

---

# Hinweise für Benutzer:innen

Dieses Skript wurde für Studierende (Rechts- und Wirtschaftswissenschaften) und andere Personen geschrieben, die sich erstmals mit dem Steuerrecht beschäftigen, sowie jene, die sich anschließend mit der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, also den Wirkungen der Steuern auf den Betrieb, befassen wollen. Für sie bildet das Steuerrecht den Rahmen des legalen Handelns, innerhalb dem eine Steueroptimierung erfolgen kann. Daher wurde besonderer Wert auf eine knappe und doch **verständliche Darstellung** gelegt. Dies bedingt zT Vereinfachungen. Trotzdem ist das Steuerrecht so komplex, dass ein Verständnis des Stoffes in aller Regel erst beim wiederholten Durcharbeiten des Skriptes erreicht werden kann. Erst dann öffnet sich die Begriffswelt den Leser:innen voll. Nur wer versteht, kann analysieren, werten und entscheiden.

Im Bereich des Steuerrechts musste eine Auswahl einerseits im Hinblick auf die behandelten Steuern, andererseits hinsichtlich der dargestellten Bestimmungen getroffen werden. Die Auswahl erfolgte nach folgenden Grundsätzen:

- Es werden nur **bundesgesetzlich** geregelte Steuern dargestellt. Von diesen wurden diejenigen ausgeschlossen, die nur bestimmte Branchen betreffen (auch wenn sie eine branchenunabhängige Belastung bewirken – zB Versicherungssteuer).
- Innerhalb der behandelten Steuern wurde der Schwerpunkt auf die **allgemein anwendbaren Bestimmungen** gelegt. Insbesondere die Besteuerung der unternehmerischen Tätigkeit öffentlich-rechtlicher Körperschaften wurde weitgehend ausgeklammert.

Der erste Band dieses Skriptes enthält die Grundlagen des Steuerrechts sowie die Ertragsteuern (Einkommensteuer und Körperschaftsteuer), der zweite Band Verkehrsteuern (zB Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer) und die Energiesteuern.

Eine Intensivierung bei der Auseinandersetzung mit dem dargebotenen Stoff kann durch das Lesen der jeweils angeführten Gesetzestexte sowie der oben angeführten Literatur erreicht werden.

Die vorliegende 15. Auflage basiert auf der zum 1. 6. 2023 geltenden Rechtslage. Bezüglich der bis dahin geltenden Rechtslage verweisen wir auf die Voraufgaben. Auf Steuerrechtsgeschichte wird weitgehend verzichtet. Auch Übergangs- und auslaufende Bestimmungen wurden idR nicht angeführt, um die Ausführungen möglichst kurz halten zu können.

*Erich Pummerer*

## Literaturhinweise

Als **weiterführende Literatur** empfehlen wir in der jeweils aktuellen Auflage:

- *Bertl/Eberhartinger/Djanani/Kofler/Tumpel*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band I und II und Band VI
- *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band I und II
- *Beiser*, Steuern, Ein systematischer Grundriss



---

# Grundlagen und Grundbegriffe

## I. Grundbegriffe

### A. Begriffsbestimmung

#### 1. Abgrenzung

Abgaben sind im Rahmen der Hoheitsverwaltung von öffentlichen Körperschaften den Bürgern auferlegte Geldleistungen. Die Finanzwissenschaft verwendet den Begriff „**Abgaben**“ als Überbegriff für Steuern, Beiträge und Gebühren:

- Unter **Steuern** werden zwangsweise Geldleistungen an Gebietskörperschaften verstanden, denen keine unmittelbare Leistung gegenübersteht. Verspätungszuschläge, Säumniszuschläge, Zinsen, Zwangsgelder etc im Zusammenhang mit Steuern werden als steuerliche Nebenleistungen bezeichnet. **Zölle** sind durch die gleichen Merkmale wie Steuern gekennzeichnet. Sie können mit diesen zu den **Fiskalabgaben** zusammengefasst werden.
- **Beiträge** sind zwangsweise Geldleistungen, die denjenigen auferlegt werden, denen an der Errichtung oder Erhaltung einer öffentlichen Einrichtung ein besonderes Interesse unterstellt wird. Beiträgen steht damit in der Regel eine potenzielle Gegenleistung gegenüber. Beispiele sind Beiträge zu Kammern, Sozialversicherung, Aufschließungs- und Kanalisierungsbeiträge. Beiträge können als Entgelt für die Möglichkeit der Inanspruchnahme einer Leistung verstanden werden.
- **Gebühren** sind für tatsächlich in Anspruch genommene individuell zurechenbare Leistungen zu bezahlen. Ihre Höhe ist aber zumindest teilweise politisch und nicht wirtschaftlich determiniert (zB Gerichtsgebühren, Grundbuchgebühren). Gebühren sind damit dadurch gekennzeichnet, dass ihnen eine Leistung direkt gegenübersteht.

#### Hinweis:

In den Steuergesetzen wird diese Terminologie aber nicht durchgehend eingehalten, weshalb die praktische Bedeutung außer für Zwecke der Systematisierung oder für die politische Diskussion und den Finanzausgleich eher gering ist. Es gibt auch keine Legaldefinition des Begriffs „Steuern“. In der Bundesabgabenordnung (BAO) wird zB auf Abgaben und Gebühren abgestellt.

Neben der direkten Belastung durch die Bezahlung von Steuern bestehen **indirekte Belastungen** durch die Administration der Steuern für den Steuerpflichtigen („hidden burden“). Insbesondere Unternehmen werden darüber hinaus auch Aufgaben in der Administration fremder Steuern (zB beim Lohnsteuerabzug, Kfz-Steuer, der Kapitalertragsteuer, Verwaltung der Bausparprämien) auferlegt. Zu den Abgaben im weiteren Sinn gehören auch die Sozialversicherungsbeiträge, die einen großen Teil der gesamten Abgabenquote ausmachen.

Höhe und Zusammensetzung des Steueraufkommens wird von der Statistik Austria ([www.statistik.at](http://www.statistik.at)) veröffentlicht.

## 2. Das Steuersystem

Das Steuersystem umfasst die Gesamtheit der in einem Staat erhobenen Einzelsteuern. Angesichts der Vielzahl von Bundes-, Landes- und Gemeindesteuern, die in Österreich von unterschiedlichen Steuerobjekten, Bemessungsgrundlagen, in unterschiedlichen Erhebungsformen erhoben werden und nicht aufeinander abgestimmt sind, ist es vielleicht hochtrabend, überhaupt von einem „Steuersystem“ zu sprechen.

Steuern lassen sich nach verschiedenen Gesichtspunkten systematisieren:

### a. Personen- und Sachsteuern

**Personen- oder Subjektsteuern** sind Steuern, bei denen Steuergegenstand und Steuerhöhe durch personenbezogene Merkmale (zB Wohnsitz, Familienstand, Alter, Rechtsform, Sitz der Geschäftsleitung) bestimmt sind. Wesentliche Personensteuern sind die Einkommensteuer (ESt) und die Körperschaftsteuer (KSt). Kennzeichen der Personensteuern ist die Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht.

Bei **Sachsteuern** wird die Höhe der Steuer grundsätzlich nur durch objektbezogene Merkmale bestimmt. Sie werden ohne Ansehung der Person erhoben, die den Steuertatbestand verwirklicht. Beispiele für Sachsteuern sind die Umsatzsteuer (USt), die Kommunalabgabe, die Grundsteuer und die Grunderwerbsteuer (GrESt).

### b. Direkte und indirekte Steuern

Diese Unterscheidung stammt aus der Finanzwissenschaft und nimmt auf die Überwälzung der Steuerlast Bezug. Direkte Steuern sind Steuern, bei denen Steuerzahler und Steuerträger nach Absicht des Gesetzgebers identisch sein sollen (zB ESt). Bei indirekten Steuern wird davon ausgegangen, dass der Steuerzahler die Steuerbelastung weiterwälzen kann, bis sie letztlich den Steuerträger belastet (zB USt, Verbrauchsteuern). Da die Überwälzbarkeit der Steuern eine Frage der Marktsituation ist, kann diese Unterscheidung nur auf typische Gegebenheiten abstellen. Durch das EU-Recht erfolgt eine schrittweise Harmonisierung der indirekten Steuern. Bei den direkten Steuern greift das EU-Recht derzeit nur zur Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen und ungewünschten Steuergestaltungen sowie zur Verwirklichung der Grundfreiheiten in die Gesetzgebungskompetenz der nationalen Gesetzgeber ein.

### c. Gliederung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten

- **Ertragsteuern** beziehen sich auf ein wirtschaftliches Ergebnis wie den Gewinn oder das Einkommen (zB ESt, KSt);
- **Vermögensteuern** (auch Substanzsteuern) beziehen sich auf ein zu einem Stichtag vorhandenes Vermögen (zB Grundsteuer und Bodenwertabgabe);
- **Verkehrsteuern** beziehen sich auf einen Vorgang des Rechtsverkehrs, dh sie knüpfen idR an Rechtsgeschäfte an (zB USt, GrESt, NoVA);
- **Verbrauchsteuern:** Besteuerung des Verbrauchs bestimmter Güter (daher auch als Produktsteuern bezeichnet), idR aus technischen oder wirtschaftlichen Gründen meist beim Erzeuger eingehoben (zB Tabaksteuer, Mineralölsteuer, Biersteuer, Schaumweinsteuer).

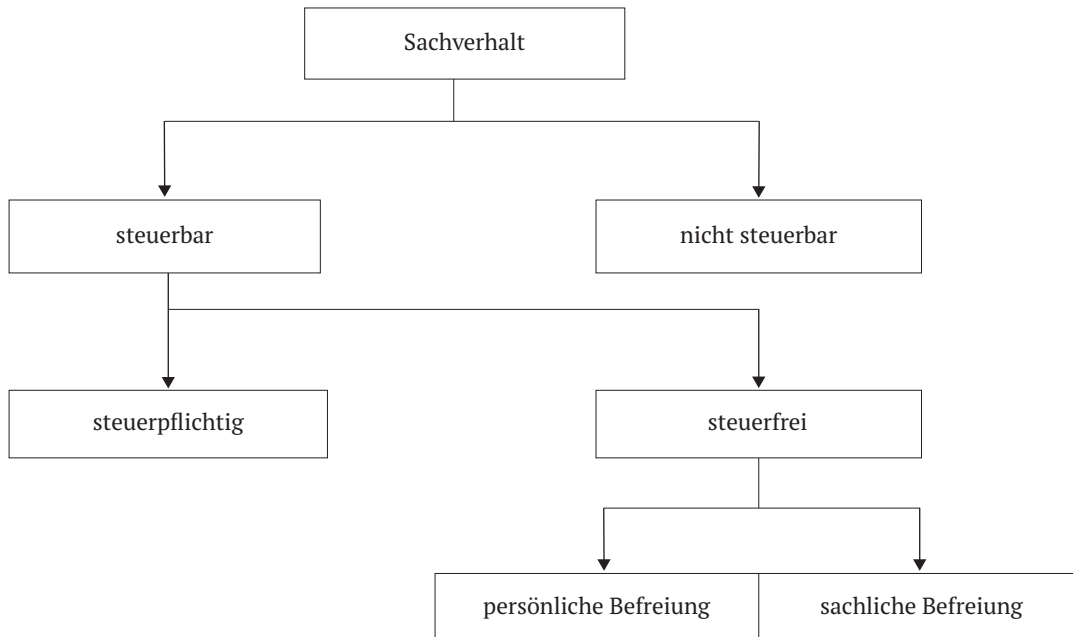
## 3. Steuerbare und steuerbefreite Sachverhalte

**Tatbestände** sind die abstrakten gesetzlichen Umschreibungen von Sachverhalten, die grundsätzlich zu einer Steuerpflicht führen sollen. IdR bestehen Tatbestände aus mehreren Tatbestandsmerkmalen. Erfüllt ein Sachverhalt (tatsächliche Gegebenheit, Vorfall etc) alle Tatbestandsmerkmale eines in einem Gesetz beschriebenen Steuertatbestandes, kann er darunter subsumiert werden; er ist dann **steuerbar**.

IdR decken sich die durch den Tatbestand „eingefangenen“ Sachverhalte nicht vollständig mit denjenigen, die der Gesetzgeber besteuern will. So kann es einerseits notwendig sein, den **Grundtatbestand** um **Ersatz-** oder **Ergänzungstatbestände** zu erweitern. Andererseits kann es sein, dass durch Grundtatbestand und eventuelle Ersatztatbestände Sachverhalte erfasst sind, die nicht besteuert werden sollen. In diesem Fall erfolgt eine Feinregulierung durch **Steuerbefreiungen**. Dabei werden Sachverhalte,

die steuerbar sind (alle Tatbestandsmerkmale erfüllen), steuerfrei gestellt. Steuerbefreiungen können sachlich oder persönlich (bestimmte Personen – zB in bestimmten Einzelfällen gemeinnützige Körperschaften) sein. Steuerpflichtige Sachverhalte können voll steuerpflichtig oder begünstigt (Anwendung eines niedrigeren Steuersatzes oder Einbeziehung nur eines bestimmten Teils der Bemessungsgrundlage) sein.

Sachverhalte, die nicht alle Tatbestandsmerkmale erfüllen, sind **nicht steuerbar**.



#### Beispiel:

Ein Umsatz iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG liegt vor, wenn ein Unternehmer Lieferungen oder sonstige Leistungen im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Führt ein Unternehmer eine entgeltliche Lieferung im Rahmen seines Unternehmens im Ausland aus, ist das Tatbestandsmerkmal „Inland“ nicht erfüllt. Es liegt also kein in Österreich steuerbarer Umsatz vor. Wird die Lieferung im Inland ausgeführt, ist der Umsatz steuerbar und, sofern keine Befreiung vorliegt, steuerpflichtig. Versendet der Unternehmer die Ware in Erfüllung des Umsatzgeschäftes ins Ausland (außerhalb der EU), ist der Umsatz zwar steuerbar, aber gem § 6 Z 1 UStG als Ausfuhrlieferung steuerbefreit (sachliche Befreiung).

## B. Grundbegriffe des Steuerschuldverhältnisses

### 1. Steuergläubiger

Steuergläubiger ist jene öffentlich-rechtliche Körperschaft, der die Steuer geschuldet wird. Wer Steuergläubiger ist, ergibt sich nicht aus den Einzelsteuergesetzen, sondern aus dem Finanzverfassungs- und dem Finanzausgleichsgesetz.

In der Hauptsache werden öffentliche Abgaben vom Bund im Wege der **Bundesfinanzverwaltung** erhoben. Daneben sind in geringerem Umfang auch die Bundesländer und die Gemeinden Steuergläubiger. Im Weg des Finanzausgleiches kommt diesen aber ein bestimmter Teil der vom Bund erhobenen Abgaben zu.

Die oberste Behörde ist das **Bundesministerium für Finanzen (BMF)**. Die Bundesfinanzverwaltung gliedert sich in das Finanzamt Österreich, das Finanzamt für Großbetriebe, das Zollamt Österreich und das Amt für Betrugsbekämpfung. Die Digitalisierung ist im Bereich der Finanzverwaltung weit fortgeschritten. Über FinanzOnline können insbesondere Parteienvertreter weitgehend digital mit der Finanzverwaltung kommunizieren.

## 2. Steuerpflichtiger (Steuersubjekt)

Steuerpflichtiger (Stpfl oder allgemeiner formuliert Abgabepflichtiger) ist, wer nach den Abgabenvorschriften als Träger steuerrechtlicher Rechte und Pflichten in Betracht kommt. Das ist jeder, mit dem die Finanzbehörde im Hinblick auf seine möglicherweise gegebene steuerliche Verpflichtung (Steuerschuld, Haftung, Einbehaltung und Abfuhr für einen Dritten) in einem Besteuerungsverfahren in Verbindung treten kann (abstrakt).

Stpfl kann nur sein, wer steuerrechtsfähig ist. Die **Steuerrechtsfähigkeit** (Steuerfähigkeit) ist nicht mit der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit gleichzusetzen. Stpfl kann jeder sein, der sich dazu eignet, steuerliche Rechte und Pflichten zu übernehmen.

Bei **natürlichen Personen** beginnt die steuerliche Rechtsfähigkeit mit ihrer Geburt und endet mit ihrem Tod.

Bei **juristischen Personen** beginnt die steuerliche Rechtsfähigkeit nicht erst mit der Eintragung ins entsprechende Register (zB Firmenbuch), sondern bereits mit der Aufnahme der Geschäftstätigkeit durch eine Vorgesellschaft, sie endet mit der Liquidation der juristischen Person.

Konkret bestimmt sich die Steuerrechtsfähigkeit nach den Einzelsteuergesetzen.

### Beispiel:

Personengesellschaften unterliegen als solche weder der ESt noch der KSt, sie sind aber iSd UStG rechtsfähig (steuerlich „teilrechtsfähig“, weil nur Steuersubjekt bestimmter Steuern).

## 3. Steuerschuldner

Steuerschuldner ist, wer einen **Steuertatbestand erfüllt** (im Gegensatz zur obigen abstrakten Steuerpflicht konkret). Der Steuerschuldner ist Träger steuerlicher Rechte (zB Parteigehör, Antrags- und Optionsrechte) und Pflichten (Aufzeichnungs-, Melde-, Mitwirkungs- und vermögensrechtlicher Pflichten = Geldleistung). Jeder Steuerschuldner ist gleichzeitig Stpfl, aber nicht jeder Stpfl Steuerschuldner.

### Hinweis:

Die Steuerschuld **entsteht**, sobald ein Sachverhalt verwirklicht wird, an den ein Steuergesetz durch einen entsprechenden Tatbestand eine solche knüpft. Vom Entstehen der Steuerschuld ist die **Fälligkeit**, das ist der Zeitpunkt, in dem die Steuerschuld (spätestens) beglichen werden muss, zu unterscheiden.

## 4. Steuerzahler

Steuerzahler ist derjenige, der gesetzlich **zur Zahlung** der Steuer (Abfuhr an den Steuergläubiger) verpflichtet ist. In den meisten Fällen stimmen Steuerzahler und Steuerschuldner überein. In Ausnahmefällen hat der Steuerzahler die Steuer für Rechnung des Steuerschuldners einzubehalten und abzuführen. Dies gilt zB für den Arbeitgeber, der die Lohnsteuer des Arbeitnehmers oder den Schuldner von

Kapitalerträgen, der die Kapitalertragsteuer (KESt) für denjenigen, der Anspruch auf die Kapitalerträge hat, administrieren, einbehalten und abführen muss.

## 5. Steuerdestinatar

Steuerdestinatar ist derjenige, der die Steuer **nach dem Willen des Gesetzgebers** wirtschaftlich tragen soll (dessen Einkommen oder Vermögen geschmälert wird). Das ist zB bei der USt der Konsument und bei der ESt derjenige, der das Einkommen erzielt.

## 6. Steuerträger

Steuerträger ist derjenige, der die Steuer wirtschaftlich **tatsächlich letztendlich trägt** (dessen Vermögen oder Einkommen endgültig verringert wird). Steuerträger und Steuerschuldner fallen auseinander, wenn dem Steuerschuldner eine Überwälzung der Steuer auf eine andere Person gelingt, indem er die Steuer voll oder teilweise „weiterverrechnen“ kann. Dies hat zur Folge, dass sich sein Erfolg (Gewinn) und sein Vermögen durch die Steuer nicht ändern.

---

### Beispiele zu den Grundbegriffen:

Veranlagte ESt: IdR ist dieselbe Person Steuerschuldner, Steuerträger, Steuerzahler und Steuerdestinatar (Ausnahmen bei beschränkter Steuerpflicht).

Lohnsteuer: Der Arbeitnehmer ist Steuerschuldner, Steuerdestinatar und idR Steuerträger. Der Arbeitgeber ist Steuerzahler, er ist zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer verpflichtet und haftet für eine ordnungsmäßige Entrichtung.

Umsatzsteuer: Der Unternehmer ist Steuerschuldner und Steuerzahler. Der Verbraucher ist Steuerdestinatar und, soweit die Überwälzung der Steuer auf ihn gelingt, auch Steuerträger. Gelingt die Überwälzung nicht oder nicht gänzlich, ist der Unternehmer ganz oder zum Teil Steuerträger.

---

## 7. Durchsetzung des Abgabenanspruches

Zahlt der Steuerschuldner nicht freiwillig, kann die Behörde ihren Anspruch im Wege der Zwangsvollstreckung (Exekution) durchsetzen. Dabei kann sie sich eines gerichtlichen Exekutionsverfahrens nach der Exekutionsordnung (EO) bedienen, das eines Gerichtsurteils bedarf oder im finanzbehördlichen Verfahren nach der Abgabenexekutionsordnung vorgehen. Voraussetzung für beides ist die Vollstreckbarkeit des Anspruchs (ein Exekutionstitel).

Diesen Titel stellt entweder ein Gerichtsurteil oder einfach der über den Anspruch zugestellte Rückstandsausweis dar. Da die Beschwerde gegen den Abgabenbescheid keine aufschiebende Wirkung hat, wird der Rückstand auch im Fall einer Bescheidbeschwerde vollstreckbar, sofern keine Fristerstreckung genehmigt wurde.

## 8. Abgabenvermeidung – Abgabenumgehung – Abgabenhinterziehung

Der Stpfl kann die Abgaben vermeiden, indem er durch seine Lebensführung keinen Abgabentatbestand verwirklicht, dh so arbeitet, dass jeweils mindestens ein Tatbestandsmerkmal für die abgabenrechtliche Anknüpfung nicht verwirklicht wird (**Abgabenvermeidung**). Abgabenvermeidung ist daher mit keinen Sanktionen von Seiten des Gesetzgebers belegt.

Im Fall der **Abgabenumgehung** verstößt das Verhalten eines Stpfl zwar nicht gegen den Wortlaut, aber gegen den Sinn und Zweck des Gesetzes. Im Fall der Abgabenumgehung versucht man also, die Abgabefolgen zu vermeiden, indem ein angepeiltes Ziel nicht auf dem vom Gesetzeswortlaut erfassten Weg, sondern auf einem Umweg, der nicht von diesem Wortlaut erfasst erscheint, erreicht wird.

Um dies zu vermeiden, hat der Gesetzgeber eine Generalklausel in § 22 BAO (Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts) eingebaut. Grundsätzlich jedoch ist der Stpfl nicht daran gehindert, das Recht so nutzen, dass er die geringstmögliche Abgabenbelastung erreicht. Die Behörde muss ihm einen Missbrauch nachweisen. Ein Missbrauch liegt nicht vor, wenn es wesentliche beachtenswerte außersteuerliche Gründe für eine außergewöhnliche Gestaltung gibt.

Eine strafbare **Abgabenhinterziehung** (§ 33 FinStrG) liegt dann vor, wenn der Stpfl vorsätzlich dem Gesetz zuwiderhandelt und damit eine Abgabenverkürzung bewirkt. Wird die Abgabenverkürzung fahrlässig herbeigeführt, liegt nicht Abgabenhinterziehung, sondern **Abgabenkürzung** vor.

Abgabenhinterziehung und fahrlässige Abgabenkürzung wird durch die Finanzbehörde oder das Gericht mit Geld- oder Freiheitsstrafen geahndet.

## C. Steuerliche Anknüpfung bei Personensteuern

### 1. Natürliche Personen

Eine **personenbezogene Anknüpfung** erfolgt bei natürlichen Personen idR durch den **Wohnsitz** und den **gewöhnlichen Aufenthalt** (oder ähnliche Merkmale). Eine derartige personenbezogene Anknüpfung führt dazu, dass zB bei Ertragsteuern grundsätzlich in- und ausländische Einkünfte in Österreich steuerpflichtig sind (Universalitätsprinzip). Es liegt **unbeschränkte Steuerpflicht** vor.

Einen **Wohnsitz** hat im Sinne der Abgabenvorschriften jemand dort, wo er **eine Wohnung innehat** unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die **Wohnung beibehalten und benutzen** wird (§ 26 BAO). Innehaben der Wohnung bedeutet, dass sie jederzeit für eigene Zwecke nutzbar ist. Ein Wohnsitz iSd BAO ist unabhängig von der polizeilichen Meldung, der Staatsbürgerschaft oder dem Mittelpunkt der Lebensinteressen.

Auch ein (auf Dauer) zur Verfügung stehendes Untermietzimmer oder ein Wochenendhaus reicht prinzipiell zur Begründung eines Wohnsitzes iSd BAO. Eine nur kurzfristig (unter sechs Monaten) gemietete Wohnung begründet keinen Wohnsitz.

Nach der Zweitwohnsitzverordnung (BGBl II 2003/528) entsteht dann im Inland keine unbeschränkte Steuerpflicht, wenn der Mittelpunkt der Lebensinteressen länger als fünf Jahre im Ausland liegt und die Wohnung im Inland allein oder mit anderen Wohnungen nicht länger als 70 Tage genutzt wird.

Kinder ohne eigenen Wohnsitz haben ihren Wohnsitz grundsätzlich bei ihren Eltern (abgeleiteter Wohnsitz).

Den **gewöhnlichen Aufenthalt** hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält (physische Anwesenheit), die erkennen lassen, dass er an diesem Ort bzw in diesem Land **nicht nur vorübergehend verweilt**. Das wird in jedem Fall angenommen, wenn der Aufenthalt länger als sechs Monate (183 Tage) dauert. Werden die sechs Monate überschritten (muss nicht in einem Kalenderjahr sein), entsteht die unbeschränkte Steuerpflicht rückwirkend mit Beginn des Aufenthaltes.

Das BMF kann (auf Antrag) auf die Anwendung dieser Bestimmungen bei Personen verzichten, deren Aufenthalt im Inland nicht mehr als ein Jahr beträgt, wenn diese im Inland weder ein Gewerbe betreiben noch einen Beruf ausüben (§ 26 Abs 2 BAO). Entscheidend ist, ob sich jemand in Österreich aufhält. Ein gleichbleibender Aufenthaltsort ist nicht erforderlich. Grenzgänger (Personen, die täglich an ihren Wohnort im Ausland zurückkehren) haben keinen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich.

Jemand kann also zum selben Zeitpunkt **mehrere Wohnsitze**, aber immer **nur einen gewöhnlichen Aufenthalt** haben.

Liegt keiner der Anknüpfungspunkte für unbeschränkte Steuerpflicht vor, besteht **beschränkte Steuerpflicht**. In diesem Fall wird das **Territorialitätsprinzip** angewendet, dh es werden nur Einkünfte aus



inländischen Quellen (zB im Inland gelegenen Mietshäusern) oder aus im Inland verwirklichten Tatbeständen (zB technische Beratung im Inland) besteuert (sachliche Anknüpfung).

## 2. Juristische Personen

Bei **juristischen Personen** sind persönliche Anknüpfungspunkte der Sitz und der Ort der Geschäftsleitung. Für die unbeschränkte Steuerpflicht reicht es, dass entweder der Sitz oder der Ort der Geschäftsleitung im Inland ist (§ 27 BAO):

- Der **Sitz** ist der Ort, der durch Satzung, Gesellschaftsvertrag, Gesetz etc bestimmt ist.
- Die **Geschäftsleitung** ist dort anzunehmen, wo sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet, dh wo die für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einigem Gewicht angeordnet werden.

Liegt keiner der Anknüpfungspunkte für unbeschränkte Steuerpflicht vor, besteht wie bei natürlichen Personen **beschränkte Steuerpflicht**.

## 3. Problem der Doppelbesteuerung

Da diese Prinzipien international üblich sind, kommt es häufig dazu, dass derselbe Steuergegenstand in zwei (oder mehr) Staaten besteuert wird (zB Besteuerung von Mieteinkünften im Quellenstaat und gleichzeitig Besteuerung des gesamten Einkommens im Wohnsitzstaat). Das sollen die mit verschiedenen Staaten abgeschlossenen **Doppelbesteuerungsabkommen** (DBA) verhindern. Durch DBA werden die Besteuerungsrechte zwischen Wohnsitzstaat und Quellenstaat (bzw zwischen zwei Wohnsitzstaaten) so geregelt, dass eine Doppelbesteuerung weitgehend vermieden wird.

### Hinweis:

Hat jemand zwei Wohnsitze, erklären DBA jenen Staat zum Wohnsitzstaat, in dem der Stpfl den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat, dh den Ort, zu dem der Stpfl die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen unterhält. Der „Zweitwohnsitzstaat“ gilt dann hinsichtlich der dort erzielten Einkünfte als Quellenstaat. Zu beachten ist, dass ein DBA nur nach nationalem Recht bestehende Steueransprüche des Staates beschränken, nicht jedoch neue schaffen kann. Was nach nationalem Recht nicht steuerbar oder steuerpflichtig ist, kann es durch ein DBA nicht werden.

DBA kennen zwei grundsätzlich unterschiedliche Methoden, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden:

- Bei der **Befreiungsmethode** besteuert jeder Staat nur die ihm durch das DBA zugewiesenen Einkünfte und stellt die übrigen steuerfrei. Die Befreiungsmethode ist idR mit einem Progressionsvorbehalt verbunden, dh der Wohnsitzstaat erhebt die Steuer auf die ihm zugewiesenen Einkünfte entsprechend der Progressionsstufe, die sich ergäbe, wenn alle Einkünfte im Wohnsitzstaat versteuert würden.
- Bei der **Anrechnungsmethode** besteuert der Quellenstaat die Einkünfte, die ihm zustehen, der Wohnsitzstaat dagegen das Welteinkommen. Eine Doppelbesteuerung wird dadurch vermieden, dass der Wohnsitzstaat die im Quellenstaat bezahlte Steuer auf die im Wohnsitzstaat geschuldete Steuer anrechnet. IdR ist der anrechenbare Betrag auf die anteilig auf die Einkünfte aus dem Quellenstaat entfallende vom Wohnsitzstaat erhobene Steuer begrenzt.

**Hinweis:**

Durch eine „subject-to-tax“-Klausel wird in einigen DBA vereinbart, dass Einkünfte in dem einen Vertragsstaat nur dann steuerfrei gestellt werden, wenn sie im anderen steuerpflichtig sind.

Soweit keine Vermeidung einer Doppelbesteuerung aufgrund eines DBA erfolgt, ermöglicht § 48 BAO der österreichischen Finanzverwaltung, eine Doppelbesteuerung durch einseitigen Steuer-  
verzicht zu verhindern.

## II. Rechtsquellen, Rechtsanwendung und Rechtsschutz

### A. Rechtsquellen

#### 1. Gesetze

Die Besteuerung kann nur im Rahmen der verfassungsrechtlichen Ordnung erfolgen. Die wichtigste Rechtsquelle für das Steuerrecht sind die Steuergesetze. Die meisten Steuern sind in einem eigenen Gesetz geregelt. So gibt es zB das Einkommensteuergesetz (EStG), das Körperschaftsteuergesetz (KStG) oder das Umsatzsteuergesetz (UStG) – die sog Einzelsteuergesetze. Allgemeine Fragen und das Verfahrensrecht regelt die Bundesabgabenordnung (BAO). Wie andere Gesetze sind (Bundes-)Steuergesetze im Bundesgesetzblatt (BGBl) zu veröffentlichen.

**Hinweis:**

Landes- und Gemeindeabgaben sind zT in Bundesgesetzen (zB Kommunalsteuer, Grundsteuer), zT in Landesgesetzen (Regelfall) und zT durch Gemeinderatsbeschlüsse (hinsichtlich einzelner Ausgestaltungsmerkmale, zB Hebesatz der Grundsteuer) geregelt. Zu beachten ist, dass Steuer- und Verfahrensänderungen auch in Sammelgesetzen (zB Budgetbegleitgesetz 2021) oder in Spezialgesetzen (zB UmgrStG) enthalten sein können.

#### 2. Verordnungen

Verordnungen sind **generelle Rechtsnormen**, die von Verwaltungsbehörden erlassen werden und die Rechtsverbindlichkeit im Außenverhältnis entfalten. Die Berechtigung zur Aufstellung von Verordnungen entspringt aus § 18 B-VG oder aus Spezialermächtigungen im allgemeinen oder besonderen Steuerrecht. Auch Verordnungen sind im Bundesgesetzblatt zu veröffentlichen. Der Verordnungsgeber darf dabei den Rahmen der gesetzlichen Verordnungsermächtigung nicht überschreiten.

**Beispiele:**

Liebhabereiverordnung, Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft, Bauherrenverordnung, ...

#### 3. Erlässe

Erlässe geben die **Rechtsansicht des BMF** wieder. Sie dienen der einheitlichen Handhabung der Gesetze und Verordnungen durch die nachgeordneten Dienststellen. Sie begründen keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehenden Rechte und Pflichten (dh sie binden weder den Stpfl noch den VwGH und den VfGH).