

Bundesabgabenordnung

Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO).

1. Abschnitt Allgemeine Bestimmungen

Anwendungsbereich des Gesetzes

§ 1.

(1) Die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes gelten in Angelegenheiten der öffentlichen Abgaben (mit Ausnahme der Verwaltungsabgaben des Bundes, der Länder und der Gemeinden) sowie der auf Grund unmittelbar wirksamer Rechtsvorschriften der Europäischen Union zu erhebenden öffentlichen Abgaben, in Angelegenheiten der Eingangs- und Ausgangsabgaben jedoch nur insoweit, als in den zollrechtlichen Vorschriften nicht anderes bestimmt ist, soweit diese Abgaben und Beiträge durch Abgabenbehörden des Bundes, der Länder oder der Gemeinden zu erheben sind.

(2) Die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes gelten überdies in Angelegenheiten der Beiträge an öffentliche Fonds oder an Körperschaften des öffentlichen Rechts, die nicht Gebietskörperschaften sind, soweit diese Beiträge durch Abgabenbehörden des Bundes zu erheben sind.

Die **Erweiterung des Anwendungsbereiches** der BAO auf Landes- und Gemeindeabgaben (Inkrafttreten 1. Jänner 2010) wird im Gesetzentitel der Bundesabgabenordnung berücksichtigt (durch die Einfügung der Worte „der Länder und Gemeinden“).

Die Erweiterung des Anwendungsbereiches erfolgt durch die Änderung des § 1 BAO.

Nach § 7 Abs 6 F-VG 1948 regelt die Bundesgesetzgebung die allgemeinen Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und der Gemeinden verwalteten Abgaben.

In verfassungskonformer (§ 7 Abs 6 F-VG 1948 berücksichtigender) Auslegung betrifft die Erweiterung des Anwendungsbereiches nur Abgaben iSd F-VG 1948.

Abgaben in finanzverfassungsrechtlichem Sinn sind nur öffentlich-rechtliche Geldleistungen, die Gebietskörperschaften kraft öffentlichen Rechts zur Deckung ihres Finanzbedarfs erheben¹.

In erster Linie kommt es hiefür darauf an, ob die Ertragshoheit, somit die primäre Verfügungsberechtigung über den Ertrag der Geldleistung, bei einer Gebietskörper-

¹ ZB VfGH 14.12.2004, B 514/04.

schaft liegt. Eine solche Verfügungsberechtigung kann auch in einer (vom Träger der Ertragshoheit vorgenommenen) Vorausverfügung, insbesondere einer gesetzlichen Zweckbindung, zum Ausdruck kommen².

Keine Abgaben im finanzverfassungsrechtlichen Sinn sind beispielsweise Kammerumlagen, Beiträge an Tourismusverbände und Sozialversicherungsbeiträge³.

§ 7 Abs 6 F-VG 1948 setzt weiters voraus, dass die Erhebung der Abgabe einer **Abgabenbehörde** (des Bundes, eines Landes oder einer Gemeinde) obliegt. Maßgebend ist (nach 38 BlgNR 24. GP, 5) der organisatorische Abgabenbehördenbegriff.

Für die sich aus § 7 Abs 6 F-VG 1948 ergebende Gesetzgebungskompetenz des Bundes ist somit entscheidend, wer die Abgabe verwaltet. Ist dies keine Gebietskörperschaft, sondern ein anderer Rechtsträger, so ist § 7 Abs 6 F-VG 1948 nicht anwendbar⁴.

Ein solcher anderer Rechtsträger ist beispielsweise die GIS Gebühren Info Service GmbH. Soweit sie Landesabgaben (zB nach § 4 Abs 1 Burgenländisches Kulturförderungsbeitragsgesetz, § 3 Abs 1 Kärntner Landesmusikschul-Förderungsgesetz, § 7 Abs 1 NÖ Rundfunkabgabegesetz, § 4 Abs 1 Salzburger Rundfunkabgabegesetz, § 4 Abs 1 Tiroler Kulturförderungsabgabegesetz 2006) erhebt, bleibt der Landesgesetzgeber zuständig zur Entscheidung, welche Verfahrensrechtsordnung (zB AVG) hiefür anzuwenden ist.

Als weiteres Beispiel sei § 48 OÖ Tierzuchtgesetz 1955 (Landwirtschaftskammer, Deckgebühren, AVG ist anzuwenden) und § 25 Abs 1 Tiroler Tierzuchtgesetz 1955 (Landwirtschaftskammer, Beleggebühr, AVG ist anzuwenden) erwähnt.

Abgabenbehörden eines Landes sind alle ihm organisatorisch zuzurechnenden Behörden, die Abgaben erheben, somit beispielsweise nicht nur die „Abgabenabteilung“ eines Amtes der Landesregierung, sondern auch jede andere Abteilung, wenn sie eine Abgabe verwaltet⁵.

Wie bisher gilt die BAO nicht für **Verwaltungsabgaben** iSd § 78 AVG. Dies betrifft nunmehr auch Verwaltungsabgaben der Länder und Gemeinden (vgl zB OÖ Landesverwaltungsabgaben-verordnung 2001, OÖ Grundverkehrs-Verwaltungsabgabenverordnung 2002, Wiener Verwaltungsabgabengesetz 1985).

Hingegen gilt ab 1. Jänner 2010 die BAO für die Erhebung einiger Abgaben, für die landesrechtliche Regelungen das AVG für anwendbar erklären, wie beispielsweise § 1 Abs 7 Salzburger Interessentenbeiträgegesetz, § 14 Abs 2 (Salzburger) Anliegerleistungsgesetz und § 38 Abs 6 Salzburger Raumordnungsgesetz 1998.

§ 2.

Die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes gelten, soweit sie hierauf nicht unmittelbar anwendbar sind und nicht anderes bestimmt ist, sinngemäß in Angelegenheiten

² ZB VfGH 28.2.2002, B 1408/01.

³ Vgl zB *Ruppe*, in *Korinek/Holoubek*, Österreichisches Bundesverfassungsrecht, § 5 F-VG Tz 6 ff.

⁴ Vgl zB 38 BlgNR 24. GP, 5.

⁵ Vgl 38 BlgNR, 24. GP, 5.

- a) der von den Abgabenbehörden des Bundes zuzuerkennenden oder rückzufordernden bundesrechtlich geregelten**
 - 1. Beihilfen aller Art und**
 - 2. Erstattungen, Vergütungen und Abgeltungen von Abgaben und Beiträgen;**
- b) des Tabak-, Salz- und Alkoholmonopols, soweit die Abgabenbehörden des Bundes nach den diese Monopole regelnden Vorschriften behördliche Aufgaben zu besorgen haben;**
- c) der von den Abgabenbehörden der Länder und Gemeinden zuzuerkennenden oder rückzufordernden landesrechtlich geregelten Erstattungen von Abgaben.**

Erstattungen (iSd § 2 lit c BAO) sind beispielsweise in folgenden landesgesetzlichen Bestimmungen vorgesehen:

- § 14 NÖ Gebrauchsabgabegesetz 1973,
- § 9 Abs 5 Wiener Baumschutzgesetz,
- § 44 Abs 2 Wiener Garagengesetz,
- § 15 (Wiener) Gebrauchsabgabegesetz 1966,
- § 15 (Wiener) Kanalanlagen- und Einmündungsgebührengesetz.

Einige solcher Bestimmungen verwenden das Wort „Rückerstattungen“, wie etwa:

- § 7 Abs 3 Kärntner Motorbootabgabegesetz 1992,
- § 51 (Vorarlberger) Bestattungsgesetz,
- § 51 Abs 11 Bauordnung für Wien,
- § 7 (Wiener) Gesetz über die Einhebung einer Dienstgeberabgabe.

In § 26 Abs 7 OÖ Raumordnungsgesetz 1994 ist von „Zurückerstattung“ die Rede.

§ 3.

(1) Abgaben im Sinn dieses Bundesgesetzes sind, wenn nicht anderes bestimmt ist, neben den im § 1 bezeichneten öffentlichen Abgaben und Beiträgen auch die im § 2 lit. a angeführten Ansprüche sowie die in Angelegenheiten, auf die dieses Bundesgesetz anzuwenden ist, anfallenden sonstigen Ansprüche auf Geldleistungen einschließlich der Nebenansprüche aller Art.

(2) Zu den Nebenansprüchen gehören insbesondere

- a) die Abgabenerhöhungen,**
- b) der Verspätungszuschlag und die Anspruchszinsen,**
- c) die im Abgabenverfahren auflaufenden Kosten und die in diesem Verfahren festgesetzten Zwangs-, Ordnungs- und Mutwillensstrafen sowie die Kosten der Ersatzvornahme,**

d) die Nebengebühren der Abgaben, wie die Stundungszinsen, die Aussetzungszinsen, die Säumniszuschläge und die Kosten (Gebühren und Auslagenersätze) des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens.

(3) Abgabenvorschriften im Sinn dieses Bundesgesetzes sind die Bundesabgabenordnung sowie alle Abgaben im Sinn des Abs. 1 und Monopole (§ 2 lit. b) regelnden oder sichernden

a) unmittelbar wirksamen Rechtsvorschriften der Europäischen Union,

b) Bundesgesetze,

c) Landesgesetze und

d) auf Grund des freien Beschlussrechtes ergangene Beschlüsse der Gemeindevertretungen (§ 7 Abs. 5 und § 8 Abs. 5 des Finanz-Verfassungsgesetzes 1948).

(4) Die von den Abgabenbehörden des Bundes zu Beiträgen zu erhebenden Nebenansprüche sind Einnahmen des Bundes.

(5) Soweit in diesem Bundesgesetz auf Bestimmungen anderer Bundesgesetze verwiesen wird, sind diese Bestimmungen in ihrer jeweils gelten den Fassung anzuwenden.

(6) Soweit sich die in diesem Bundesgesetz verwendeten Bezeichnungen auf natürliche Personen beziehen, gilt die gewählte Form für beide Geschlechter.

Die Erweiterung der Definition für **Abgabenvorschriften** iSd BAO war Folge der Erweiterung des Anwendungsbereiches der BAO (ab 1. Jänner 2010) auf die Erhebung der Landes- und Gemeindeabgaben.

Abgabenvorschriften sind (nach § 3 Abs 3 lit d BAO) auch Beschlüsse von Gemeindevertretungen, die auf Grund des freien Beschlussrechtes ergangen sind. Rechtsgrundlagen für solche Beschlüsse sind die §§ 7 Abs 5 und 8 Abs 5 F-VG 1948.

Nach § 7 Abs 5 F-VG 1948 kann die Bundesgesetzgebung Gemeinden ermächtigen, bestimmte Abgaben auf Grund eines Beschlusses der Gemeindevertretung auszuschreiben.

§ 8 Abs 5 F-VG 1948 lautet: „Die Landesgesetzgebung kann Gemeinden ermächtigen, bestimmte Abgaben auf Grund eines Beschlusses der Gemeindevertretung zu erheben. Solche Landesgesetze müssen die wesentlichen Merkmale dieser Abgaben, insbesondere auch ihr zulässiges Höchstmaß bestimmen.“

Solche **Gemeindeabgaben auf Grund freien Beschlussrechtes** sind nach § 15 Abs 3 FAG 2008 derzeit Lustbarkeitsabgaben (Vergnügungssteuern), Hundeabgaben, Abgaben von freiwilligen Feilbietungen, Gebühren für die Benützung von Gemeindeeinrichtungen und -anlagen sowie Abgaben für das Abstellen mehrspuriger Kraftfahrzeuge in Kurzparkzonen nach § 25 StVO 1960.

Beispiele für solche Beschlüsse:

- Verordnung des Gemeinderates der Gemeinde Bad Kleinkirchheim vom 6. April 2006, mit welcher eine Abgabe von Zweitwohnsitzen ausgeschrieben wird,
- Verordnung des Gemeinderates der Stadtgemeinde Wolfsberg vom 7. Dezember 2006, mit der Vergnügungssteuern ausgeschrieben werden,
- Verordnung über die Erhebung von Interessentenbeiträgen (Beschluss des Gemeinderates der Stadt Wiener Neustadt vom 29. November 1995),
- Versteigerungsabgaboardnung der Landeshauptstadt Linz vom 19. September 1996,
- Tourismusabgaboardnung der Landeshauptstadt Linz vom 12. Dezember 1991,
- Grazer Lustbarkeitsabgaboardnung 2003 vom 15. Dezember 2003,
- Beschluss des Wiener Gemeinderates über die Ausschreibung einer Abgabe für das Halten von Hunden im Gebiet der Stadt Wien,
- Verordnung des Wiener Gemeinderates, mit der die Gebühren für die Benützung von Marktflächen und Markteinrichtungen für die Detailmärkte festgesetzt wurden (Marktgebührentarif 1993).

Als Folge der Neufassung des § 1 BAO (Erweiterung des Anwendungsbereiches der BAO) umfasst der Abgabenbegriff des § 3 Abs 1 BAO (sowie jener der Nebenansprüche iSd § 3 Abs 2 BAO) ab 1. Jänner 2010 auch Landes- und Gemeindeabgaben.

Die demonstrative Aufzählung der Nebengebühren im § 3 Abs 2 lit d BAO wird (für Landes- und Gemeindeabgaben) um die Mahngebühren (§ 227a BAO) ergänzt (in § 3a Z 1 BAO).

Der neue § 3 Abs 6 BAO entspricht dem ersten Satz des § 80a AVG.

§ 3a.

Für Landes- und Gemeindeabgaben gilt ergänzend zu § 3 Folgendes:

1. **Mahngebühren (§ 227a) sind Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d),**
2. **Nebenansprüche (§ 3 Abs. 1 und 2) sind Einnahmen der sie erhebenden Körperschaften öffentlichen Rechts.**

Mahngebühren (§ 227a BAO) sind **Nebengebühren** iSd § 3 Abs 2 lit d BAO. Daher gelten die für Nebengebühren anzuwendenden Bestimmungen auch für Mahngebühren. Solche Bestimmungen sind insbesondere

- § 217 Abs 1 zweiter Satz BAO (keine Säumniszuschläge für Nebengebühren),
- § 293a BAO (Aufhebung oder Änderung von Nebengebührenbescheiden).

Nebengebühren gehören zu den **Nebenansprüchen** iSd § 3 Abs 2 BAO. Daher gelten auch für Mahngebühren vor allem

- § 7 Abs 2 BAO (persönliche Haftungen erstrecken sich auch auf Nebenansprüche),
- § 227 Abs 4 lit g BAO (keine zwingende Mahnung für Nebenansprüche).

§ 3a Z 2 BAO entspricht inhaltlich den bisher geltenden landesrechtlichen Bestimmungen, wonach Nebenansprüche (zB Verspätungszuschläge, Stundungszinsen, Säumniszuschläge) Einnahmen der sie erhebenden Gebietskörperschaft (somit des

betreffenden Landes bzw der betreffenden Gemeinde) sind⁶. Solche Bestimmungen sind beispielsweise § 2 Abs 4 NÖ-AO und § 2 Abs 2 S-LAO. Einige solcher Bestimmungen verwenden die Worte der sie „verwaltenden“ Gebietskörperschaft (zB § 1 Abs 4 B-LAO, § 2 Abs 4 K-LAO).

A. Entstehung des Abgabenanspruches

§ 4.

(1) Der Abgabenanspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

(2) Der Abgabenanspruch entsteht insbesondere

a) bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer

- 1. für die Vorauszahlungen mit Beginn des Kalendervierteljahres, für das die Vorauszahlungen zu entrichten sind, oder, wenn die Abgabepflicht erst im Lauf des Kalendervierteljahres begründet wird, mit der Begründung der Abgabepflicht;**
- 2. für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht;**
- 3. für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte;**

b) bei der Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerbe- kapital hinsichtlich der Vorauszahlungen und der zu veranlagenden Abgabe gemäß lit. a Z 1 und 2;

c) bei der Vermögensteuer und bei sonstigen jährlich wiederkehrend zu entrichtenden Abgaben und Beiträgen mit dem Beginn des Kalender- jahres, für das die Abgabe (der Beitrag) erhoben wird.

(3) In Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeit- punkt der Entstehung des Abgabenanspruches (der Steuerschuld) blei- ben unberührt.

(4) Der Zeitpunkt der Festsetzung und der Fälligkeit einer Abgabe ist ohne Einfluß auf die Entstehung des Abgabenanspruches.

Gliederung

- 1. Entstehen des Abgabenanspruches**
- 2. Öffentlichrechtliche Verträge**

⁶ 38 BlgNR 24. GP, 6.

1. Entstehen des Abgabenanspruches

Der Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches (der Abgabenschuld) ist ua für den Beginn der Bemessungsverjährung (Festsetzungsverjährung) von Bedeutung (siehe § 208 Abs 1 lit a BAO und § 209 Abs 3 BAO).

Dieser Zeitpunkt ergibt sich vorrangig aus Bestimmungen der Abgabenvorschriften; subsidiär aus § 4 Abs 1 BAO.

Solche Abgabenvorschriften sind für **Bundesabgaben** beispielsweise § 4 Abs 2 lit a BAO (für Einkommensteuer und für Körperschaftsteuer), § 19 UStG 1994, § 8 GrEStG 1987, §§ 11 und 16 GebG.

Für **Landes- und Gemeindeabgaben** ist dieser Zeitpunkt beispielsweise ausdrücklich geregelt in:

- § 11 Abs 1 KommStG 1993,
- § 28a Abs 1 GrStG,
- § 4 Abs 2 Bgld Fleischuntersuchungsgebühren-Gesetz,
- §§ 4 Abs 3, 5 Abs 3, 6 Abs 3, 7 Abs 3, 8 Abs 4, 9 Abs 3 und 11 Abs 3 (Bgld) Kanalabgabegesetz,
- § 7 NÖ Landschaftsabgabegesetz 2007,
- § 22 Abs 9 NÖ Lustbarkeitsabgabegesetz,
- § 13 Abs 2 OÖ Lustbarkeitsabgabegesetz 1979,
- § 4 OÖ Tourismusabgabe-Gesetz 1991,
- § 4 Abs 1 Versteigerungsabgabeordnung der Stadt Linz,
- §§ 4 Abs 2 und 5 Abs 3 Tiroler Abfallgebührengesetz,
- § 3 Abs 1 Tiroler Gebrauchsabgabegesetz,
- § 9 Tiroler Jagdabgabegesetz,
- § 4 Abs 3 Tiroler Kriegsopfer- und Behindertenabgabegesetz,
- § 5 Abs 1 Tiroler Kurzparkzonenabgabegesetz,
- § 12 Abs 1 Tiroler Vergnügungssteuergesetz 1982,
- §§ 6 Abs 1, 12 Abs 1 sowie 16 Abs 1 und Abs 2 Tiroler Verkehrsaufschließungsabgabengesetz,
- §§ 5 Abs 1 und 6 Abs 1 (Vorarlberger) Zweitwohnsitzabgabegesetz.

Subsidiär richtet sich der Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches nach § 4 Abs 1 BAO. Mit § 4 Abs 1 BAO inhaltsgleiche Bestimmungen enthalten alle Landesabgabenordnungen (jeweils im § 3 Abs 1).

Tatbestand (iSd § 4 Abs 1 BAO) ist die Gesamtheit der in den materiellen Rechtsnormen enthaltenen abstrakten Voraussetzungen, bei deren konkretem Vorliegen (Tatbestandsverwirklichung) bestimmte Rechtsfolgen (Abgabenschuld und Abgabenanspruch) eintreten sollen⁷.

Nach § 4 Abs 1 BAO richtet sich der Zeitpunkt beispielsweise für:

- Stundungszinsen nach § 212 Abs 2 BAO⁸,
- Aussetzungszinsen nach § 212a Abs 9 BAO⁹,

⁷ ZB VwGH 17.8.1998, 97/17/0105.

⁸ VwGH 23.6.1994, 92/17/0166.

- Säumniszuschläge nach § 217 BAO¹⁰,
- Mahngebühren (§ 227a BAO).

2. Öffentlichrechtliche Verträge

Abmachungen zwischen dem Abgabengläubiger und dem Abgabenschuldner über den Inhalt der Abgabenschuld (zB über den gänzlichen Verzicht auf die Abgabenforderung) sind grundsätzlich ohne abgabenrechtliche Bedeutung¹¹.

Zulässig sind solche Abmachungen (Vereinbarungen) nach der Rechtsprechung nur dann, wenn Gesetze sie ausdrücklich vorsehen¹².

Solche Vereinbarungen (öffentlichrechtliche Verträge) sind beispielsweise vorgesehen in folgenden Bestimmungen:

- § 5 Abs 3 KommStG 1993,
- § 6 Abs 3 (Burgenländisches) Lustbarkeitsabgabegesetz 1969,
- § 2 (Kärntner) Gesetz über Abgaben für die Benützung öffentlichen Gemeindegrundes und des darüber befindlichen Luftraumes durch Gemeindeunternehmen,
- § 9a (Kärntner) Fremdenverkehrsabgabegesetz 1994,
- § 11 Abs 3 NÖ Gebrauchsabgabegesetz 1973,
- § 20 Abs 5 NÖ Lustbarkeitsabgabegesetz,
- § 3 Abs 3 OÖ Parkgebührengesetz,
- § 3a (Salzburger) Gebrauchsabgabegesetz,
- § 8 (Salzburger) Vergnügungssteuergesetz 1998,
- § 6 Abs 3 (Wiener) Gesetz über die Einhebung einer Dienstgeberabgabe,
- § 13 (Wiener) Gebrauchsabgabegesetz 1966,
- § 18 (Wiener) Vergnügungssteuergesetz 2005.

Derartige Bestimmungen sind nur verfassungskonform, wenn die öffentlichrechtlichen Verträge lediglich die Modalitäten der Abgabenerhebung (Berechnung der Bemessungsgrundlage, Fälligkeit etc) und nicht die Steuerpflicht selbst betreffen, wenn im Gesetz Voraussetzungen und Inhalt hinreichend bestimmt sind und wenn in Streitfällen eine bescheidmäßige Erledigung vorgesehen ist, sodass eine Prüfung der Gesetzesmäßigkeit erfolgen kann¹³.

§ 5.

Soweit der Zeitpunkt des Todes einer Person nach den Abgabenvorschriften für die Entstehung, den Umfang oder den Wegfall eines Abgabenanspruches von Bedeutung ist, gilt als Todestag

a) im Fall der Todeserklärung der im gerichtlichen Beschuß als Tag des vermuteten Todes und

⁹ ZB VwGH 27.5.1998, 98/13/0044.

¹⁰ ZB Ritz, BAO³, § 4 Tz 6.

¹¹ Vgl ZB VwGH 18.9.2002, 97/17/0330.

¹² ZB VwGH 28.9.2004, 2002/14/0035.

¹³ ZB VwGH 13.5.2004, 2001/16/0565.

- b) im Fall der Beweisführung des Todes der im gerichtlichen Beschuß als bewiesener Todestag oder nicht überlebter Tag angegebene Zeitpunkt.**

Dem § 5 BAO entsprechende Bestimmungen sind in keiner Landesabgabenordnung enthalten.

B. Gesamtschuld, Haftung und Rechtsnachfolge

§ 6.

(1) Personen, die nach Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, sind Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand, § 891 ABGB).

(2) Personen, die gemeinsam zu einer Abgabe heranzuziehen sind, sind ebenfalls Gesamtschuldner; dies gilt insbesondere auch für die Gesellschafter (Mitglieder) einer nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personenvereinigung (Personengemeinschaft) hinsichtlich jener Abgaben, für die diese Personenvereinigung (Personengemeinschaft) als solche abgabepflichtig ist.

Bundesrechtlich sind Gesamtschuldverhältnisse etwa geregelt in § 9 GrEStG 1987, § 6 KommStG 1993, § 9 Abs 2 GrStG.

Landesgesetzliche Bestimmungen, die **Gesamtschuldverhältnisse** vorsehen, sind beispielsweise:

- § 58 Kärntner Abfallwirtschaftsordnung 2004,
- § 4 Abs 3 (Kärntner) Hundeaabgabegesetz,
- § 4 (Kärntner) Vergnügungssteuergesetz 1982,
- § 4 Abs 1 Kärntner Zweitwohnsitzabgabegesetz,
- § 2 Abs 2 OÖ Gebrauchsabgabegesetz,
- § 2 OÖ Jagdabgabegesetz,
- § 21 (Salzburger) Bebauungsgrundlagengesetz,
- § 3 Abs 2 (Steiermärkisches) Benützungsabgabegesetz,
- § 3 Abs 3 (Steiermärkisches) Lustbarkeitsabgabegesetz 2003,
- § 9a Abs 3 Steiermärkisches Nächtigungs- und Ferienwohnungsabgabegesetz 1980,
- § 3 Abs 2 Tiroler Hundesteuergesetz,
- § 18 Abs 3 Vorarlberger Abfallwirtschaftsgesetz,
- § 50 Abs 3 (Vorarlberger) Bestattungsgesetz,
- § 11 Abs 5 (Vorarlberger) Kanalisationsgesetz,
- § 3 Abs 1 (Vorarlberger) Zweitwohnsitzabgabegesetz,
- § 18 Abs 1 (Wiener) Umweltabgabegesetz,
- § 3 (Wiener) Versteigerungsabgabegesetz.

Das Wesen der Gesamtschuld ist, dass der Gläubiger die Mitschuldner nicht nur anteilmäßig in Anspruch nehmen darf, sondern dass er auch die gesamte Schuld nur

einem einzigen (einigen, allen) der Gesamtschuldner gegenüber geltend machen darf. Dem Gläubiger steht insgesamt jedoch nur einmal die Befriedigung seiner Ansprüche zu. Ist die gesamte Schuld (zB durch einen der Gesamtschuldner) entrichtet, so erlischt das Gesamtschuldverhältnis¹⁴.

Die Inanspruchnahme von Gesamtschuldern liegt im **Ermessen** (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde.

Im Ermessen liegt,

- ob die Abgabenbehörde das Leistungsgebot an einen der Gesamtschuldner und an welchen Gesamtschuldner oder an mehrere oder an alle Gesamtschuldner richtet¹⁵,
- weiters ob die Inanspruchnahme mit dem gesamten offenen Abgabenbetrag oder mit einem Teil erfolgt¹⁶ sowie
- der Zeitpunkt und die Reihenfolge der Heranziehung der einzelnen Gesamtschuldner¹⁷.

Bei der Ermessensübung ist ua das vertragliche Innenverhältnis der Gesamtschuldner (insbesondere Vereinbarungen darüber, wer von ihnen die Abgabe tragen soll) bedeutsam¹⁸. Die Abgabenbehörde darf sich nicht ohne sachgerechten Grund an die Person halten, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuerlast nicht tragen sollte¹⁹; eine andernfalls eintretende Gefährdung der Einbringlichkeit wird dies jedoch nahe legen²⁰.

Die Begründungspflicht (§ 93 Abs 3 lit a BAO) betrifft auch die für die Ermessensentscheidung maßgebenden Umstände und Erwägungen. Die Begründung hat die für die Ermessensübung maßgebenden Umstände und Erwägungen so weit aufzuzeigen, als dies für die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes erforderlich ist²¹.

Bestimmungen über die Entstehung des Abgabenanspruches gehören zum materiellen Recht²². Dies gilt auch für Regelungen über Gesamtschuldverhältnisse. Derartige Regelungen können nicht nur allgemeine Bestimmungen (iSd § 7 Abs 6 F-VG 1948), sondern auch besondere Bestimmungen sein. Die in einzelnen Landesgesetzen normierten Gesamtschuldverhältnisse treten daher mit 1. Jänner 2010 nicht außer Kraft; § 17 Abs 3d letzter Satz F-VG 1948 betrifft nur allgemeine und das Verfahren betreffende landesrechtliche Vorschriften.

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit § 6 BAO sind die entsprechenden landesrechtlichen Bestimmungen (zB § 4 K-LAO, § 4 TLAO, § 4 WAO); der zweite Halbsatz des § 6 Abs 2 BAO („dies gilt insbesondere ...“) fehlt lediglich in § 5 V-AbgVG.

¹⁴ VwGH 18.11.1991, 91/15/0113.

¹⁵ ZB VwGH 17.10.2002, 2000/17/0099; 21.2.2007, 2002/17/0355.

¹⁶ ZB VwGH 30.1.2007, 2004/17/0096; 21.2.2007, 2002/17/0355.

¹⁷ ZB VwGH 20.3.2002, 99/15/0046.

¹⁸ Vgl zB *Ritz*, BAO³, § 7 Tz 9.

¹⁹ ZB VwGH 19.12.2002, 99/16/0405.

²⁰ ZB VwGH 28.2.2002, 2001/16/0606.

²¹ ZB VwGH 21.2.2007, 2002/17/0355.

²² ZB VwGH 21.5.1992, 88/17/0075.