systematisieren:

- **Finanzverfassungsrecht:** Bundesabgaben, Landesabgaben und Gemeindeabgaben (s unten Rz B2).
- **Art der Entrichtung:** Veranlagungssteuern (Steuern, bei denen die Festsetzung der Steuerschuld durch eine Behörde nach Durchführung eines förmlichen Verfahrens mittels Bescheides erfolgt; zB veranlagte ESt oder KSt) und Selbstbemessungssteuern (Steuern, bei denen die Steuerschuld vom Steuerpflichtigen oder einem Dritten selbständig berechnet und abgeführt wird; dazu zählen zB die Erhebung der Einkommensteuer in Form der LSt, KESt und ImmoESt sowie die USt-Vorauszahlungen oder die KommSt).
- **Häufigkeit der Entrichtung:** Laufend erhobene Steuern bzw Abschnittssteuern (die verwirklichten Tatbestände werden in bestimmten Zeitabschnitten periodisch erfasst; zB die ESt, KSt oder GrSt) und einmalig erhobene Steuern (Erhebung nur zu bestimmten Anlässen; zB die GrESt).
- **Überwälzbarkeit:** Direkte Steuern (idealtypische Identität zwischen Steuerschuldner und Steuerträger; zB ESt und KSt) und indirekte Steuern (keine Identität zwischen Steuerschuldner und Steuerträger, der Steuerschuldner kann die Steuerlast weiterverrechnen und somit auf einen dritten Steuerträger überwälzen; zB USt).
- **Beziehung zwischen Steuergegenstand und Steuerschuldner:** Personen- bzw Subjektsteuern (Steuergegenstand und Steuerhöhe bestimmt sich anhand personenbezogener Merkmale wie etwa Wohnsitz oder Sitz; zB ESt) und Sach- bzw Objektsteuern (Steuerhöhe bemisst sich durch objektbezogene Merkmale; zB USt, GrSt).
- **Wirtschaftliche Belastungskonzeption:** Steuern auf die Einkommensentstehung (Ertragsteuern; zB ESt), Steuern auf den Vermögensbestand (Vermögenssteuern; zB GrSt) und Steuern auf die Einkommens- bzw Vermögensverwendung (Verkehr- und Verbrauchsteuern; zB USt oder GrESt).

A4 **Regelungsinhalt und Ordnung des Steuerrechts.** Besteuerung kann als rechtsstaatlich geordneter **Vermögenstransfer** zum öffentlichen Sektor verstanden werden, der nicht willkürlich erfolgt, sondern im Rahmen der verfassungsrechtlichen Ordnung auf einer gesetzlichen Grundlage beruht.⁵ Die Durchführung eines solchen Vermögenstransfers setzt Normen folgender Inhalte voraus:⁶

- **Steuertatbestände:** Bestimmungen, die jene Tatbestandsmerkmale regeln, die zum Entstehen eines Steueranspruches des Fiskus (Steuergläubiger) und einer korrespondierenden Verpflichtung des Steuerpflichtigen (Steuerschuldner) führen.
- **Steuererhebung:** Bestimmungen, die die Festsetzung und Einhebung der Steuern sowie den Rechtsschutz regeln (Abgabenverfahrensrecht).
- **Vollstreckung:** Bestimmungen, die die Vollstreckung von Steueransprüchen regeln, wenn der Steuerpflichtige seinen steuerlichen Verpflichtungen nicht nachkommt (Abgabenexekutionsrecht).

5 Vgl Kirchmayr in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹² Tz 2 und 13.

6 Vgl Kirchmayr in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹² Tz 13.

- **Strafrechtliche Sanktionen:** Bestimmungen, die dem strafrechtlichen Schutz der Steueransprüche dienen (Finanzstrafrecht).

Abstrakt wird zwischen materiellem und formellem Steuerrecht differenziert: Das **materielle Steuerrecht** befasst sich mit dem Inhalt der einzelnen Steuern (wer unterliegt der jeweiligen Steuer, was ist Gegenstand der Steuer etc) und ist in einer Vielzahl von Einzelgesetzen geregelt.⁷ Als Beispiele zu nennen sind etwa das EStG, das KStG oder das UStG; daneben enthalten aber auch die Bundesabgabenordnung (BAO) oder das Bewertungsgesetz (BewG) zum Teil allgemeine materielle Grundsätze. Als **formelles Steuerrecht** gelten demgegenüber jene Normen, die sich mit der Durchsetzung des Steueranspruches und seinem Schutz befassen.⁸ Dazu zählen insbesondere das weitgehend in der BAO geregelte Abgabenverfahrensrecht, das Vollstreckungsrecht der Abgabenexekutionsordnung (AbgEO) sowie Teile des im FinStrG geregelten Finanzstrafrechts.

Kernelemente materieller Steuergesetze. Alle materiellen Steuergesetze enthalten Regelungen zu folgenden typologischen Kernelementen: A5

- **Steuersubjekt:** Steuersubjektbezogene Vorschriften regeln, wer Steuerschuldner ist (wobei der Steuerschuldner nicht zwingend jener ist, der zur Entrichtung der Abgabe verpflichtet ist, etwa bei der KEst oder der LSt).
- **Steuerobjekt:** Steuerobjektbezogene Vorschriften bestimmen den steuerauslösenden Lebenssachverhalt (zB Einkommen, Umsatz, Grundbesitz).
- **Steuerbemessungsgrundlage:** Unter der Steuerbemessungsgrundlage wird jene Rechengröße verstanden, auf die der Steuersatz angewendet wird. Bemessungsrechtliche Vorschriften regeln, wie sich die Steuerbemessungsgrundlage ermittelt.
- **Steuersatz:** Steuersatzvorschriften regeln jenen Prozentsatz, der zur Ermittlung des geschuldeten Steuerbetrages auf die Steuerbemessungsgrundlage anzuwenden ist. Der Steuersatz kann proportional, progressiv oder degressiv sein.
- **Steuerbefreiungen:** Befreiungsvorschriften regeln, wann bzw inwieweit Sachverhalte, die nach allgemeinen Grundsätzen eine Steuerpflicht begründen würden, ausnahmsweise von einer solchen ausgenommen sind. Steuerbefreiungen können steuersubjekt-, steuerobjekt-, steuerbemessungsgrundlagen- oder steuerbetragsbezogen sein. Steuerbefreiungen betreffend die Steuerbemessungsgrundlage können als Freibetrag oder als Freigrenze ausgestaltet sein.

Unter **Freibeträgen** versteht man Beträge, die bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage von dieser jedenfalls abgezogen werden können und somit nicht versteuert werden, unabhängig davon, ob die Bemessungsgrundlage vor Abzug des Freibetrags diesen übersteigt oder nicht (zB § 24 Abs 4 EStG; s dazu Rz E389). Als **Freigrenzen** werden demgegenüber jene Beträge verstanden, bis zu deren Höhe eine Steuer nicht erhoben wird, bei Überschreiten aber die gesamte Bemessungsgrundlage der Besteuerung unterliegt (zB § 31 Abs 3 EStG; s dazu Rz E95). Steuerbefreiungen betreffend den durch Anwendung des Steuersatzes auf die Steuerbemessungsgrundlage ermittelten Steuerbetrag werden demgegenüber als **Absetzbeträge** bezeichnet (zB § 33 Abs 3–6 EStG; s dazu Rz E397 ff).

Rechtsquellen des Steuerrechts. Steuern können nur aufgrund von **Gesetzen** oder den diesen insoweit gleichgestellten Gemeindeverordnungen (die nach dem freien Beschlussrecht der Gemeinden auf Grundlage einer bundes- bzw landesgesetzlichen Ermächtigung erlassen A6

⁷ Vgl Kirchmayr in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹² Tz 13.

⁸ Vgl Kirchmayr in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹² Tz 13.

werden; § 7 Abs 5 und § 8 Abs 5 F-VG) erhoben werden. Der mit der Steuererhebung verbundene Eingriff in das Eigentum bedarf eines gesetzlichen Tatbestandes, an dem sich die Vollziehung zu orientieren hat. Gesetze und die diesen gleichgestellten Gemeindeverordnungen begründen somit für die Steuerpflichtigen nicht nur öffentlich-rechtliche Verpflichtungen, sondern auch subjektive Rechte (Gesetzmäßigkeitsprinzip). Aufgrund der generellen Ermächtigung in Art 18 Abs 2 B-VG sind Abgabenbehörden befugt, in ihrem Wirkungsbereich **Verordnungen** zu erlassen. Einer speziellen einfachgesetzlichen Ermächtigung bedarf es somit nicht, doch ist eine hinreichende Determinierung des Verordnungsinhaltes erforderlich (Verbot der formalgesetzlichen Delegation). Weitere steuerrechtliche Rechtsquellen finden sich im **Unionsrecht** (und zwar sowohl im primären als auch im sekundären Unionsrecht; s dazu näher Rz B9 ff) sowie im **Völkerrecht** (insbesondere in Gestalt von Doppelbesteuerungsabkommen; s dazu Rz E42 ff). Von großer praktischer Relevanz sind weiters die vom Bundesministerium für Finanzen (BMF) veröffentlichten und laufend „gewarteten“ **Richtlinien** zu ganzen Steuergesetzen (zB die EStR 2000,⁹ die KStR 2013¹⁰ oder die UStR 2000¹¹) oder größeren Themenkomplexen (zB die StiftR 2009¹² oder die InvFR 2018¹³) sowie **Erlässe** zu Einzelfragen (zB der Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass¹⁴) oder **Informationen** (zB die Information zur umfassenden Amtshilfe¹⁵). Hinzu treten sogenannte **EAS-Auskünfte** („ExpressAntwortService“), in denen das BMF Anfragen zum internationalen Steuerrecht beantwortet. Diese Auslegungen des Steuerrechts durch das BMF stehen gesammelt in der sogenannten „Findok“ zur Verfügung.¹⁶

A7 Die Unterscheidung in Richtlinien, Erlässe, Informationen und EAS stellt im Grunde keine rechtliche Differenzierung dar, sondern drückt lediglich die Unterschiedlichkeit in Umfang und Zielrichtung aus. Richtlinien sind grundsätzlich konstante Nachschlagewerke, die die Rechtsmeinung des BMF zu einem gesamten Rechtsgebiet abdecken. Aktualisierungen werden in die Richtlinien eingearbeitet und sind in der Findok als solche gekennzeichnet. Erlässe und Informationen werden anlassbezogen erstellt und klären konkrete Sachverhalte. Gemeinsam ist diesen Instrumenten, dass sie eine einheitliche Vollziehung der Steuergesetze durch die Abgabenbehörden bewirken sollen. Ihnen kommt der Charakter einer generellen Weisung an die untergeordneten Organwalter der Abgabenböden zu, die gegenüber den Steuerpflichtigen aber unverbindlich sind. Der VfGH prüft im Einzelnen, ob Richtlinien bzw Erlässe normativ bindende Bestimmungen enthalten, also materiellen Verordnungscharakter aufweisen, und hebt sie diesfalls wegen Publikationsmangels im BGBl auf.¹⁷ In jüngerer Zeit wird daher in den Präambeln von Richtlinien bzw Erlässen ausdrücklich auf deren Unverbindlichkeit verwiesen (zB „Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus dem Erlass nicht abgeleitet werden“). Die rechtspolitische Problematik von Richtlinien und Erlässen besteht darin, dass die enthaltenen Detailaussagen weit über den unmittelbaren Gesetzestext hinausgehen und die Gesetzeskonformität für den Rechtsanwender letztlich offenbleibt. Insbesondere gibt es bei begünstigenden, gesetzwidrigen Richtlinien

9 Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR 2000).

10 Körperschaftsteuerrichtlinien 2013 (KStR 2013).

11 Umsatzsteuerrichtlinien 2000 (UStR 2000).

12 Stiftungsrichtlinien 2009 (StiftR 2009).

13 Investmentfondsrichtlinien 2018 (InvFR 2018).

14 BMF, Steuerliche Behandlung von Einlagenrückzahlungen sowie Evidenzierung von Einlagen und Innenfinanzierung gemäß § 4 Abs 12 EStG 1988 (Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass), BMF-010203/0309-IV/6/2017 (27. 9. 2017).

15 BMF, Umfassende Amtshilfe im Bereich Steuern vom Einkommen, BMF-010221/0538-IV/8/2017 (18. 12. 2017).

16 Die „Findok“ ist das Rechts- und Fachinformationssystem des Finanzressorts, das Auslegungsbeihilfe des Bundesministeriums für Finanzen sowie Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes (BFG) bzw des vormaligen Unabhängigen Finanzsenates (UFS) zum Steuer- und Zollrecht beinhaltet. Sie ist abrufbar unter <https://findok.bmf.gv.at>.

17 Siehe zB VfGH 15. 6. 1991, V 603, 604/90, 22-41/91.

und Erlässen keinen Rechtsschutz für denjenigen, für den die Begünstigung nicht angewendet wird. Die Finanzverwaltung kann allerdings gem § 236 BAO fällige Abgabenschuldigkeiten nachsehen, wenn die Einhebung „unbillig“ ist. Im Rahmen der Verordnung zu § 236 BAO¹⁸ hat das BMF festgehalten, dass eine solche Unbilligkeit beispielsweise dann vorliegen kann, wenn die Einhebung einer bisherigen vertrauensbegründenden Rechtsprechung, Erlassregelung oder Auskunft zuwiderliefe, selbst wenn aufgrund einer Judikaturänderung nunmehr Steuerpflicht bestünde. Gleiches gilt, wenn der Abgabenunterworfenen auf die Auskunft der Abgabenbehörde erster Instanz oder einer im früheren Amtsblatt der Finanzverwaltung (AÖF, bis 2014) bzw nunmehr im Internet als Amtliche Veröffentlichung (BMF-AV, ab 2014) in der Findok veröffentlichten Meinung des BMF vertraut hat. Dementsprechend werden insbesondere mit besonderem Vertrauensschutz auszustattende Erlässe des BMF als „Amtliche Veröffentlichungen“ gekennzeichnet.

In persönlichen Angelegenheiten können Steuerpflichtige bei der zuständigen Abgabenbehörde auch **Einzelauskünfte** über zukünftig beabsichtigte Sachverhalte einholen (§ 1 Auskunftspflichtgesetz¹⁹). Einzelauskünfte entfalten für die Abgabenbehörde jedenfalls dann Bindungswirkung, wenn sie in der Rechtsform eines Bescheides erteilt werden, wobei eine solche bescheidmäßige Auskunft nur in wenigen Fällen gesetzlich vorgesehen ist. Die Möglichkeit, einen verbindlichen Auskunftsbeseid zu beantragen, besteht insbesondere im Zusammenhang mit Umgründungen, Unternehmensgruppen, dem internationalen Steuerrecht, dem Umsatzsteuerrecht und dem Vorliegen von Missbrauch („**Advance Ruling**“ nach § 118 BAO). Für Zolltarifauskünfte des BMF sieht Art 12 Zollkodex eine bescheidmäßige Tarifauskunft vor.

Ferner hat der VwGH gestützt auf Treu und Glauben eine Behördenbindung an die gesetzlich vorgesehene (nicht in Bescheidform ergehende) Lohnsteuerabgabeauskunft angenommen.²⁰ Ansonsten wird von der Rechtsprechung eine Bindungswirkung nur bei Ermessensentscheidungen anerkannt. Bejaht wird jedoch ein Rechtsfolgenbeseitigungsanspruch gem § 236 BAO (Nachsicht), wenn der Abgabepflichtige im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, diese Auskunft nicht offensichtlich unrichtig war und dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde (idR dem zuständigen Finanzamt) geäußert wurde.²¹

Als Rechtsquelle zu nennen ist schließlich noch die **Judikatur** der Gerichtshöfe öffentlichen Rechts, also des Verfassungsgerichtshofs (VfGH) und des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH), in Steuersachen. Hinzu tritt die Rechtsprechung des erstinstanzlichen Fachgerichts, des Bundesfinanzgerichts (BFG). Wenngleich diese formell keine über den Einzelfall hinausgehende Wirkung entfaltet, kann davon ausgegangen werden, dass gleichartige Sachverhalte gleich beurteilt werden,²² sodass der Rechtsprechung de facto eine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zukommt. Die Judikatur des Bundesfinanzgerichts ist in der „Findok“ abrufbar,²³ jene der Gerichtshöfe öffentlichen Rechts im Rechtsinformationssystem (RIS) des Bundeskanzleramts.²⁴

18 BGBl II 2005/435 idGF.

19 BGBl 1987/287 idGF.

20 Vgl VwGH 14. 12. 2000, 95/15/0028.

21 Siehe § 2 Abs 3 Z 1 der Verordnung zu § 236 BAO, BGBl II 2005/435 idF BGBl II 2013/449, sowie aus der älteren Judikatur zB VwGH 14. 12. 2000, 95/15/0028.

22 Der VwGH ist aber an seine bisherige Rechtsprechung nicht gebunden, sondern kann von dieser unter Einhaltung gewisser prozessualer Voraussetzungen (Befassung eines verstärkten Senats) abgehen (§ 13 Abs 1 VwGG).

23 Verfügbar unter <https://findok.bmf.gv.at>.

24 Verfügbar unter <https://www.ris.bka.gv.at>.

B. Verfassungs- und unionsrechtliche Grundlagen

Standardliteratur:

Doralt/Ruppe (Hrsg), Grundriss des österreichischen Steuerrechts I¹² (2019); *Doralt/Ruppe* (Hrsg), Grundriss des österreichischen Steuerrechts II⁸ (2019); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I² (2000); *Tipke/Lang* (Hrsg), Steuerrecht²⁴ (2021).

I. Verfassungsrecht

Finanzverfassung. Das Finanzverfassungsrecht regelt die finanziellen Beziehungen zwischen Bund, Ländern und Gemeinden. Gem Art 13 Abs 1 B-VG werden die Zuständigkeiten auf dem Gebiet des Abgabewesens durch ein eigenes Bundesverfassungsgesetz geregelt. Dies erfolgt im F-VG 1948,¹ welches die verfassungsrechtlichen Grundlagen für die finanziellen Beziehungen zwischen den Gebietskörperschaften normiert. Es geht hier um die Verteilung der Abgabehoheit (Gesetzgebungskompetenz) zwischen den Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden), die Verteilung der Ertragshoheit (also die budgetmäßige Wirkung), die Kostentragung für Aufgaben (samt Fragen der Überwälzung und Übernahme von Kosten) und Transfers zwischen den Gebietskörperschaften (Finanz- und Zweckzuschüsse, Bedarfszuweisungen). Die Konkretisierung wird dabei dem einfachen Bundesgesetzgeber vorbehalten (§ 3 Abs 1 F-VG 1948), der diesem Verteilungsrecht mit einem regelmäßig befristet beschlossenen **Finanzausgleichsgesetz** – derzeit das **FAG 2017**² – nachkommt und dabei die Leistungsfähigkeit (Finanzkraft) sowie die Aufgabenverteilung (Finanzbedarf) der jeweiligen Gebietskörperschaften zu berücksichtigen hat (§ 4 F-VG 1948). Im Einzelnen regelt das FAG 2017 in Zusammenhang mit der Verteilung der Besteuerungsrechte folgende Aspekte:

- **Abgabehoheit (Gesetzgebungszuständigkeit):** Die Abgabehoheit ist die Zuständigkeit der jeweiligen Gebietskörperschaft zur gesetzlichen Regelung einer konkreten Abgabe (zB Erlassung des EStG, des UStG, des KStG etc).
- **Ertragshoheit (Verfügungsberechtigung):** Die Ertragshoheit ist die Berechtigung einer Gebietskörperschaft zur Verfügung über einen Abgabenertrag im eigenen Haushalt.
- **Verwaltungshoheit (Vollziehungszuständigkeit):** Die Verwaltungshoheit ist die Zuständigkeit einer Gebietskörperschaft zur Bemessung, Einhebung und Einbringung einer Abgabe.

Die gesetzliche Festlegung der Abgabehoheit, der Ertragshoheit und der Verwaltungshoheit erfolgt formal in der Weise, dass die einzelnen – historisch vorgefundenen oder neu erfindenen – Abgaben (zB die ESt oder die USt) durch den Bundesgesetzgeber im FAG 2017 einem der folgenden im F-VG 1948 vorgesehenen Abgabentypen zugeordnet werden (§§ 8 ff FAG 2017 iVm §§ 6 ff F-VG 1948):

- **Ausschließliche Bundesabgaben** (Ertrag fließt ganz dem Bund zu; zB Stempel- und Rechtsgebühren);

1 Finanz-Verfassungsgesetz 1948, BGBl 1948/45 idgF.

2 Finanzausgleichsgesetz 2017, BGBl I 2016/116 idgF.

B. Verfassungs- und unionsrechtliche Grundlagen

- **Zwischen Bund und Ländern bzw. Gemeinden geteilte Abgaben** (am Ertrag sind Bund und Länder bzw. Gemeinden beteiligt) mit Unterformen, insbesondere den gemeinschaftlichen Bundesabgaben (zB ESt, KSt, USt oder GrESt);
- **Ausschließliche Landesabgaben** (Ertrag fließt ganz den Ländern zu; zB Fremdenverkehrsabgaben oder Jagd- und Fischereiabgaben);
- **Zwischen Ländern und Gemeinden geteilte Abgaben** (am Ertrag sind Länder und Gemeinden beteiligt) mit Unterformen (zB Vorarlberger Landschaftsschutzabgabe);
- **Ausschließliche Gemeindeabgaben** (Ertrag fließt ganz den Gemeinden zu; zB die GrSt oder die KommSt).

B5 Abgabehoheit, Ertragshoheit und Verwaltungshoheit müssen nicht miteinander übereinstimmen. So liegen etwa hinsichtlich gemeinschaftlicher Bundesabgaben die Abgabehoheit und die Verwaltungshoheit beim Bund, während die Ertragshoheit zwischen Bund, Ländern und/oder Gemeinden geteilt wird.

Insgesamt besteht ein erhebliches Übergewicht des Bundes:³ Im Jahr 2021 wurden gemeinschaftliche Bundesabgaben in Höhe von EUR 93,3 Mrd und ausschließliche Bundesabgaben in Höhe von ca. EUR 8,5 Mrd erhoben, während die Landes(Gemeinde)abgaben nur rund EUR 9,7 Mrd betragen.

B4 Bei den aufkommensmäßig dominierenden **gemeinschaftlichen Bundesabgaben** (zB ESt, USt, KSt) erfolgt die Verteilung der Erträge dabei im Wesentlichen nach folgenden Prinzipien: Zunächst wird der gesamte Abgabenertrag nach bestimmten Prozentsätzen auf drei Töpfe verteilt (Bundes-, Landes- und Gemeindetopf). Die Verteilung des Landestopfes erfolgt grundsätzlich nach der Volkszahl auf die Länder. Der Gemeindetopf wird zunächst auf die Länder aufgeteilt. Aufteilungsmaßstab sind hierbei teils das Aufkommen der Abgabe, teils die Volkszahl. Jeder Landestopf für Gemeinden wird sodann nach dem sogenannten abgestuften Bevölkerungsschlüssel auf die Gemeinden eines Landes verteilt. Mit dem abgestuften Bevölkerungsschlüssel wird das überproportionale Wachstum des Finanzbedarfes bei steigender Bevölkerungszahl berücksichtigt.

B5 Die durch das F-VG 1948 gezogenen Kompetenzschränken gelten nur für **Abgaben im finanzverfassungsrechtlichen Sinne**. Für Geldleistungen, die nicht den Charakter einer Abgabe aufweisen, ist hingegen die allgemeine Kompetenzverteilung maßgeblich. So beurteilte der VfGH etwa die Wiener Abgabe auf leerstehenden Wohnraum, mit der Wohnungseigentümer zur Vermietung veranlasst werden sollten, aufgrund einer Verletzung der allgemeinen Kompetenzverteilung als verfassungswidrig, weil die Gesetzgebung im Bereich des Volkswohnungswesens gem. Art 11 Abs 1 Z 3 B-VG in die Zuständigkeit des Bundes fällt.⁴

B6 Da die Verteilung der Besteuerungsrechte dem einfachen Bundesgesetzgeber vorbehalten ist (§ 3 Abs 1 F-VG 1948), hat dieser in Abgabenfragen die Kompetenz-Kompetenz und somit ein weitreichendes **Abgabenerfindungsrecht** dergestalt, dass er unter Wahrung der Typologie des F-VG 1948 neue Steuern erfinden und für sich reservieren kann. Die Länder besitzen ein solches Abgabenerfindungsrecht grundsätzlich nur für Abgaben, die zu bestehenden Bundesabgaben nicht gleichartig sind, während die Erhebung von mit bestehenden Bundesabgaben gleichartigen Abgaben einer entsprechenden bundesgesetzlichen Ermächtigung bedarf (§ 8 Abs 3

³ Siehe <https://www.statistik.at/statistiken/volkswirtschaft-und-oeffentliche-finanzen/oeffentliche-finanzen/oeffentliche-finanzen/finanzausgleich> (abgerufen am 26. 4. 2023).

⁴ Vgl. VfGH 12. 3. 1985, G 2/85.

F-VG 1948). Gleichartigkeit liegt vor, wenn der Steuergegenstand zumindest partiell ident ist und auch in den übrigen Tatbestandsmerkmalen Übereinstimmung besteht. Besteht Gleichartigkeit und fehlt es an einer bundesgesetzlichen Ermächtigung, ist die betreffende Landesabgabe verfassungswidrig.⁵ Zudem haben die Länder bei der Ausgestaltung abgabenrechtlicher Regelungen auf die Interessen und besonderen Anordnungen des Bundes Rücksicht zu nehmen („Berücksichtigungsgebot“). Auf das Abgabenerfindungsrecht der Länder stützt sich zB die Abgabe auf das Halten und Betreiben von Wettterminals.⁶ Die Gemeinden besitzen kein Abgabenerfindungsrecht, doch kann der Bundes- oder Landesgesetzgeber (unter Festlegung der wesentlichen Merkmale, insbesondere des zulässigen Höchstausmaßes) die Gemeinden ermächtigen, auf Grundlage eines Beschlusses der Gemeindevertretung (selbständige Verordnung) Abgaben zu erheben (§ 7 Abs 5 und § 8 Abs 5 F-VG; § 17 FAG 2017; zB Parkgebühren oder Hundeabgaben).

Den jeweiligen gesetzgebenden Gebietskörperschaften ist es im Rahmen ihres rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes grundsätzlich nicht verwehrt, allein in Verfolgung fiskalischer Zwecke **Steuergegenstände festzulegen** und auf diese Steuern zu erheben, ohne dass es erforderlich ist, dies mit spezifischen Lenkungszwecken zu begründen.⁷

B7

Grundrechte. Steuerliche Bestimmungen müssen den im Verfassungsrang stehenden Grundrechten entsprechen. Zentrale Bedeutung kommt in diesem Zusammenhang insbesondere dem Gleichheitssatz (Art 7 B-VG) zu, doch können auch andere Grundrechte wie zB der Eigentumschutz (Art 5 StGG bzw Art 1 1. ZP-EMRK), die Freiheit der Erwerbstätigkeit (Art 6 StGG) oder der Schutz der Privatsphäre (Art 8 EMRK) von steuerlicher Relevanz sein.

B8

Beispiel:

In der ESt sind Personen mit einer bestimmten Einkommenshöhe und Unterhaltslasten für Kinder und Personen mit gleich hohem Einkommen, aber ohne Unterhaltspflichten für Kinder vor dem Hintergrund des Leistungsfähigkeitsprinzips nach dem Gleichheitssatz (Art 7 B-VG) nicht gleich zu besteuern. Nach der Rechtsprechung des VfGH steht es dem Gesetzgeber frei, auf welche Weise er die verfassungsrechtlich gebotene steuerliche Entlastung von Unterhaltspflichten herbeiführt.⁸ Eine Entlastung muss nicht in der Weise erfolgen, dass der tatsächliche Unterhalt vom Einkommen abzugsfähig ist (dies würde vor allem die höchsten Einkommen stark begünstigen), sondern kann eine solche etwa auch im Wege von Transferleistungen (wie Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag) erfolgen, doch muss zumindest die Hälfte des an Kinder geschuldeten Unterhaltes steuerlich entlastet sein.

Beispiel:

Das Anmieten von Videokassetten für den privaten Gebrauch ist vom Schutzbereich des Art 8 MRK (Schutz der Privatsphäre) erfasst. Der VfGH hob entsprechende Bestimmungen des Wiener Vergnügungssteuergesetzes aufgrund eines nicht notwendigen Eingriffes in das Grundrecht als verfas-

5 Vgl VfGH 3. 12. 1996, G 207–209/96 (zur Gleichartigkeit der Nö Standortabgabe mit dem Altlastenbeitrag).

6 Vgl VfGH 13. 6. 2012, G 6/12.

7 Vgl VfGH 18. 6. 2015, G 28/2015–12, G 175/2015–10 (zur Schaumweinsteuer).

8 Vgl VfGH 17. 10. 1997, G 168/96, G 285/96; 28. 11. 1997, G 451/97.

sungswidrig auf.⁹ Eine Verpflichtung des Unternehmers, Aufzeichnungen darüber zu führen, an wen und wie lange eine Videokassette vermietet wurde, kann nach Ansicht des VfGH keine Maßnahme darstellen, die zur Erreichung der in Art 8 MRK genannten Ziele erforderlich ist.

.....

II. Unionsrecht

B9 Grundsätze. Das Unionsrecht durchdringt in zunehmendem Maße die nationalen Steuerrechtsordnungen der Mitgliedstaaten. Diese Entwicklung ist nicht nur für die nationalen Gesetzgeber von Bedeutung, die sich verstärkt mit der Notwendigkeit konfrontiert sehen, die nationalen Rechtsordnungen an die Vorgaben des Unionsrechts anzupassen und in diesem eine gravierende Einschränkung ihrer steuerpolitischen Gestaltungsfreiheit vorfinden, sondern ist auch für die Rechtsanwender von Relevanz, weil das nationale Recht unionsrechtskonform auszulegen ist und folglich bei der steuerlichen Beurteilung von Sachverhalten mit unionsrechtlichen Bezügen auch auf unionsrechtliche Rechtsgrundlagen und die dazu ergangene Rechtsprechung des EuGH Bedacht zu nehmen ist. Zentrales Ziel der Europäischen Union ist die Schaffung eines **gemeinsamen Binnenmarktes** (Art 3 Abs 3 EUV; Art 26 ff AEUV). Zwar akzeptiert das Unionsrecht auf dem Gebiet des Steuerrechts in weiten Bereichen die Souveränität der Mitgliedstaaten, doch ist die Beseitigung von Steuergrenzen für das Funktionieren eines Binnenmarktes unerlässlich und wird die Integration durch Unterschiede in den mitgliedstaatlichen Steuersystemen erschwert. Im Einzelnen soll die Zielsetzung eines gemeinsamen Binnenmarktes insbesondere durch folgende abgabenrechtliche Grundsätze und Maßnahmen sichergestellt werden:

B10 Steuerliches Diskriminierungsverbot. Neben dem allgemeinen Diskriminierungsverbot des Art 18 AEUV, das Diskriminierungen nach der Staatsangehörigkeit verbietet, enthält Art 110 AEUV auch ein spezielles steuerliches Diskriminierungsverbot. Nach diesem dürfen die Mitgliedstaaten auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Steuern erheben, als gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben, und dürfen Mitgliedstaaten darüber hinaus auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten auch keine inländischen Steuern erheben, die geeignet sind, andere Produkte mittelbar zu schützen. Dem steuerlichen Diskriminierungsverbot kommt insbesondere im Bereich der indirekten Steuern Bedeutung zu.

B11 Harmonisierungen. Nach Art 113 AEUV hat der Rat einstimmig Bestimmungen zur Harmonisierung der Umsatzsteuer, der Verbrauchsabgaben und der sonstigen indirekten Steuern zu erlassen, soweit dies für die Errichtung und das Funktionieren des gemeinsamen Binnenmarktes und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist. Die vor diesem Hintergrund vorgenommenen Harmonisierungsschritte im Bereich der **indirekten Steuern** sind bereits sehr weit fortgeschritten. Die **Mehrwertsteuersystemrichtlinie**¹⁰ gibt Inhalt und Struktur für die nationalen Umsatzsteuergesetze vor, die **Mehrwertsteuer-Zusammenarbeitsverordnung**¹¹ regelt

⁹ Vgl VfGH 14. 3. 1991, G 148–155/90.

¹⁰ RL 2006/112/EG des Rates vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 2006/347, 1 idGF.

¹¹ VO (EU) 904/2010 des Rates vom 7. 10. 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl L 2010/268, 1 idGF.