

# 1. Kapitel

## Einführung

### I. Bedeutung und Standort des Steuerrechts

#### A. Bedeutung der Steuern

Steuern sind in den entwickelten Industriestaaten der westlichen Welt mit 1 Abstand die wichtigste **Einnahmequelle** der öffentlichen Verbände. In Österreich bestehen die Einnahmen von Bund, Ländern und Gemeinden – wenn man von den Bundesbetrieben und der Schuldenaufnahme absieht – zu mehr als 87% aus Steuern. Fast 44% des Bruttoinlandsproduktes werden gegenwärtig in Österreich im Wege der Besteuerung auf diese Gebietskörperschaften übertragen.

Steuern erfüllen daneben aber auch bedeutende **nicht-fiskalische Aufgaben**. Die Besteuerung wird als Instrument der Konjunktur-, Wachstums- und Verteilungspolitik eingesetzt. Steuerbegünstigungen oder gezielte Steuerbelastungen stehen im Dienst spezieller wirtschafts-, kultur-, gesundheits-, energiepolitischer und ähnlicher Zielsetzungen.

Die Besteuerung greift intensiv in die private Vermögenssphäre ein und nimmt nachhaltig **Einfluss auf die wirtschaftlichen und persönlichen Dispositionen** der Bürger. Die meisten Erscheinungsformen des modernen gesellschaftlichen Zusammenlebens – nicht nur des Wirtschaftslebens – werden durch steuerliche Gesichtspunkte beeinflusst, zT sogar entscheidend geprägt.

Besteuerung ist im modernen Staat ein **Massenphänomen**. Praktisch ist jeder Bürger laufend mit Steuern konfrontiert, vielfach als Steuerzahler, häufig aber zumindest als Steuerträger (zB LSt, USt).

#### B. Steuerrecht als Teil der Rechtsordnung

Besteuerung bedarf im Rechtsstaat einer gesetzlichen Grundlage (Art 18 2 B-VG, § 5 F-VG). Das österr Steuerrecht ist nicht in einem einheitlichen Gesetzeswerk zusammengefasst, sondern auf eine Vielzahl von Einzelgesetzen aufgeteilt. Bundesrecht, Landesrecht und Gemeinderecht stehen nebeneinander. Darüber hinaus gilt seit dem EU-Beitritt auch das supranationale Recht der Europäischen Union, welches zunehmende Bedeutung erlangt (dazu Band II, Tz 73 ff).

Das Steuerrecht gilt als besonders novellierungsfreudiges Rechtsgebiet. Für die zentralen (fiskalisch bedeutsamen) Steuern trifft dies zu. Bagatellsteuergesetze bleiben oft durch Jahrzehnte unverändert (zB Feuerschutzsteuer).

Die Entwicklung des Steuerrechts wird in erster Linie von tagespolitischen Gesichtspunkten bestimmt. Fiskalischer Bedarf, gruppenspezifische Wünsche,

wirtschaftspolitische Erfordernisse oder gesellschaftspolitische Ziele sind die bestimmenden Faktoren der legislativen Weiterentwicklung. Systematische Erwägungen treten dabei oft in den Hintergrund. Eine Vereinfachung scheitert insb an den unterschiedlichen Anforderungen an das Steuerrecht: Als **Massenrecht** sollte es leicht administrierbar sein und auf individuelle Besonderheiten möglichst wenig Rücksicht nehmen. Als **Gerechtigkeitsordnung**, die letztlich eine Verteilung der Steuerlast nach der individuellen Leistungsfähigkeit verwirklichen soll, bedarf es aber gerade der Bedachtnahme auf die Besonderheiten des Einzelfalles.

Das Steuerrecht ist Teil des **Finanzrechts**. Darunter kann man die Summe jener Rechtsvorschriften verstehen, die sich mit der öffentlichen Finanzwirtschaft, dh mit den Einnahmen und Ausgaben, der Vermögens- und Schuldengbarung der öffentlich-rechtlichen Verbände befassen. Scharfe Konturen weist dieser Begriff nicht auf. Neben dem Steuerrecht zählen dazu jedenfalls das Finanzverfassungs- und Finanzausgleichsrecht, das Haushaltsrecht (Budgetrecht), die Rechtsvorschriften über das Kassenwesen, die Vermögens- und Schuldengbarung und das Monopolrecht, ferner wohl die Rechtsvorschriften über die Finanzwirtschaft jener öffentlich-rechtlichen Körperschaften, die nicht Gebietskörperschaften sind (Kammern, Sozialversicherungsträger, gesetzlich anerkannte Religionsgemeinschaften usw). Das Subventionsrecht, das Recht der öffentlichen Aufträge und das Besoldungsrecht werden in Österreich traditionellerweise nicht dem Finanzrecht zugerechnet.

- 3** Nicht eindeutig geklärt ist in der österr Rechtsordnung das Verhältnis der Begriffe **Steuer** und **Abgabe**. Handelt es sich um synonyme Begriffe oder meinen sie etwas Unterschiedliches? Die **finanzwissenschaftliche Terminologie** verwendet Abgaben als Oberbegriff und unterscheidet innerhalb der Abgaben die Steuern, die Beiträge und die Gebühren.

Unter **Steuern** versteht man Geldleistungen an Gebietskörperschaften, denen keine unmittelbare Gegenleistung gegenübersteht, unter **Beiträgen** hingegen Geldleistungen, die demjenigen auferlegt werden, der an der Errichtung oder Erhaltung einer öffentlichen Einrichtung ein besonderes Interesse hat (zB Anliegerbeiträge für Straßen- oder Gehsteigerrichtung), während **Gebühren** als öffentlich-rechtliches Entgelt für eine besondere, vom Bürger unmittelbar in Anspruch genommene Leistung einer Gebietskörperschaft (Inanspruchnahme von Personal oder Einrichtungen der öffentlichen Hand) bezeichnet werden.

In der österr Rechtsordnung fehlt eine Legaldefinition der Steuer oder der Abgabe (anders § 3 der deutschen AO 1977). Die Definitionen in § 3 BAO und § 2 FinStrG umschreiben nur den Anwendungsbereich dieser Gesetze.

Die österr **Gesetzessprache** ist uneinheitlich und folgt nicht der finanzwissenschaftlichen Terminologie. Das B-VG etwa spricht in Art 13 umfassend vom Abgabewesen.<sup>1)</sup> Das F-VG verwendet vorwiegend den Begriff „Abgabe“, doch ist auch synonym von Steuern die Rede (Besteuerungsrechte,

<sup>1)</sup> Siehe dazu *Funk*, Finanzverfassungsrechtlicher Abgabenbegriff und bundesstaatliche Kompetenzverteilung, in FS Ruppe, Steuerrecht, Verfassungsrecht, Europarecht, Wien 2007, 132.

Besteuerungsgegenstände: § 3 Abs 1, § 6 F-VG). Auch die Terminologie des einfachen Gesetzes entspricht nicht dem finanzwissenschaftlichen Begriffsverständnis. Geldleistungen, die ohne Gegenleistung zu erbringen sind, werden als Steuern, Abgaben oder Zölle, aber auch als Beiträge (etwa Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen) oder sogar als Gebühren (Rechtsgeschäftsgebühren nach dem GebG) bezeichnet. Die Insolvenzordnung wiederum unterscheidet Steuern, Gebühren und Zölle und rechnet diese zusammen mit den Sozialversicherungsbeiträgen zu den öffentlichen Abgaben (§ 46 IO).

Angesichts dieser uneinheitlichen Terminologie ist es nicht möglich, aus der Bezeichnung einer Abgabe auf eine bestimmte inhaltliche Ausgestaltung zu schließen. Der vorliegende Grundriss setzt Steuerrecht und Abgabenrecht gleich und orientiert sich am Abgabenbegriff der Finanzverfassung, behandelt also die **Geldleistungen, die von Gebietskörperschaften kraft öffentlichen Rechts zur Erzielung von Einnahmen auferlegt werden** (hierzu im Einzelnen Band II, Tz 3 ff).

Das Steuerrecht ist Teil des **öffentlichen Rechts**. Formal ist es dem **Verwaltungsrecht** zuzuordnen, weil es von Verwaltungsbehörden, dh von weisungsgebundenen Staatsorganen, vollzogen wird. Durch die besondere Zielsetzung (Einnahmenbeschaffung auf der Basis besonderer Lastverteilungsgrundsätze) einerseits und durch die organisatorische und verfahrensrechtliche Verselbständigung (Spezialverwaltung, BAO) andererseits ist es aber zu einem eigenständigen Rechtsgebiet geworden. **4**

Zwischen dem materiellen Steuerrecht und anderen juristischen Disziplinen bestehen enge Verflechtungen. Speziell im Bereich der Verkehrsteuern knüpft der Gesetzgeber häufig direkt an zivilrechtliche Begriffe oder Rechtsgeschäfte an (zB § 33 GebG). Besonders enge Beziehungen bestehen zum **Unternehmens- und Gesellschaftsrecht**. Die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind unmittelbar für die steuerliche Gewinnermittlung bedeutsam (§ 5 Abs 1 EStG). Die Art und Höhe der Steuerbelastung hängt ferner entscheidend von der gewählten Unternehmensform ab (Personen- oder Kapitalgesellschaft etc). Umgekehrt sind steuerliche Vorschriften oft ausschlaggebend für die Wahl der Rechtsform oder die Gestaltung von Rechtsgeschäften (Steuerplanung).

Vom Steuerrecht sind die ökonomischen Disziplinen, die sich mit Steuern befassen, zu unterscheiden, nämlich die **finanzwissenschaftliche Steuerlehre**, die die gesamtwirtschaftlichen Effekte der Besteuerung zum Untersuchungsgegenstand hat, und die **betriebswirtschaftliche Steuerlehre**, die nach den Wirkungen der Besteuerung auf das betriebliche Geschehen fragt. **5**

## II. Geschichtliche Entwicklung des österreichischen Steuerrechts

**Literatur:** *Lesigang*, Die bisherigen Versuche zur Reform der direkten Steuern in Österreich, Finanz-Archiv 1889, 538; *Sieghart*, Die Steuerreform in Österreich, Finanz-Archiv 1897, 1; *Myrbach*, Die Reform der direkten Steuern in Österreich, Schmollers

Jahrbuch für Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtspflege des deutschen Reiches, 1898, 505, 799; *Reisch*, Die Reform der direkten Personalsteuern in Österreich (1898); *Freiberger*, Handbuch der österreichischen direkten Steuern (1899); *Drachovsky*, Artikel „Personalsteuern, direkte“, in *Mischler/Ulbrich*, Österr Staatswörterbuch<sup>2</sup>, d III (1907) 800; *Konrad*, Handbuch des österreichischen Finanzverwaltungsrechts (Wien) 1913; *Myrbach/Rheinfeld*, Grundriß des Finanzrechts<sup>2</sup> (1916); *Grünwald*, Die Steuern Österreichs im Frieden und im Krieg (1918); *Wittschieben*, Das österreichische Besteuerungssystem, 2 Bde, Jena 1928 und 1930; *Gottlieb/Billroth/Egger*, Personalsteuergesetz (1928); *Bergel*, System der österreichischen Körperschaftsteuer (1931); *Pfaunder*, Der Finanzausgleich in Österreich (1931); *Hensel*, Steuerrecht<sup>3</sup> (1933) 7; *Ondraczek*, Die Austrofizierung des Abgabenrechts, JBl 1959, 357; *Biberger*, Das österreichische Ertragsteuersystem und sein Einfluß auf die Industrialisierung im 19. Jahrhundert (Diss) (1979); *Seidl*, Historischer Abriß österreichischer Steuerstrukturen und Steuerreformen, in *Helige* (Hrsg), Dokumentation zur Steuerreformkommission (1980) 219; *Kruse*, Steuerrecht, Allgemeiner Teil<sup>3</sup> (1973) 9; *Ruppe*, Steuerreform – Entwicklungstendenzen der österreichischen Abgabengesetzgebung im Lichte der Einheit der Rechtsordnung, in FS zur 200-Jahr-Feier der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Graz, Reformen des Rechts (1979) 927; *ders*, Wichtige Besonderheiten des österr Steuerrechts. Ein Vergleich mit dem deutschen Steuerrecht, StuW 1982, 71; *Achatz*, Die österreichische Steuerrechtsordnung vor dem Hintergrund der Europäischen Menschenrechtskonvention, ÖStZ 1988, 250; *Doralt*, Österreich und die EG, RdW 1988, 109; *Heidinger*, Steuerreform 1988 und europäische Integration, ÖStZ 1988, 206; *Nolz/Quantschnigg*, Österreichs Steuerreform (1988); *Ruppe*, Österreich und das EG-Steuerrecht (1988); *Zöchling*, Die Steuerreform 1988 und die Internationalisierung der österreichischen Wirtschaft, FJ 1988, 195; *Ruppe*, Ist das Unternehmenssteuerrecht europareif? ÖStZ 1990, 10; *Walter*, Die Lehre des Finanzrechts an der Universität Wien von 1938 bis zur Gegenwart, in FS Stoll, Steuern im Rechtsstaat (1990) 11; *Gassner/Lang*, Die rechtsstaatliche Entwicklung im Abgabenrecht, in FS Walter (1991) 159; *Gassner/Lechner* (Hrsg), Österr Steuerrecht und europäische Integration (1992); *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 159; *ders*, Steuerrecht in der Europäischen Union, ecolex 1994, 248; *Gassner*, Steuerreform 1994 – Würdigung und Kritik, JBl 1994, 289; *Helbich*, Bemerkungen zur Entwicklung des Unternehmenssteuerrechts, in FS Heidinger, Praxis und Zukunft der Unternehmensbesteuerung (1995) 17; *Lang*, Steuerreformen in Österreich – Wohin führt der Weg? in FS Tipke, Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion (1995) 569; *Gassner*, Das Steuersystem Österreichs nach den Steuerreformen, in *Gassner/Lang/Lechner*, Österreich – Der steuerrechtliche EU-Nachbar (1996) 1; *Helbich*, Zum Unternehmenssteuerrecht: Entwicklung und Elemente künftiger Gestaltung, in FS 30 Jahre Steuerrecht WU Wien, Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen (1998) 195; *Kofler*, Überlegungen zum gegenwärtigen Abgabensystem und zu den Steuerarten, in FS des Fachsenats für Steuerrecht zum 50-Jahr-Jubiläum der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Steuern in Österreich (1998) 243; *Tumpel*, Zwischen steuerpolitischer Autonomie und Harmonisierung der direkten Steuern, ÖStZ 2002, 548; *Ruppe*, Die Rolle des österreichischen Parlaments bei der Personalsteuerreform 1896, in FS Mantl (2004) 409; *Bertl/Eberhartinger/Hirschler*, Maßgeblichkeit in Deutschland und Österreich: Historische Entwicklung – Aktuelle Entwicklung – Zukünftige Entwicklung, in FS Djanani, Deutsches und internationales Steuerrecht – Gegenwart und Zukunft (2008) 739; *Lang*, Der österreichische Juristentag als Spiegel des Steuerrechts, in FS 50 Jahre Österreichischer Juristentag 1959–2009 (2009) 241; *Bruckner*, Vorschläge für eine radikale Steuervereinfachungsreform, in GedS Quantschnigg, Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Steuerpolitik (2010) 51.

## A. Die Grundlegung des modernen österreichischen Steuerrechts

Die Ausbildung des modernen Steuerrechts ist an zwei Grundbedingungen geknüpft. Zum einen an die Ablösung des naturalwirtschaftlichen durch geldwirtschaftliches Denken. Zum anderen an die Entwicklung der Besteuerungsgewalt zu einem Hoheitsrecht des Staates bzw seiner Repräsentanten. Beide Bedingungen waren im deutschen Sprachraum erst gegen Ende des 18. Jahrhunderts in der Zeit des Spätabolutismus erfüllt.

Bis zu Beginn des 19. Jahrhunderts verfügte jedes der zur habsburgischen Monarchie gehörenden Länder auf Grund der landständischen Verfassungen über ein eigenes Steuersystem. Zentralisierungsversuche Maria Theresias und Josephs II. scheiterten (Grundsteuer auf der Basis des Josephinischen Katasters, 1789).

Die Grundlagen des modernen österr Steuersystems wurden in der ersten Hälfte des 19. Jahrhunderts im Anschluss an die Napoleonischen Kriege durch Franz I. gelegt. Den Reformen lag eine Gliederung des Abgabenrechts in drei große Gebiete – direkte Steuern, Verbrauchsteuern und Gebühren – zu Grunde.

Auf dem Gebiet der **direkten Steuern** begnügte man sich zunächst mit dem Aufbau eines (unvollkommenen) Systems von Ertragsteuern, und zwar einer Erwerbsteuer (eine Art Gewerbesteuer, 1812), einer Grundsteuer (1817) und einer Gebäudesteuer (1820), die in der Form der Hauszinssteuer (vom Mietzins) einerseits und der Hausklassensteuer (nach der Zahl der Wohnungen und Stockwerke) andererseits erhoben wurde. Dieses System erfuhr 1849 eine Ergänzung durch eine – als Provisorium gedachte – analytische ESt, die in 3 Klassen die gewerblichen Einkünfte, die Einkünfte aus unselbständiger und selbständiger Arbeit und die Zinsen- und Renteneinkommen erfasste. Ein progressiver Tarif war nur bei den Arbeitseinkommen vorgesehen. Der Steuersatz erreichte zunächst maximal 10%, ab 1867 20%. Diese Sätze wurden als unerhört hoch empfunden.<sup>2)</sup> Die Reaktion waren umfangreiche, von der Verwaltung zT tolerierte Steuerhinterziehungen; die Kluft zwischen Steuerrecht und Steuerwirklichkeit war beachtlich: „*Von richtigen Einschätzungen war von vornherein keine Rede, denn niemand, die Steuerbeamten eingeschlossen, dachte daran, das wahre und volle, steuerbare Einkommen der Kontribuenten in die Tabelle einzusetzen*“.<sup>3)</sup>

Auf dem Gebiet der **Verbrauchsbesteuerung** brachte das Verzehrspatent von 1829 durch Einführung einer allgemeinen Verzehrungssteuer eine örtliche und sachliche Vereinheitlichung der bis dahin völlig zersplitterten indirekten Besteuerung. Daneben bildeten sich spezielle Verbrauchsteuern aus, so die 1849 eingeführte Zuckersteuer, die Mineralölsteuer (1882) und die Getränkesteuern.

Eine besonders intensive rechtliche Durchdringung erfuhr das **Gebührenwesen**. Das Stempel- und Tax-Patent von 1840 brachte eine erste Kodifikation,

<sup>2)</sup> Myrbach, Die Reform der direkten Steuern in Österreich, in Schmollers Jahrbuch für Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtspflege des deutschen Reiches 1898, 514.

<sup>3)</sup> Myrbach, Die Reform der direkten Steuern in Österreich 517.

wurde jedoch 1850 durch das GebG abgelöst. Dieses Gesetz war die Grundlage für eine weit gefächerte Besteuerung des Rechts- und Schriftenverkehrs, der Güterbewegungen (Abgaben von entgeltlichen Immobilienübertragungen) und der Vermögensübergänge von Todes wegen und unter Lebenden. Damit waren Grundlagen für die Entwicklung des österr Verkehrssteuerrechts gelegt, die bis heute Bedeutung haben. Zu beachten ist dabei, dass die österr Rechtssprache den Gebührenbegriff nicht im finanzwissenschaftlichen Verständnis verwendet (s oben, Tz 3), sondern darunter stets einen Komplex verschiedener Abgabenformen subsumiert hat (echte Gebühren, Anfallsteuern, Verkehrssteuern).

## B. Die weitere Entwicklung bis 1938

- 7 Das bedeutendste Steuerreformwerk der Monarchie betraf das Gebiet der direkten Steuern. Am 1. 1. 1898 trat das **Personalsteuergesetz** in Kraft. Es setzte an Stelle der Erwerbsteuern und der älteren ESt ein modernes System der Personalbesteuerung, welches sich in den Grundzügen bis 1938 erhalten hat.

Das Personalsteuergesetz sah folgende Steuern vor:

1. Die **allgemeine Erwerbsteuer**, die als Vorläuferin der Gewerbesteuer bezeichnet werden kann.
2. Die (**besondere**) **Erwerbsteuer** von den der öffentlichen Rechnungslegung unterworfenen Unternehmungen; sie ist als Vorläuferin der Körperschaftsteuer einzustufen und wurde ab 1924 auch so bezeichnet.
3. Die **Rentensteuer** als Steuer von Kapitalerträgen.
4. Die **Besoldungssteuer**, die von höheren Dienstbezügen erhoben wurde.
5. Die **Personaleinkommensteuer**, die in ihrem Konzept der gegenwärtigen ESt entspricht.

Daneben blieben die Haussteuer und die Grundsteuer in Kraft.

Das Reformwerk brachte somit einerseits eine Ausweitung und Vervollständigung der **Ertragsteuern**, die ohne Rücksicht auf die Person des Stpfl die Erträge einzelner Objekte zu erfassen hatten, auf prinzipiell alle Ertragsquellen, andererseits aber eine Ergänzung dieser Steuern durch eine allgemeine **persönliche ESt**, die vom Einkommen einer Person ohne Rücksicht auf die Quelle erhoben wurde. Vorbild hierfür waren die ausländischen ESt-Gesetze jener Zeit, vor allem das preußische und das sächsische.

- 8 Der Einkommensbegriff war außerordentlich weit gefasst: „Als Einkommen gilt die Summe aller in Geld oder Geldeswert bestehenden Einnahmen der einzelnen Steuerpflichtigen mit Einschluß des Mietwertes der Wohnung im eigenen Haus oder sonstiger freier Wohnungen sowie des Wertes der zum Haushalt verbrauchten Erzeugnisse der eigenen Wirtschaft und des eigenen Gewerbebetriebes sowie sonstiger dem Steuerpflichtigen allenfalls zukommender Naturaleingänge, abzüglich der auf Erlangung, Sicherung und Erhaltung dieser Einnahmen verwendeten Ausgaben sowie etwaiger Schuldzinsen, auch insofern diese nicht zu den soeben bezeichneten Ausgaben gehören, nach Maßgabe der unten folgenden Bestimmungen“ (§ 159 PersStG).

Erbschaften, Schenkungen, Versicherungen udgl zählten nicht zum Einkommen. Veräußerungsgewinne waren ähnlich wie zT heute nur stpfl, wenn sie im Rahmen eines Betriebes oder in Ausführung eines Spekulationsgeschäftes erzielt wurden. Es galt der



Grundsatz der Haushaltsbesteuerung. Der Steuertarif war progressiv, begann bei 0,6% und endete mit 5%. Die Steuererhebung wies durch die Beiziehung sog Steuerkommissionen, deren Mitglieder zur Hälfte aus Vertretern der Stpfll bestanden, demokratische Züge auf.

Dieses System der direkten Besteuerung blieb in seinen Grundzügen bis 1938 in Kraft.

Das Gebiet der **Verbrauchssteuern** ist in dieser Zeit durch den Ausbau der speziellen Verbrauchssteuern gekennzeichnet (Schaumweinsteuer 1914, Zündmittelsteuer 1916, Umgestaltung der Weinsteuer 1919, Mineralwassersteuer 1919, Essigsäuresteuer 1922). Eine entscheidende systematische Neuerung brachte das Jahr 1923 mit der Einführung der **Warenumsatzsteuer**, einer allgemeinen Steuer auf den Umsatz von Gütern und Dienstleistungen. 9

Auf dem Gebiet der **Verkehrssteuern** ist die Entwicklung ab Ende des 19. Jahrhunderts durch eine Verselbständigung spezieller Verkehrssteuern geprägt. So wurde die Erb- und Schenkungsgebühr, die zunächst als Abgabe vom Nachlass bzw von übertragenen Vermögensgegenständen konzipiert war, speziell durch die Reform 1915 zu einer Anfallsteuer. Die Effektenumsatzsteuer wurde 1896 aus einer Schriftgebühr zur reinen Verkehrsteuer. Die Immobiliengebühr, die grds jede Übertragung des Eigentums an unbeweglichen Sachen erfasste (Vorläufer der Grunderwerbsteuer), erfuhr 1901 im Rahmen des GebG eine gesonderte Regelung. Daneben entwickelten sich unabhängig vom Gebührenrecht speziell in der Zeit nach dem Ersten Weltkrieg neue Verkehrssteuern, so die Bankenumsatzsteuer und die Valutenumsatzsteuer (beide 1921).

Die Entwicklung eines einheitlichen **Abgabenverfahrensrechts** ist weder in der Monarchie noch in der Ersten Republik gelungen. Die Verwaltungsverfahrensgesetze des Jahres 1925 hatten keine Geltung für das Verfahren in Abgabenangelegenheiten. Bis zum Jahre 1938 bildeten daher die in den materiellen Steuergesetzen enthaltenen uneinheitlichen und unvollständigen verfahrensrechtlichen Vorschriften die einzige rechtliche Grundlage des Abgabenverfahrens.

### C. Die Übernahme des deutschen Steuerrechts

An die Stelle des dargestellten Steuersystems trat 1938 nach der Besetzung Österreichs das materielle und formelle Steuerrecht des Deutschen Reiches. Nach dem Zweiten Weltkrieg wurde dieses Recht im Wesentlichen in Geltung belassen (R-ÜG vom 1. 5. 1945<sup>4</sup>); Abgabenweitertgeltungsgesetz vom 8. 5. 1945<sup>5</sup>). Zu einer Rückkehr zum alten österr Steuerrecht konnte man sich – von wenigen Ausnahmen abgesehen – nicht entschließen. Aus diesem Grund ist auch auf die jüngere Entwicklung des deutschen Steuerrechts einzugehen. 10

Die Grundlage für das heute in Geltung stehende österr Steuersystem wurde im Deutschen Reich nach dem Ersten Weltkrieg gelegt. Die **Erzber-** 11

<sup>4</sup>) Rechts-Überleitungsgesetz StGBI 1945/6.

<sup>5</sup>) Gesetz über die Anwendung der Vorschriften über die öffentlichen Abgaben StGBI 1945/12.

**ger'sche Finanzreform** der Jahre 1919/20 brachte nicht nur grundlegende Veränderungen im finanzausgleichsrechtlichen Gefüge des Deutschen Reiches, eine Zentralisierung der FinVw und die Schaffung einer eigenen Finanzgerichtsbarkeit (Reichsfinanzhof), sondern auch eine Neugestaltung des materiellen Steuerrechts, die bis heute nachwirkt. Die den Ländern entzogenen Steuern wurden durch das Reich neu geregelt (insb ESt und KSt 1920, GrESt 1919). Das UStG 1919 basierte auf dem im Ersten Weltkrieg eingeführten Warenumsatzstempel. 1922 kam es zur Einführung der (laufenden) Reichsvermögensteuer. Das frühere Reichsstempelgesetz wurde im selben Jahr in einzelne Verkehrsteuern aufgelöst (Kapitalverkehrsteuer, Kraftfahrzeugsteuer, Versicherungssteuer usw.). Die speziellen Verkehrsteuergesetze wurden überarbeitet und 1923 neu verkündet. Die systematische Einheit des Reichssteuerrechts wurde durch die Reichsabgabenordnung 1919 unterstrichen.

Das Jahr 1925 brachte nach der Zeit der Geldentwertung durch die **Schlieben-Popitz'sche Finanzreform** eine Neufassung der zentralen Steuern (ESt, KSt, Vermögensteuer, Erbschaftsteuer) sowie eine Anpassung der Verkehr- und Verbrauchsteuern und des Verfahrensrechts. Von wesentlicher Bedeutung war daneben die völlige Neuordnung des materiellen Bewertungsrechts und des Bewertungsverfahrens durch das Reichsbewertungsgesetz. 1926 wurde das Umsatzsteuerrecht neu gefasst.

Die nach 1933 von den Nationalsozialisten in Angriff genommene **Reinhardt'sche Steuerreform** knüpfte im Wesentlichen an die Steuergesetze von 1925 an. 1934 wurden – ohne durchgreifende Systemänderung – die zentralen Steuergesetze neu formuliert. Aus der Reichsabgabenordnung wurden allgemeine Bestimmungen herausgenommen und in einem Steueranpassungsgesetz zusammengefasst, das inhaltlich indessen keine wesentlichen Neuerungen brachte.

## D. Entwicklung seit 1945

- 12** Die 1938 übernommenen reichsdeutschen Steuergesetze blieben auch nach 1945 die Grundlage des österr Steuerrechts der Zweiten Republik. Der österr Steuergesetzgeber hat, wenn man die große Linie betrachtet und die situationsbedingten Detailregelungen außer Acht lässt, diese Substanz im Großen und Ganzen unangetastet gelassen. Die Einzelsteuergesetze wurden – im Wesentlichen unverändert – neu verlautbart („austrifiziert“). Auch die grundlegende Neuordnung des Verfahrensrechts durch die Bundesabgabenordnung (1962) war – bezogen auf die Reichsabgabenordnung – ein evolutionärer und nicht ein revolutionärer Schritt. Bei der Einführung der Mehrwertsteuer (UStG 1972) konnte ebenfalls auf ein deutsches Reformgesetz zurückgegriffen werden. Mit der Individualbesteuerung (EStG 1972) wurden nicht zuletzt auch sozialpolitische Weichen gestellt (Begünstigung der Berufstätigkeit beider Ehegatten). In seinem Grundkonzept ist das geltende österr Steuerrecht jedoch auch nach den letzten Reformen dem Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland vergleichbar geblieben, auch wenn mit der Einführung der Endbesteuerung für bestimmte Kapitalerträge (ab 1993 bzw 1994), der Besteuerung auch der Ver-



äußerungsgewinne von Kapitalvermögen und von Grundstücken (2012), der Beseitigung der Gewerbesteuer (ab 1994), der Körperschaftsteuerreform (1988) und der Gruppenbesteuerung (2005) deutliche eigenständige Signale gesetzt wurden.

Durch den Beitritt Österreichs zur Europäischen Union mit 1. 1. 1995<sup>6)</sup> hat schließlich das „Europäische Steuerrecht“ Eingang in die österr Steuerrechtsordnung gefunden. So bestehen va im Bereich des Zollrechts,<sup>7)</sup> der Umsatzsteuer<sup>8)</sup> und einigen Verbrauchsteuern<sup>9)</sup> vereinheitlichende oder harmonisierende Rechtsakte. Vermehrt gibt es aber auch im Bereich der direkten Steuern punktuell harmonisierende Rechtsakte, so etwa die praktisch bedeutsame Mutter-Tochter-Richtlinie<sup>10)</sup> oder die Zins-und-Lizenzgebühren-Richtlinie.<sup>11)</sup> Ihren bisherigen Höhepunkt erlangten die Harmonisierungstendenzen im Ertragsteuerrecht auf EU-Ebene mit der Verabschiedung der Anti-BEPS<sup>12)</sup>-Richtlinie (ATAD) im Jahr 2016.<sup>13)</sup> Diese enthält allgemeine und besondere Bestimmungen zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken im Körperschaftsteuerrecht, die nach Ansicht des Unionsgesetzgebers für das Funktionieren des Binnenmarktes erforderlich sind.<sup>14)</sup> Diese Richtlinie wurde insbesondere im Körperschaftsteuerrecht durch die Einführung der Hinzurechnungsbesteuerung<sup>15)</sup> und der Zinsschranke<sup>16)</sup> umgesetzt. Schließlich sind auch Rechts-

12/1

<sup>6)</sup> BVG Beitritt Österreichs zur Europäischen Union BGBl 1994/744 iVm EU-Beitrittsvertrag BGBl 1995/45 idF BGBl 1996/680.

<sup>7)</sup> VO (EU) 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. 10. 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABl L 2013/269, 1.

<sup>8)</sup> RL 2006/112/EG des Rates vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 2006/347, 1 idF RL (EU) 2022/542 des Rates vom 5. 4. 2022, ABl L 2022/107, 1.

<sup>9)</sup> ZB RL 92/83/EWG des Rates vom 19. 10. 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke, ABl L 1992/316, 21; RL 2003/96/EG des Rates vom 27. 10. 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, ABl L 2003/283, 51; RL 2011/64/EU des Rates vom 21. 6. 2011 über die Struktur und die Sätze der Verbrauchsteuern auf Tabakwaren, ABl L 2011/176, 24.

<sup>10)</sup> RL 2011/96/EU des Rates vom 30. 11. 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 2011/345, 8 idF RL (EU) 2015/121 des Rates vom 27. 1. 2015, ABl L 2015/21, 1.

<sup>11)</sup> RL 2003/49/EG des Rates vom 3. 6. 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 2003/157, 49 idF RL 2013/13/EU des Rates vom 13. 5. 2013, ABl L 2013/141, 30.

<sup>12)</sup> Anti Base-Erosion-and-Profit-Shifting; Anti Tax Avoidance Directive.

<sup>13)</sup> RL (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. 7. 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl L 2016/193, 1 idF RL (EU) 2017/952 des Rates vom 29. 5. 2017, ABl L 2017/144, 1.

<sup>14)</sup> Vgl ErwGr 1 bis 4 der RL (EU) 2016/1164.

<sup>15)</sup> COVID-19-Steuermaßnahmengesetz, BGBl I 2021/3.

<sup>16)</sup> Jahressteuergesetz 2018, BGBl I 2018/62.

akte der EU zu erwähnen, die die Mitgliedstaaten zur gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen und zum automatischen Informationsaustausch verpflichten,<sup>17)</sup> wodurch die grenzüberschreitende Zusammenarbeit beim Vollzug des Steuerrechts innerhalb der EU sichergestellt werden soll.

### III. Aufbau und innere Ordnung des Steuerrechts

**Literatur:** *Stoll*, Das Steuerschuldverhältnis (1972); *Ruppe*, Steuerbegünstigungen als Subventionen? in *Wenger*, Förderungsverwaltung (1973) 57; *ders.*, Das Abgabenrecht als Lenkungsinstrument der Gesellschaft und Wirtschaft und seine Schranken in den Grundrechten, Gutachten 8. ÖJT (1982); *Ellinger*, Rückwirkungen höchstgerichtlicher Erkenntnisse auf die Abgabenverwaltung, ÖStZ 1988, 27; *Lehner*, Grenzen der Besteuerung, FJ 1988, 4; *Beiser*, Mit Steuern steuern? ÖStZ 2000, 548; *Werndl*, Allgemeines Steuerrecht (2000); *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat: Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts (2001); *Tipke/Lang*, Steuerrecht<sup>24</sup> (2020); *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem (2005); *Lammers*, Die Steuerprogression im System der Ertragsteuern und ihr verfassungsrechtlicher Hintergrund (2008); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I–III<sup>2</sup> (2000–2012); *Bertl/Djanani/Eberhartinger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Kofler/Tumpel/Urnik* (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre I, Teil 1: Theorie und Methoden, Steuerarten und Abgabenverfahren<sup>4</sup> (2015); *Sieker* (Hrsg), Steuerrecht und Wirtschaftspolitik, DStJG 39 (2016); *Heinrich/Karlovsy*, Aspekte einer gerechten Lastenverteilung im Steuerrecht, in *Baumgartner/Heinrich/Rebhahn/Sutter*, Verteilungsgerechtigkeit im Recht (2017) 237; *Kofler et al*, Steuerpolitik und Verfassungsrecht, Wien 2023.

- 13** Besteuerung ist im Kern rechtsstaatlich geordneter Wertetransfer vom privaten zum öffentlichen Sektor. Dieser Wertetransfer erfolgt nicht willkürlich, sondern im Rahmen der verfassungsrechtlichen Ordnung auf gesetzlicher Grundlage. Einzelsteuergesetze stellen abstrakte Steuertatbestände auf, bei deren Verwirklichung jeweils ein gesetzliches, öffentlich-rechtliches Steuerschuldverhältnis entsteht (§ 4 BAO). Besteuerung tritt juristisch gesehen also in einer Vielzahl von gesetzlichen Schuldverhältnissen in Erscheinung: Dem Anspruch des Steuergläubigers steht die Verbindlichkeit des Steuerschuldners gegenüber. Als **Besonderes Steuerrecht** werden jene Normen bezeichnet, welche die verschiedenen Steuertatbestände aufstellen. Das Besondere Steuerrecht ist heute allein auf Bundesebene in mehr als 40 verschiedenen Gesetzen geregelt (vgl die Aufzählung in §§ 8 f FAG 2017).

Das Besondere Steuerrecht wird durch das **Allgemeine Steuerrecht** ergänzt. Dazu zählen zunächst die Vorschriften, die sich mit allgemeinen Problemen des Steuerschuldverhältnisses auseinandersetzen. Sie finden sich zT in der BAO (etwa Entstehen und Erlöschen des Anspruchs, Gesamtschuld, Haftung), aber auch im BewG, das allgemeine Vorschriften über die Wertermittlung für Besteuerungszwecke enthält.

<sup>17)</sup> Insb RL 2011/16/EU des Rates vom 15. 2. 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl L 2011/64, 1 idF RL (EU) 2018/822 des Rates vom 25. 5. 2018, ABl L 2018/139, 1.