

Kapitel 1

Grundsätze des Steuerrechts

1. Funktionen von Steuern und Abgabensanspruch

1.1. Funktionen von Steuern

Finanzierung

1

Steuern erfüllen eine wichtige **Finanzierungsfunktion**. Der Staat als Gesamtheit der Bevölkerung erbringt allgemeine Leistungen an die Bevölkerung. Dazu bedarf es finanzieller Ressourcen.

Diese Ressourcen kann der Staat im Wege der Fremdfinanzierung in Form von **Staatsanleihen** oder im Wege der Eigenfinanzierung aus seiner Bevölkerung durch Abgaben in Form von **Steuern, Beiträgen und Gebühren** aufbringen. Abhängig von der Finanzierungsform entsteht ein **direktes oder indirektes Austauschverhältnis**: Der Staat erbringt Leistungen in Form von Sicherheit, Rechtsschutz, Sozialleistungen, Infrastruktur, Bildung und Umweltschutz (Staatsausgaben) und finanziert diese Leistungen durch Gebühren, Beiträge und Steuern (Staatseinnahmen). **Steuern** sind dabei als allgemeiner Beitrag zu den Staatseinnahmen zu verstehen, der nicht unmittelbar mit einer direkten Gegenleistung zusammenhängt. Von Steuern zu unterscheiden sind **Beiträge** zur Teilfinanzierung von Aufgaben und **Gebühren** als Entgelt für direkt in Anspruch genommene öffentliche Dienstleistungen. Steuern, Beiträge und Gebühren werden mit dem Begriff **Abgaben** zusammengefasst.

Beispiele zu Abgabenarten:

1. **Steuern**: Einkommen- und Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer.
2. **Beiträge**: Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds, Sozialversicherungsbeiträge.
3. **Gebühren**: Ausstellung eines Reisepasses, Müllabfuhr, Kanalanschlussgebühr.

Sonstige Funktionen

2

Steuern haben nicht nur eine finanzierende Funktion, sondern auch eine **lenkende Funktion** für das Handeln der einzelnen Individuen.¹ Darüber hinaus erfüllen Steuern auch eine **soziale Funktion**, indem sie sozial Schwächere entlasten und somit auch eine Umverteilungsfunktion von Vermögen zugunsten der weniger Wohlhabenden entsteht. Ebenso übernehmen Steuern eine **wirtschaftliche Funktion**, indem sinnvolle wirtschaftliche Vorgänge steuerlich entlastet werden.

¹ VfGH 9.12.2014, G 136/2014, zur Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Managergehältern.

Beispiele zu den einzelnen Funktionen:

1. **Lenkende Funktion:** Durch Forschungsprämien sollen Anreize geschaffen werden, in die Forschung zu investieren. Ausländische Investoren sollen durch Steuerbegünstigungen zur Investition in Österreich gebracht werden.
2. **Soziale Funktion:** Natürliche Personen mit geringem Einkommen sollen ertragsteuerlich durch ein steuerfreies Existenzminimum entlastet werden. Gemeinnützige Körperschaften sind von bestimmten Steuern befreit.
3. **Wirtschaftliche Funktion:** Gründungen und Umgründungen von Unternehmen sind steuerneutral oder zumindest steuerbegünstigt.

1.2. Der Abgabeanpruch als Ausgangsbasis

3 Der Abgabeanpruch ist ein **öffentlich-rechtlicher Anspruch** des Staates gegenüber seinen Bürgern.

Abgabengläubiger ist der Staat in Form von Gebietskörperschaften als juristische Personen des öffentlichen Rechts, Abgabenschuldner sind die einzelnen Bürger. Zwischen dem Abgabengläubiger und dem Abgabenschuldner besteht ein Abgabenschuldverhältnis.

4 Abgabengläubiger und zuständige Abgabenbehörden

Abgabengläubiger sind Bund, Land und Gemeinde. Zur Einhebung der Abgaben bedienen sie sich den **Abgabenverwaltungsbehörden** (vgl § 49 Abs 1 BAO).

Abgaben gelten als **ausschließliche Bundesabgaben**, wenn sie dem Bund ausschließlich zukommen. **Gemeinschaftliche Bundesabgaben** werden zwischen Bund und Ländern oder Gemeinden geteilt. Dazu zählen gemeinschaftliche Bundesabgaben, die auch durch den Bund erhoben werden; Zuschlagsabgaben, die aus einer Stammabgabe des Bundes und Zuschlägen der Länder und Gemeinden bestehen, sowie Abgaben von demselben Besteuerungsgegenstand von Bund und Ländern oder Gemeinden. **Ausschließliche Landesabgaben oder Gemeindeabgaben** kommen den Ländern oder Gemeinden ausschließlich zu. **Gemeinschaftliche Landesabgaben** werden zwischen Ländern und Gemeinden geteilt und bestehen in Unterformen wie bei gemeinschaftlichen Bundesabgaben (§ 5 F-VG, Finanzverfassung).

Beispiele zu Abgabengläubigern:

1. **Ausschließliche Bundesabgaben:** Dienstgeberbeitrag vom Familienlastenausgleichsfonds, Stempel- und Rechtsgebühren, Zölle.
2. **Gemeinschaftliche Bundesabgaben:** Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer
3. **Ausschließliche Landesabgaben:** Feuerschutzsteuer, Fremdenverkehrsabgaben, Jagd-Fischereiabgaben.
4. **Ausschließliche Gemeindeabgaben:** Grundsteuer, Kommunalsteuer, Zweitwohnsitzabgabe.

Die Bundesabgaben werden grundsätzlich durch die **Bundesfinanzverwaltung** bemesen, eingehoben und zwangsweise eingebracht. Bundesgesetze können Abweichendes

bestimmen (§ 11 Abs 1 und 2 F-VG). Sonstige Länder- oder Gemeindeabgaben werden durch **Organe der Länder oder der Gemeinden** bemessen und eingehoben (§ 11 Abs 3 F-VG).

Beispiele zur Zuständigkeit von Abgabenbehörden:

1. **Bundesfinanzverwaltung:** Einkommensteuer, Umsatzsteuer, Kommunalsteuer (gemeindeübergreifend), Feuerschutzsteuer
2. **Landesverwaltung:** Jagd-Fischereiabgaben
3. **Gemeinde:** Grundsteuer, Kommunalsteuer (gemeindebezogen), Fremdenverkehrsabgaben

Abgabenschuldner

5

Der **Abgabenschuldner**, also derjenige, der die Abgabe schuldet, ergibt sich aus den Abgabenvorschriften.

Wer Abgabenschuldner ist, bestimmt sich grundsätzlich danach, wer nach den Abgabenvorschriften **Steuersubjekt** ist. Neben dem Steuersubjekt (als Abgabenschuldner) kommen auch **Rechtsnachfolger** des Abgabenschuldners (vgl §§ 14, 19 BAO) oder andere Personen in Betracht, die **für eine Abgabenschuld haften** (vgl § 7 BAO).

Beispiele zu Abgabenschuldnern:

1. **Steuerschuldner:** Der Einkommen- und Körperschaftsteuer unterliegen natürliche Personen und Körperschaften (§ 1 EStG, § 1 KStG).
2. **Gesamtrechtsnachfolger** im Wege der Erbschaft oder Umgründung (§ 19 BAO).
3. **Haftende** als Betriebserwerber, Vertreter oder Steuerabzugsverpflichteter (§§ 7 ff BAO).

1.3. Elemente des Abgabenanspruchs

Der Abgabenanspruch leitet sich aus den **vier wesentlichen Elementen** einer Steuer ab: Steuersubjekt, Steuerobjekt, Steuerermittlung und Steuererhebung.

6

Steuersubjekt

7

Steuersubjekt ist die Person, die der Steuer unterliegt und die Steuer daher schuldet. Steuerschuldner ist grundsätzlich derjenige, der einen Steuertatbestand verwirklicht.

Dabei können auch **mehrere** Personen in Betracht kommen (vgl § 6 BAO). Der Steuerschuldner ist dabei nicht immer derjenige, der die Steuer auch berechnet und an die Abgabenbehörde abführt. Steht nicht der Steuerschuldner selbst im Fokus der Besteuerung, weil er die Steuer auf eine andere Person **wirtschaftlich überwälzen** kann, dann handelt es sich um eine **indirekte** Steuer.² Steht der Steuerschuldner jedoch im Fokus der Steuer, dann handelt es sich um eine **direkte** Steuer.

² VfGH 3.12.2005, A9/05.

Beispiele zum Steuersubjekt:

1. **Einkommen- und Körperschaftsteuer:** Steuersubjekt ist die natürliche Person oder Körperschaft, die Einkommen erzielt (§ 1 ESt, § 1 KStG). Es handelt sich um eine direkte Steuer.
2. **Umsatzsteuer:** Steuersubjekt ist grundsätzlich der Unternehmer, der den Umsatz ausführt (§§ 1, 2 UStG). Der Unternehmer wälzt die Umsatzsteuer auf den Leistungsempfänger über, sodass es sich hier um eine indirekte Steuer handelt.
3. **Grunderwerbsteuer:** Steuersubjekt sind grundsätzlich die am Erwerb beteiligten Personen (§ 9 GrEStG). Die Steuer ist eine direkte Steuer für den Erwerber, weil dieser die Steuer zu tragen hat.

8 Steuerobjekt

Der **Abgabensanspruch entsteht**, sobald der **Tatbestand** verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft (§ 4 BAO). Das Steuerobjekt bestimmt dabei das **Objekt der Besteuerung**.

Als Steuerobjekt kommt dabei der Ertrag, das Vermögen, der Rechtsverkehr oder der Verbrauch in Betracht. Steuerarten sind daher **Ertragsteuern, Vermögensteuern, Verkehrssteuern, Verbrauchsteuern** oder **Lohnsummensteuern**.

Beispiele zum Steuerobjekt:

1. **Ertragsteuern** sind Einkommen- und Körperschaftsteuer.
2. **Verbrauchsteuern** sind Umsatzsteuer, Energieabgaben, Tabak- und Alkoholsteuer.
3. **Vermögensteuer** ist die Grundsteuer.
4. **Lohnsummensteuer** ist die Kommunalsteuer.
5. **Verkehrssteuern** sind Grunderwerbsteuer, Stiftungseingangssteuer, Rechtsgeschäftsgebühr.

Sachverhalte außerhalb des Steuerobjekts sind **nicht steuerbar**. Davon zu unterscheiden ist jedoch ein Sachverhalt, der grundsätzlich unter den Begriff des **Steuerobjekts** fällt, aber aufgrund einer entsprechenden Bestimmung von der Besteuerung ausgenommen oder **befreit** ist.

Beispiel zur Unterscheidung von nichtsteuerbaren und steuerfreien Sachverhalten:

Ein im Ausland getätigter Umsatz unterliegt nicht der österreichischen Umsatzsteuer, er ist nicht steuerbar. Ein im Inland getätigter Umsatz ist zwar steuerbar (vgl § 1 UStG). In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, ob es sich um einen steuerpflichtigen Umsatz handelt oder eine Steuerbefreiung vorliegt (vgl § 6 UStG).

9 Steuerermittlung

Die Steuer ermittelt sich grundsätzlich aus dem anzuwendenden **Steuersatz** multipliziert mit der **Bemessungsgrundlage**.

Der anwendbare **Steuersatz** ist ein Prozentanteil der Bemessungsgrundlage und ist entweder **fix** oder ergibt sich aufgrund eines (progressiven) **Steuertarifs**, wonach der anzuwendende Steuersatz von der Höhe der Bemessungsgrundlage abhängt.

Beispiele zum anwendbaren Steuersatz:

1. **Einkommensteuersätze:** fix in Höhe von 6 %, 25 %, 27,5 % und 30 % und progressiver Steuertarif von 0 % bis 55 % (§§ 27a, 30a, 33, 67 Abs 1 EStG).
2. **Körperschaftsteuersatz:** 25 % fix (§ 22 KStG).
3. **Umsatzsteuersatz:** 10 %, 13 %, 19 % oder 20 % (§ 10 UStG).
4. **Rechtsgeschäftsgebühren:** bis 2 % (§ 33 GebG).
5. **Grunderwerbsteuer:** 0,5 %, 2 % und 3,5 % plus 2,5 % Stiftungseingangssteueräquivalent, Stufentarif von 0,5 % bis 3,5 % (§ 7 GrEStG).

Die **Bemessungsgrundlage** ergibt sich grundsätzlich aus einem zahlenmäßigen Wert, abgeleitet vom Steuerobjekt. Als Bemessungsgrundlage kommen daher das Einkommen, das Entgelt, der Vermögenswert, die Gegenleistung oder die Summe der Arbeitslöhne in Betracht.

Beispiele zur Bemessungsgrundlage:

1. **Einkommensteuer- und Körperschaftsteuer:** Höhe des Einkommens (§ 2 EStG, § 7 KStG).
2. **Umsatzsteuer:** Entgelt (§ 4 UStG).
3. **Grunderwerbsteuer:** Gegenleistung Einheitswert oder Grundstückswert (§§ 4 bis 6 GrEStG).
4. **Kommunalsteuer:** Summe der Arbeitslöhne (§ 5 KommStG).

Hängt die Ermittlung der Steuer aufgrund des Steuersatzes und der Bemessungsgrundlage von Eigenschaften des Steuersubjekts ab, dann handelt es sich um eine **Subjektsteuer oder Personensteuer**. Ist die Ermittlung der Steuer vorrangig auf das Besteuerungsobjekt gerichtet, spricht man von einer **Objektsteuer oder Sachsteuer**.

Beispiele zu Subjekt- und Objektsteuern:

1. **Subjekt- oder Personensteuer:** Einkommen- und Körperschaftsteuer, Elemente der Grunderwerbsteuer (Stufentarif, niedriger Steuersatz für nahe Angehörige).
2. **Objekt- oder Sachsteuer:** Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer, Kommunalsteuer.

Steuererhebung

10

Als letzter Schritt ist die ermittelte Steuer **von der zuständigen Abgabenbehörde zu erheben**.

Dabei ist die Mitwirkung sowohl des Steuerschuldners als auch anderer Personen notwendig. Als **Erhebungsformen** kommen Selbstberechnung, Abzugsteuern, Vorauszahlung, Veranlagung und Festsetzung in Betracht.

Beispiele zu Erhebungsformen:

1. **Selbstberechnung:** Umsatzsteuervoranmeldungen (§ 21 UStG), Immobilienertragsteuer als besondere Form der Abgabenerhebung der Einkommen- und Körperschaftsteuer (§ 30b EStG), Grunderwerbsteuer (Selbstberechnung, §§ 11 bis 14 GrEStG), Bestandsvertragsgebühr (§ 33 TP 5 Abs 5 GebG).
2. **Abzugsteuern:** Lohnsteuer (§§ 47 ff EStG), Kapitalertragsteuer (§§ 93 ff EStG) und Abzugsteuer beschränkt Steuerpflichtiger (§ 99 EStG) als Erhebungsformen der Einkommen- oder Körperschaftsteuer.
3. **Vorauszahlungen** der Einkommen- und Körperschaftsteuer (§ 45 EStG, § 24 Abs 3 und 4 KStG).
4. **Veranlagung und Festsetzung** der Einkommen- und Körperschaftsteuer (Steuererklärung, §§ 39 ff EStG), Rechtsgeschäftsgebühren (§§ 31 und 32 GebG), Grunderwerbsteuer (Steuererklärung, § 10 GrEStG), Umsatzsteuer (Steuererklärung, § 21 Abs 4 UStG).

Die Erhebung der Steuer erfolgt im Wege des **Abgabenverfahrens** (insbesondere Verfahren nach der BAO, → 919). Zweck des Abgabenverfahrens ist es, in einem förmlichen, rechtsstaatlichen Verwaltungsverfahren den Sachverhalt zu **ermitteln**, der den Tatbestand einer Abgabe erfüllen könnte, über das Vorliegen eines Abgabeananspruches und dessen Höhe zu **entscheiden** und diesen entsprechend **einzuheben**.

Das **Finanzstrafrecht** (insbesondere nach dem FinStrG → 1052) stellt den ordnungsgemäßen Ablauf des Abgabenverfahrens und damit auch die Erhebung der Abgaben sicher, indem es für grob fahrlässige und vorsätzliche **Verletzungen von dem Steuerpflichtigen obliegenden Pflichten** im Abgabenverfahren sowohl verwaltungsbehördliche als auch gerichtliche **Strafen** vorsieht. Zweck des **Finanzstrafverfahrens** (→ 105) ist es in einem förmlichen, rechtsstaatlichen Strafverfahren den Sachverhalt zu **ermitteln**, der den Tatbestand eines Finanzvergehens erfüllen könnte, über das Vorliegen einer strafbaren Handlung und dessen Bestrafung zu **entscheiden** und diese entsprechend **durchzusetzen**.

11 Überblick: Prüfungsschema

1. Steuersubjekt
Wer? Steuerschuldner Person, die den Tatbestand verwirklicht
Beispiele: Einkommen- und Körperschaftsteuer: Natürliche Personen und Körperschaften Umsatzsteuer: Unternehmer
2. Steuerobjekt
Was? Objekt der Besteuerung Tatbestand, der der Besteuerung unterliegt
Beispiele: Einkommen- und Körperschaftsteuer: Einkommen Umsatzsteuer: Umsatz
3. Steuerermittlung
Wie viel? Steuerbetrag Steuersatz multipliziert mit der Bemessungsgrundlage
Beispiele: Einkommen- und Körperschaftsteuer: 0–55 % × ermittelter Einkommensbetrag Umsatzsteuer: 20 % × Entgelt
4. Steuererhebung
Wie? Entrichtung der Steuer Form der Entrichtung an die Steuerbehörde
Beispiele: Einkommen- und Körperschaftsteuer: Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer, Veranlagung Umsatzsteuer: Voranmeldungen, Veranlagung

Abbildung 1: Prüfungsschema

2. Ermittlung und Bewertung

2.1. Allgemeine Grundsätze zur Ermittlung des Abgabenspruchs

Wirtschaftliche Betrachtungsweise

12

Für die Ermittlung des Abgabenspruchs und zur Beurteilung der damit in Zusammenhang stehenden steuerrechtlichen Fragen und des steuerrelevanten Sachverhalts ist vorrangig die **wirtschaftliche Betrachtungsweise** maßgebend (§ 21 Abs 1 BAO).³

Maßgeblich ist dabei der **wahre wirtschaftliche Gehalt** und **nicht die äußere Erscheinungsform**. Die Maßgeblichkeit der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse dient der Steuergerechtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.⁴ Es sind daher auch von der Abgabenbehörde die **tatsächlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse** zu ermitteln (§ 115 Abs 1 BAO).

Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen sind für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend (§ 23 Abs 1 BAO). Eine Steuer ist auch dann zu erheben, wenn der Sachverhalt, der den Tatbestand erfüllt, gegen ein **gesetzliches Gebot oder Verbot** oder gegen die guten Sitten verstößt (§ 23 Abs 2 BAO). Sofern ein Rechtsgeschäft nichtig oder anfechtbar ist, schadet dies der Erfüllung des Tatbestands nicht, solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis eintreten und bestehen lassen bzw die Anfechtung nicht mit Erfolg durchgeführt wird (§ 23 Abs 3 und 4 BAO). Diese Bestimmung ergänzt den Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.⁵

Beispiele:

1. **Bei Abschluss eines Vertrages ist nicht der bloße Wortlaut und die Bezeichnung** des Vertrages steuerlich maßgebend, sondern auch die tatsächliche Ausführung – daher wie der Vertrag in der Praxis gelebt wird.
2. **Selbstkontrahieren:** Ein Alleingesellschafter hat mit seiner Gesellschaft einen Dienstvertrag im Wege des rechtlich nicht immer zulässigen Selbstkontrahierens abgeschlossen. Auch wenn der Dienstvertrag rechtlich als nicht zustande gekommen gilt, wird das Dienstverhältnis bei tatsächlicher Ausführung steuerlich anerkannt.⁶
3. **Nichtigkeit:** Ist ein Rechtsgeschäft nichtig, bleibt sein wirtschaftlicher Erfolg aber bestehen, dann ist dies auch für steuerliche Zwecke maßgeblich.⁷ Wird ein landwirtschaftlicher Betrieb übergeben, der Kaufvertrag aber aufgrund einer **fehlenden agrarbehördlichen Genehmigung** nicht gültig, dann ist die Veräußerung für steuerliche Zwecke trotzdem anzuerkennen, sofern der Betrieb nicht rückübergeben wird.⁸
4. **Verbotene Geschäfte:** Auch der Drogendealer unterliegt der Einkommensteuer mit seinen Gewinnen und der Umsatzsteuer mit seinen Lieferungen aus dem Handel mit Drogen.

3 VwGH 7.3.1991, 90/16/0002.

4 EB zu § 21 BAO.

5 EB zu § 23 BAO.

6 Vgl VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054.

7 Vgl VwGH 22.7.2015, 2011/13/0067.

8 VwGH 8.10.1991, 91/14/0013.

5. **Entgeltlichkeit** liegt vor, wenn nach dem Willen der Vertragsparteien eine Leistung im Sinne einer subjektiven Äquivalenz abgegolten wird. Auch als unentgeltlich bezeichnete Vorgänge sind entgeltlich, wenn im engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang im Gegenzug eine andere Leistung erbracht wird (Schenkung eines Grundstücks mit gleichzeitiger Schenkung eines Sparbuchs durch den Grundstückserwerber ist als eine entgeltliche Übertragung des Grundstücks anzusehen).⁹

Aus der wirtschaftlichen Betrachtungsweise werden **weitere Grundsätze** abgeleitet:

- **Steuerliche Begriffsbildung:** Die wirtschaftliche Betrachtungsweise macht eigene steuerlich geprägte Begriffe notwendig, die sich von rechtlich bereits existierenden Begriffen unterscheiden, wie insbesondere Wirtschaftsgüter (→ 74), Angehörige (§ 25 BAO), Wohnsitz, Aufenthalt, Sitz (§§ 26 und 27 BAO → 144, 145), Gewerbebetrieb → 76, Betriebsstätte → 157, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb → 117, Vermögensverwaltung (§§ 28 ff BAO → 77) sowie gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke (§§ 34 ff BAO → 28).
- **Zurechnung von Wirtschaftsgütern** an den wirtschaftlichen Eigentümer (§ 24 BAO → 13).
- **Missbrauchstatbestand** (§ 22 BAO): Dient bei Anknüpfung des Gesetzes an rechtliche Vorgänge und Verwendung von ungewöhnlichen Rechtsformen und Rechtsgeschäften zur Vermeidung der Steuerumgehung → 15.
- **Bewertungsgrundsätze:** Die Bewertung erfolgt nach wirtschaftlichen Grundsätzen → 18.

13 Zurechnung von Wirtschaftsgütern

Ausprägung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist die **Zurechnung von Wirtschaftsgütern** für abgabenrechtliche Zwecke (§ 24 BAO). Wirtschaftsgüter sind nicht dem rechtlichen Eigentümer zuzurechnen, sondern einer anderen Person, wenn diese über die Wirtschaftsgüter wie ein Eigentümer wirtschaftlich verfügen kann. Dieses **wirtschaftliche Eigentum** ist die Befugnis, über die Substanz und den Nutzen des Wirtschaftsguts gleich einem rechtlichen Eigentümer zu verfügen und die Herrschaft darüber auszuüben.

Beispiele:

1. **Bei der Treuhand ist dem Treugeber** und nicht dem Treuhänder das Wirtschaftsgut zuzurechnen. Bei der Sicherungsübereignung wird das Wirtschaftsgut dem **Sicherungsgeber** und nicht dem Sicherungsnehmer zugerechnet (§ 24 Abs 1 BAO).
2. **Leasing:** Wird ein Wirtschaftsgut dem Leasingnehmer übergeben und erhält dieser die Verfügungsmacht über das Wirtschaftsgut und übernimmt das Risiko der Wertänderung (und ist überdies mit dem späteren Übergang des rechtlichen Eigentums zu rechnen), dann wird bereits dem Leasingnehmer das Wirtschaftsgut zugerechnet, auch wenn er noch nicht rechtlicher Eigentümer ist. Es liegt aus wirtschaftlicher Sicht ein **Kauf auf Raten** vor. Kann der Leasingnehmer das Wirtschaftsgut nur nutzen, verbleibt das Risiko grundsätzlich beim Leasinggeber und ist auch mit einem späteren Übergang des rechtlichen Eigentums nicht zu rechnen, dann wird das Wirtschaftsgut weiterhin dem Leasinggeber zugerechnet. Es liegt aus wirtschaftlicher Sicht eine **Miete** vor.¹⁰

⁹ Vgl VwGH 16.10.2003, 2003/16/0126.

¹⁰ VwGH 21.10.1993, 92/15/0085.

3. **Forderungsabtretungen** im Hinblick auf ihren Zweck: Wird eine Forderung abgetreten und dabei auch das Ausfallsrisiko vom Käufer übernommen, dann liegt eine Veräußerung der Forderung vor (echtes Factoring). Der Käufer wird wirtschaftlicher Eigentümer der Forderung. Wird dagegen das Ausfallsrisiko nicht übernommen, aber dennoch für die Forderung ein Betrag gewährt, dann liegt nur eine Vorfinanzierung vor, die als Darlehen zu bewerten ist; die Forderung dient dann der bloßen Sicherung des Darlehens (unechtes Factoring).¹¹ Die Forderung verbleibt im wirtschaftlichen Eigentum des Abtretenden.
4. **Bauherr**: In der Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer kommt dem Bauherrn Bedeutung insoweit zu, als diesem das zu errichtende Gebäude wirtschaftlich zuzurechnen ist. Bauherr ist derjenige, der auf die bauliche Gestaltung Einfluss nehmen kann, das Baurisiko trägt (daher gegenüber dem Bauunternehmer unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist), das finanzielle Risiko trägt (daher Kostensteigerungen tragen muss) und Rechnungslegung verlangen kann.¹²
5. **Begriff des Grundstücks**: Stellt das Gesetz auf die Veräußerung von Grundstücken ab, dann ist aufgrund der ertragsteuerlichen Anknüpfung an die wirtschaftliche Zurechnung darunter auch die Veräußerung von Anteilen an einer grundstückshaltenden Personengesellschaft zu verstehen.¹³

Rechtliche Betrachtungsweise

14

In bestimmten Abgabenvorschriften wird zugunsten einer **rechtlichen Betrachtungsweise** von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise abgewichen (vgl § 21 Abs 2 BAO).

Wird daher rein auf **rechtliche Umstände** und somit auf die rechtliche Ausgestaltung oder die rechtliche Gültigkeit eines Vorgangs abgestellt, dann tritt insoweit die wirtschaftliche Betrachtungsweise in den Hintergrund. Dasselbe gilt für die Anknüpfung an formale Umstände.¹⁴

Beispiele:

1. **Im Ertragsteuerrecht** wird hinsichtlich der Steuersubjekteigenschaft auf die zivilrechtliche Einordnung als rechtsfähige Person abgestellt.
2. **Im Gebührengesetz** wird vorrangig an rechtliche und formale Umstände angeknüpft. Es kommt auf das Vorhandensein eines gültigen Rechtsgeschäfts an, unabhängig davon, ob es tatsächlich ausgeführt, nachträglich aufgehoben oder die Urkunde vernichtet wird (§ 17 Abs 5 GebG). Sofern daher für die Gültigkeit eine Genehmigung oder Bestätigung einer Behörde oder eines Dritten notwendig ist, entsteht die Gebührenschuld für das beurkundete Rechtsgeschäft erst im Zeitpunkt der Genehmigung oder Bestätigung (§ 16 Abs 6 GebG).¹⁵
3. **Bei Umgründungen** stellt das UmgrStG hinsichtlich Verschmelzung, Spaltung und Umwandlung auf gesellschaftsrechtliche Vorgänge und die Eintragung im Firmenbuch ab.

Tendenziell knüpft das Steuerrecht bei **älteren Steuerarten** wie Vermögens- und Verkehrssteuern vorrangig an **rechtliche Gegebenheiten** an (rechtliche Betrachtungsweise),¹⁶ hinsichtlich der jüngeren Ertragsteuern stehen wirtschaftliche Vorgänge im Vordergrund (wirtschaftliche Betrachtungsweise).

¹¹ BFH 26.8.2010, I R 17/09.

¹² VwGH 30.1.2014, 2013/16/0078.

¹³ VwGH 24.9.2014, 2012/13/0021.

¹⁴ VfGH 8.5.1980, V14/80.

¹⁵ VwGH 24.11.1954, 2907/52.

¹⁶ VfGH 8.5.1980, V14/80.

15 Missbrauch

Durch **Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des privaten Rechts** kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären (§ 22 Abs 1 und Abs 3 BAO).

Anwendung findet die Missbrauchsbestimmung aufgrund der historischen Entwicklung dann, wenn wirtschaftliche Vorgänge besteuert werden sollen und die gesetzliche Bestimmung **dabei an die entsprechende rechtliche Form anknüpft**.¹⁷ Knüpft das Gesetz selbst an einen wirtschaftlichen Vorgang an, dann wird bereits dadurch der wirtschaftlichen Betrachtungsweise Rechnung getragen. Daneben wird in bestimmten Vorschriften ausdrücklich auf Rechtsformen und Rechtsgeschäfte abgestellt, ohne dass diese wirtschaftlich auszulegen wären.¹⁸ In beiden Fällen scheidet die Anwendung der Missbrauchsbestimmung aus.

Die Missbrauchsbestimmung dient daher ihrer Entstehungsgeschichte nach im Ergebnis als Auslegungsgrundsatz steuerlich anzuwendender Bestimmungen (**Innentheorie**). Die Rechtsprechung scheint jedoch teilweise zu vertreten, dass Missbrauch auch in anderen Fällen vorliegen kann und unabhängig von der Auslegung einer konkreten steuerlichen Bestimmung anwendbar ist (**Außentheorie**).¹⁹ Die praktischen Konsequenzen der unterschiedlichen Theorien halten sich in Grenzen. Vielmehr besteht die Schwierigkeit darin, Steuerbestimmungen auf einen konkreten Sachverhalt entweder anzuwenden oder nicht anzuwenden, unter Zugrundelegung eines wirtschaftlichen Verständnisses oder tatsächlich beschränkt auf rechtliche Gestaltungen und Rechtsgeschäfte.

16 Vertiefung: Elemente des Missbrauchs

Missbrauch liegt vor, wenn eine rechtliche Gestaltung, die einen oder mehrere Schritte umfassen kann, oder eine Abfolge rechtlicher Gestaltungen im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung, ungewöhnlich und unangemessen ist.²⁰ Ungewöhnlich und unangemessen sind solche Gestaltungen, die unter Außerachtlassung der damit verbundenen Steuerersparnis nicht mehr sinnvoll erscheinen, weil der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen²¹, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft. Bei Vorliegen von triftigen wirtschaftlichen Gründen, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, liegt kein Missbrauch vor (§ 22 Abs 2 BAO).²²

17 VfGH 8.5.1980, V14/80.

18 VfGH 8.5.1980, V14/80.

19 VwGH 2.8.2000, 98/13/0152.

20 EB zu § 22 BAO; VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176.

21 VwGH 24.11.2016, Ra 2014/13/0019.

22 VwGH 25.5.2016, 2013/15/0244.

Beispiele zum Missbrauch:

1. **Begriff des Veräußerungsgeschäfts:** Werden Veräußerungsgeschäfte besteuert und wird anstelle eines Kaufvertrags wegen der Steuerfolgen ein Pachtvertrag mit unbedingtem und unwiderruflichem Vorkaufsrecht mit vorzeitiger Kaufpreiszahlung abgeschlossen, dann liegt Missbrauch vor. Die Steuer vom Veräußerungsgewinn ist so zu erheben, als wäre das Rechtsgeschäft auf dem allgemein üblichen Weg zivilrechtlicher Gestaltung, nämlich durch Kaufvertrag, zustande gekommen.²³
2. **Anteilsvereinigung:** Die Anteilsvereinigung stellt nicht bereits auf einen wirtschaftlichen Vorgang ab, sondern auf den zivilrechtlichen Erwerb von (vormals) 100 % der Anteile. Daher liegt Missbrauch vor, wenn bei Übertragung des restlichen Anteils vom Vater an den Sohn allein zur Vermeidung der Grunderwerbsteuer der Vater einen Zwerganteil als Treuhänder für den Sohn weiter hält.²⁴
3. **Gebührenvermeidung:** Bei formeller Anknüpfung hinsichtlich des Gebührentatbestands durch Inlandsbeurkundung und Urkundenerrichtung liegt im Falle der Gebührenvermeidung durch Auslandsbeurkundung oder mündlichem Abschluss eines Rechtsgeschäfts kein Missbrauch vor, weil das Gesetz nicht auf wirtschaftliche Vorgänge abstellt.²⁵
4. **Kapitalertragsteuer:** Werden Zwischengesellschaften in der EU eingeschaltet, um unter die Kapitalertragsteuerbefreiung zu fallen, dann kann Missbrauch vorliegen.²⁶ Die Anwendung der Missbrauchsbestimmung ist dann gerechtfertigt, wenn die Bestimmung an rechtliche Vorgänge anknüpft. Allerdings könnte der Sachverhalt im Fall der wirtschaftlichen Anknüpfung auch direkt nach der wirtschaftlichen Einkünftezurechnung mit demselben Ergebnis gelöst werden.
5. **Bei mehrfachen Umgründungen, die im Ergebnis zum Ausgangspunkt zurückführen,** ohne dass sich die wirtschaftliche Struktur dadurch sinnvoll geändert hat, aber damit steuerliche Vorteile verbunden sind (zB Verwertung von Verlustvorträgen), wird von Missbrauch auszugehen sein (zB Einbringung und darauffolgende Umwandlung).²⁷
6. **Steuroptimierung:** Solange keine unangemessene Gestaltung gewählt wird, hat der Abgabepflichtige das Recht, die steuereffizienteste Struktur für seine geschäftlichen Angelegenheiten zu wählen.²⁸

Nachträgliche Ereignisse

17

Nachträgliche Ereignisse haben grundsätzlich keine Auswirkung auf einen einmal entstandenen Abgabenanspruch.

Der Anspruch entsteht unabhängig davon, ob die Abgabe später durch die Behörde festgesetzt wird oder wann die Abgabe fällig ist (§ 4 Abs 4 BAO). Ein **nachträgliches Ereignis** kann eine einmal entstandene Steuerschuld nicht rückgängig machen oder rückwirkend ändern.²⁹ Eine Rückwirkung ist nur dann möglich, wenn dies gesetzlich vorgesehen ist.

Der Zeitpunkt der Berücksichtigung nachträglicher Ereignisse hängt grundsätzlich vom Entstehungsgrund ab: Entsteht die Steuerschuld laufend, also periodenbezogen, dann wird eine rückwirkende Berücksichtigung nicht infrage kommen, weil diese in Folgeperioden ausgeglichen werden kann. Gründet sich die Steuerschuld allerdings auf

23 VwGH 17.12.1965, 2372/64.

24 VwGH 5.4.2011, 2010/16/0168.

25 VfGH 8.5.1980, V14/80.

26 VwGH 26.6.2014, 2011/15/0080.

27 EB zum UmgrStG 1993.

28 EB zu § 22 Abs 3 BAO.

29 VwGH 22.7.2015, 2011/13/0067.