

Einleitung: Untersuchungsgegenstand und Methodik¹

Die verfassungsrechtlichen Grenzen für den Gesetzgeber im Bereich des Abgabenrechts ergeben sich im Wesentlichen aus der Finanzverfassung und aus den Grundrechten.² Im Rahmen der Grundrechte hat der Gleichheitssatz überragende Bedeutung.³ Für die Rechtspraxis ist der Inhalt des Gleichheitssatzes weitgehend das, was in der verfassungsgerichtlichen Judikatur aus dem Gleichheitssatz gemacht wird.⁴ Das ist aus pragmatischer Sicht nachvollziehbar: Richterrecht hat umso größere Bedeutung, je weniger detailliert die jeweilige Verfassungsbestimmung ist.⁵

Ein wesentliches Interesse der Rechtspraxis – dazu zählen in einem weiten Begriffsverständnis Legislative, Exekutive, Judikative, Rechtsberatung und Wissenschaft – ist die Vorhersehbarkeit der Rechtsprechung.⁶ Vorhersehbarkeit stiftet gleichzeitig die im Rahmen der Rechtsanwendung essenzielle Sicherheit.⁷ Voraussetzung für gesicherte Aussagen zur Rechtsprechung ist deren möglichst lückenlose Kenntnis.⁸ Vor diesem Hintergrund unternimmt die vorliegende Arbeit eine systema-

1 Für die Betreuung der Dissertation und die Förderung im Rahmen sieben lehrreicher Jahre am Institut für Finanzrecht der Universität Wien danke ich Frau Univ.-Prof. MMag. Dr. Sabine Kirchmayr-Schliesselberger. Für seine Förderung, die auch diese Arbeit maßgeblich beeinflusst hat, danke ich ebenso Herrn ao. Univ.-Prof. Mag. Dr. Alexander Tipold. Für die Erstellung der Gutachten und die damit einhergehenden Anregungen, die ich im vorliegenden Buch großteils berücksichtigt habe, danke ich Frau Univ.-Prof. Mag. Dr. Magdalena Pöschl und Herrn em. Univ.-Prof. Dr. Michael Tanzer. Für zahlreiche Verbesserungsvorschläge danke ich auch den an den Socratic-Seminaren der Ars Iuris Vienna (vormals Vienna Doctoral Academy) teilnehmenden Fellows und den Seminarleitern, Frau Univ.-Prof. MMag. Dr. Michaela Windischgrätz und Herrn Vizedekan Univ.-Prof. Mag. Dr. Franz-Stefan Meissel. Für großzügige Dissertationsstipendien danke ich dem Land Niederösterreich, der Literar-Mechana Wahrnehmungsgesellschaft für Urheberrechte GesmbH, der Heinrich Graf Hardegg'schen Stiftung und der Hochschulstipendienstiftung für Hörer der Rechte der Universität Wien, für den großzügigen Druckkostenzuschuss danke ich der Ars Iuris Vienna der Universität Wien. Ohne die vielfältige Unterstützung von Herrn Dr. Rainer Pöhl, Herrn Mag. Dr. Lothar Klingelmayer, Frau Yvonne Egger, Frau Univ.-Prof. Dr. Martina Zemp und vor allem von meinen Eltern, meiner Mutter Frau Mag. Anneliese Schaunig und meinem schon vor Beginn der Dissertation verstorbenen Vater Josef Schaunig, wäre dieses Buch gar nicht oder nicht in der vorliegenden Form möglich gewesen. Dafür danke ich ihnen von Herzen.

2 Vgl zB VfSlg 5723/1968; VfSlg 6755/1972; VfSlg 10.001/1984; VfSlg 11.666/1988.

3 ZB Ruppe, Schranken 119 (120).

4 Korinek in FS Melichar 39 (43); vgl auch Berka, JBl 2020, 409 (410); Kneucker/Welan, ÖZP 1975, 5 (5 f, 12 f).

5 Aus dem deutschen Schrifttum – und insoweit auf Österreich übertragbar – Wernsmann, Steuergesetz 34.

6 Vgl zB Pöschl, Gleichheit 184 bei FN 185; Stoll, ÖStZ 1989, 188 (192, 197); Thienel, Vertrauensschutz 40; vgl auch Rosenberger, Gleichheitsgrundsatz 96. Zur praktischen Bedeutung der Rechtsprechung vgl auch F. Bydlinski, Methodenlehre 502; Ehrke-Rabel, Grundriss Rz 91a.

7 Zur Bedeutung von Sicherheit im Rahmen der Anwendung des Gleichheitssatzes vgl Holoubek, Art 7 B-VG Rz 17 f, 23, 34; Kneucker, ÖStZ 1966, 217 (218).

8 Vgl Ruppe, Vorwort VII.

tische Analyse der gesamten Judikatur des Verfassungsgerichtshofs (VfGH) zur Bedeutung des Gleichheitssatzes im Abgabenrecht.⁹

Art 7 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) enthält einen allgemeinen Gleichheitssatz.¹⁰ Dessen Adressaten sind Gesetzgebung und Vollziehung.¹¹ Es handelt sich um ein Grundrecht. Grundrechtsträger sind juristische und natürliche Personen.¹² Davon handelt der erste Teil der Arbeit.

§ 4 Finanz-Verfassungsgesetz 1948 (F-VG) enthält einen besonderen Gleichheitssatz.¹³ Dabei handelt es sich um kein Grundrecht. Adressat ist der Bundesgesetzgeber als Finanzausgleichsgesetzgeber. Die finanziellen Beziehungen zwischen den Gebietskörperschaften (Bund, Länder und Gemeinden) regelt neben dem F-VG (Verfassungsgesetz) das jeweilige Finanzausgleichsgesetz (einfaches Gesetz). Der Finanzausgleich konkretisiert – basierend auf vorhergehenden Verhandlungen – die Verteilung der Abgabenerträge zwischen den Gebietskörperschaften. Schutzsubjekte von § 4 F-VG sind die Gebietskörperschaften.¹⁴ Davon handelt der zweite Teil der Arbeit.

Im Übrigen bestehen auch unabhängig von § 4 F-VG Zusammenhänge zwischen Problemen der Finanzverfassung einerseits und des allgemeinen Gleichheitssatzes andererseits.¹⁵ Bisweilen prüft der VfGH sowohl finanzverfassungsrechtliche als auch gleichheitsrechtliche Fragen in einem Erkenntnis.¹⁶ Darüber hinaus gibt es auch materielle Verschränkungen: So sind konkurrierende Abgabenkompetenztatbestände nach der Judikatur so auszulegen, dass ein gleichheitswidriges Ergebnis nach Möglichkeit vermieden werde.¹⁷ Diese Zusammenhänge sind hier nur zu erwähnen, eine diesbezügliche Vertiefung ist nicht untersuchungsgegenständlich.

Gegenstand der Arbeit ist eine Judikaturanalyse. In diesem Bereich konzentriert sich die Analyse einerseits auf den Rechtsbereich des Abgabenrechts,¹⁸ andererseits

9 Aus dieser gesamten Judikatur erfolgt eine Auswahl der aussagekräftigsten Erkenntnisse. Nach der vorgenommenen Grundlagenrecherche weisen etwa 2.800 Erkenntnisse aus der offiziellen Judikaturammlung des VfGH finanzrechtliche Bezüge im weitesten Sinn auf. Ein großer Teil davon sind Erkenntnisse zum Gleichheitssatz. Vgl auch mit bedeutend engerem Untersuchungskorpus Kerschhofer, Analyse 10 ff; Walenta, Judikatur 48 ff.

10 Vgl neben Art 7 B-VG auch Art 2 Staatsgrundgesetz über die allgemeinen Rechte der Staatsbürger (StGG). Zum Verhältnis dieser beiden Gleichheitsverbürgungen Holoubek, Art 7 B-VG Rz 5 ff.

11 Vgl zB Grabenwarter/Holoubek, Verfassungsrecht Rz 583.

12 ZB Grabenwarter/Holoubek, Verfassungsrecht Rz 584. Näher Holoubek, Art 7 B-VG Rz 76 ff.

13 Vgl Pöschl, Gleichheitsrechte Rz 88 ff, 119 ff.

14 Faktisch werden die Regeln des F-VG allerdings auch von den Steuerpflichtigen – wie Ruppe, Schranken 119 (141), bemerkt – „als zusätzliche und oft wirksame Waffe [...] eingesetzt.“

15 Zu diesen Verschränkungen in Bezug auf das lenkende Abgabenrecht zB Ruppe, Lenkungsinstrument 7.

16 ZB VfSlg 16.378/2001. Vgl auch VfSlg 19.725/2012, wo der VfGH eine gebührenrechtliche Regelung auf ihre Vereinbarkeit „mit Art 7 B-VG bzw. mit § 4 F-VG“ prüft.

17 VfSlg 15.954/2000.

18 Die Einbeziehung gleichheitsrechtlicher Judikatur zu anderen Rechtsbereichen wird – soweit sich dies nicht aus dem Zusammenhang von selbst ergibt – gesondert kenntlich gemacht. Die in den Gutachten von Morscher, Lenkungsinstrument, und Ruppe, Lenkungsinstrument, vorgenommene perspektivische Teilung des Untersuchungsgegenstands in Grundrechte einerseits und Abgabenrecht andererseits versucht die Arbeit zu einer – vorwiegend pragmatisch ausgerichteten – Synthese zu bringen.

auf die Bindungen des Gesetzgebers unter Ausklammerung der Vollziehung.¹⁹ Die deskriptive Erörterung und Systematisierung der Judikatur bieten die Grundlage für die Ableitung normativer Aussagen.²⁰ Dieser judikaturanalytische Ansatz steht im Einklang mit der überwiegenden Grundrechtswissenschaft.²¹

Diese Arbeit ist keine Analyse des Gleichheitssatzes.²² Sie ist daher keine rechtliche und systematische Auseinandersetzung damit, was das Schrifttum gemeinhin unter „Dogmatik“ des Gleichheitssatzes versteht.²³ In diesem Zusammenhang entwickelt das Schrifttum im Wesentlichen Begründungsmodelle in Bezug auf den Gleichheitssatz.²⁴ Diese Untersuchungen gibt es in Österreich bereits. Sie kommen zu teils ganz unterschiedlichen Ergebnissen im Hinblick darauf, was aus dem Gleichheitssatz abzuleiten ist.²⁵ Eine Behandlung der strukturellen Probleme des Grundrechts und des einschlägigen Schrifttums erfolgt daher nur sekundär.²⁶ In diesem Rahmen erfolgt teilweise eine Auseinandersetzung damit, ob und inwieweit zwischen der Judikatur und den vom Schrifttum entwickelten Begründungsmodellen Schnittmengen bestehen.²⁷ Eine Einbeziehung deutscher Judikatur des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) und deutschen Schrifttums erfolgt nur punktuell,²⁸ weil die österreichische und die deutsche Verfassungsordnung samt

-
- 19 Ähnlich wie im Rahmen der Abhandlung von Holoubek, ÖZW 1991, 72 (73 bei FN 10), erfolgt zu dem eine Einbeziehung jener Fälle, in denen der VfGH zu Auslegungsergebnissen der Vollziehung Aussagen von gleichheitsrechtlichem Gehalt trifft oder eine verfassungskonforme Auslegung vornimmt.
- 20 Vgl Achatz/Kamper/Ruppe, Rechtsprechung 2.
- 21 Vgl Holoubek, Art 7 B-VG Rz 19, 35. Korinek in FS Walter 363 (385), bemerkt betreffend die Verfassungsinterpretation, dass „der wissenschaftlichen Erörterung der Judikatur eine besondere Aufgabe zukommt“.
- 22 Unklar Rust/Blum, Grundrechtsschutz 13, die eine „Analyse der Art 7 Abs 1 B-VG und Art 2 StGG“ ankündigen, der Sache nach allerdings einen Kürzestüberblick über ausgewählte Judikaturbereiche geben. Aus Sicht des Untersuchungsgegenstands auch unklar Harmer, Gleichheitssatz 11 f.
- 23 ZB Somek, Rationalität 104. Unklar G. Toifl, Subjektiver Tatbestand 95 („Dogmatik der Prüfung einer Norm am Gleichheitssatz“). Vgl aus dem deutschen Schrifttum zB Huster, Rechte 13 f.
- 24 Vgl dazu Holoubek, Art 7 B-VG Rz 51 ff.
- 25 Vgl zB rechtswissenschaftlich einerseits Pöschl, Gleichheit, und andererseits Somek, Rationalität. Rechtspolitisch Noll, Sachlichkeit.
- 26 In diesem Bereich ist eine scharfe Abgrenzung zu anderen Rechtsbereichen weder aus praktischer Sicht möglich noch aus rechtlicher Sicht sinnvoll. Erstens beziehen sich nämlich selbst vermeintlich rechtsbereichsspezifische Arbeiten auf Judikate aus anderen Rechtsbereichen (zB Gassner, Gleichheitssatz 5 bei FN 19). Zweitens haben zwar die dem Gesetzgeber durch die Verfassung gezogenen Schranken im Bereich des Abgabenrechts rechtstatisch besonders besondere Ausprägung erfahren (Ruppe, Schranken 119 [119]); doch kann die Diskussion struktureller grundrechtlicher Fragen nicht ohne eine Einbeziehung allgemeiner – rechtsbereichsunabhängiger – Probleme des Grundrechts erfolgen.
- 27 In diesem Zusammenhang erfolgt punktuell eine Inbeziehungsetzung zu dem von Pöschl entwickelten Schutzbereichsmodell, vgl Pöschl, Gleichheit 308. Vgl zu diesem Modell zusammenfassend Holoubek, Art 7 B-VG Rz 57 f. Kritisch zur Schutzbereichskonzeption aus dem deutschen Schrifttum zB Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit 186 ff; A. Leisner, Kontinuität 202; Wernsmann, Verhaltenslenkung 228. Zudem erfolgt eine Einbeziehung der bisher vorliegenden Grundsatzuntersuchungen betreffend die Schnittstelle zwischen Verfassungsrecht und Abgabenrecht von Gassner, Gleichheitssatz; Korinek/Holoubek, Gleichheitsgrundsatz; Ruppe, Schranken.
- 28 Deutsche Quellen werden explizit als solche kenntlich gemacht.

der diesbezüglichen Judikatur zum Teil sehr unterschiedlich sind und eine wechselseitige Wertungsübernahme nicht ohne Weiteres möglich ist.²⁹

Die Arbeit möchte die wesentlichen Aspekte der Gleichheitsprüfung des VfGH im Abgabenrecht rationalisierbar machen. Die Gliederung orientiert sich in ihren Grundzügen an den in der Judikatur behandelten Elementen einer Gleichheitsprüfung und ist großteils vom Allgemeinen zum Besonderen geordnet. Darüber hinaus erfolgt eine eigenständige – nach pragmatischen Gesichtspunkten entwickelte – Systematisierung. Um zudem möglichst viele Facetten auszuleuchten, werden ähnliche Aspekte teilweise nach unterschiedlichen Gesichtspunkten behandelt (vgl beispielsweise Pkt 1.5. zu Differenzierungsmerkmalen und Vergleichsgruppen); Überschneidungen und Wiederholungen sind dabei unvermeidlich.

Innerhalb der Kapitel dienen Kurzzusammenfassungen der weiteren Strukturierung. Soweit sich die komplexe Judikatur nicht zusammenfassen lässt, wird dies nicht gesondert erwähnt; der Maximalgrad an für sinnvoll erachteter Systematisierung kommt dann bereits durch die Ordnung in Kapiteln und Absätzen zum Ausdruck. Die Gesichtspunkte zur Ordnung innerhalb eines Kapitels sind unterschiedlich und werden zudem kombiniert (beispielsweise Thematik, Erläuterungsrelevanz, Chronologie, Steuerart, Gleichheitskonformität, Gleichheitswidrigkeit, Grenzfälle).

Soweit die Arbeit an der argumentativen Überzeugungskraft von Entscheidungen Kritik übt, geschieht dies stets im Bewusstsein der Relativität der eigenen Argumente.³⁰

Die Arbeit beschäftigt sich im Wesentlichen mit den Erkenntnissen zum materiellen Abgabenrecht all jener Abgaben, die als Abgaben im Sinn des F-VG gelten (Steuern, Gebühren und Beiträge). Für die Qualifizierung einer Geldleistung als Abgabe im finanzverfassungsrechtlichen Sinn kommt es nach der Judikatur in erster Linie darauf an, ob die Ertragshoheit – das heißt die primäre Verfügungs-

29 Vgl exemplarisch VfSlg 4753/1964. Aus dem Schrifttum vgl zB Adamovich/Huppmann in FS 75 Jahre Bundesverfassung 503 (510, 512); Morscher, Lenkungsinstrument 6; Ruppe, Lenkungsinstrument 5; Ruppe in FS Vogel 207 (207); Ruppe, StuW 2009, 289 (299); Schäffer, Hauptströmungen 1 (19). Aus dem deutschen Schrifttum vgl zB auch P. Kirchhof, Gleichheitssatz Rz 150 ff; Klein, Gleichheitssatz 7; G. Müller, VVDStRL 47 37 (38). Undifferenziert insoweit zB Baumgartner/Fister, Verteilungsgerechtigkeit 107 (124 ff); Beiser, SWK 2000, S 734 (738 bei FN 11); Fellner in FS W. Doralt 61 (61, 63 ff); Fellner, SWK 2015, 361; Kühbacher, RdW 2009, 150 (150 ff); Molterer, ÖStZ 2014, 478; Moser, SWK 2013, 697 (699 ff). Vgl allgemein zum Judikaturvergleich Lewisch, Gleichheitsgrundsatz 1 ff. Zu den unterschiedlichen verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen für den Grundrechtsschutz in unterschiedlichen Verfassungsordnungen vgl zB Öhlinger/Stelzer, Soziale Grundrechte 497 (500 ff); aus dem deutschen Schrifttum Birk in FS Vogel 157 (160 ff). Einen Kurzüberblick über die Judikatur des deutschen BVerfG bieten zB R. Herzog in FS 75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof 105; F. Kirchhof, Grundrechte 35; Köppe, Steuergesetzgebung 785 (791 ff); Papier in FS Vogel 117 (121 ff); Schön, Steuerpolitik 37 (43 ff); Spindler in FS Spiegelberger 471; Waldhoff, Die Verwaltung 2008, 259.

30 Diese Relativität auch betonend Ruppe in GS Trzaskalik 157 (157).

berechtigung über den Ertrag der Geldleistung – bei einer Gebietskörperschaft liege (VfSlg 16.454/2002).³¹ Neben dem materiellen Abgabenrecht (zB Ertrag- und Verkehrssteuern) erfolgt eine punktuelle Behandlung des formellen Abgabenrechts (im Wesentlichen Verfahrens- und Sanktionsrecht). Ergänzend kommt es zur vereinzelt Einbeziehung von Geldleistungen, die den Abgabenbegriff des F-VG mangels Leistung an eine Gebietskörperschaft nicht erfüllen (zB Kammerumlagen oder Studienbeiträge). Darüber hinaus lässt die Judikatur einen engen Zusammenhang von Fragen des Abgabenrechts einerseits sowie des Beihilfen- und Sozialrechts andererseits erkennen.³² Insbesondere das Abgabenrecht und das Beihilfenrecht sind kommunizierende Gefäße: Steuerliche Familienfördermaßnahmen und verwandte Sozialleistungen (wie die Familienbeihilfe und das Kinderbetreuungsgeld) stehen in wechselseitiger rechtlicher Beziehung.³³ Es erfolgt daher auch eine ergänzende Behandlung der wichtigsten diesbezüglichen Erkenntnisse.³⁴

-
- 31 Zu unterschiedlichen Verfassungsfragen im Zusammenhang mit dem Abgabenbegriff vgl zB VfSlg 3159/1957; VfSlg 3550/1959; VfSlg 3670/1960; VfSlg 3719/1960; VfSlg 3853/1960; VfSlg 3919/1961; VfSlg 3937/1961; VfSlg 4072/1961; VfSlg 4265/1962; VfSlg 4355/1963; VfSlg 4398/1963; VfSlg 4454/1963; VfSlg 4488/1963; VfSlg 5158/1965; VfSlg 6039/1969; VfSlg 6152/1970; VfSlg 11.864/1988; VfSlg 14.597/1996; VfSlg 15.273/1998; VfSlg 16.474/2002; VfSlg 19.487/2011; VfSlg 19.616/2012. Zum Abgabenbegriff vgl aus dem Schrifttum zB Hengstschläger, ÖZW 1974, 68; Stolzlechner, ÖZW 1975, 33 (33); im Überblick Tanzer/Unger, BAO 9 f. Anders als hier auch Sozialversicherungsbeiträge in den Abgabenbegriff einbeziehend G. Lehner in FS H. Kofler 819 (821 bei FN 1).
- 32 Vgl exemplarisch VfSlg 6148/1970: „Die Familienbeihilfen erhöhen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. Sieht der Gesetzgeber [...] eine steuerliche Begünstigung für außergewöhnliche Belastungen vor, so ist es durchaus sachlich, hiebei von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen auszugehen und bei Errechnung der zumutbaren Mehrbelastung auch die Familienbeihilfen einzubeziehen.“ VfSlg 19.913/2014: Die Familienbeihilfe zielt „– gleich wie der Kinderabsetzbetrag – darauf ab, die finanzielle Mehrbelastung, die die Ernährung, Bekleidung, häusliche Unterbringung und Erziehung von Kindern verursacht, auszugleichen [...]. Auch die Leistungen der bedarfsorientierten Mindestsicherung dienen [...] der Sicherung des Lebensunterhaltes und des Wohnbedarfes. [...] Daraus folgt, dass die Leistungen der bedarfsorientierten Mindestsicherung – gleich wie der Grundbetrag der Familienbeihilfe und der Kinderabsetzbetrag – der Sicherung des Lebensunterhaltes dienen und dass daher auf die Familienbeihilfe insoweit entweder schon bei der Bemessung der Mindeststandards für die Mindestsicherung oder aber auch durch Anrechnung als Einkommen Rücksicht genommen werden darf.“ Vgl zur Berücksichtigung der Familienbeihilfe im Sozialhilferecht zB VfSlg 12.055/1989. Zum Sozialhilferecht in der Judikatur des VfGH im Überblick Hiesel, ZAS 2010, 16. Vgl auch Öhlinger, Schranken 153.
- 33 Instruktiv und exemplarisch Capelare, taxlex 2018, 148. Vgl auch Beiser, iFamZ 2016, 4; W. Doralt, RdW 2007, 308; Heidinger, ÖStZ 1963, 193 (201 f); Kresbach, ÖStZ 2014, 395; Kresbach, SWK 2015, 1043; Kristen, Familienbesteuerung 177 ff; Merli, Sozialstaat 13; Rebhahn/Pfalz, Verteilungsgerechtigkeit 339 (340, 474 f); Ruppe, Diskussionsbeitrag 99 (101); Schaunig, taxlex 2016, 389; Tanzer, Familienbesteuerung 57 (59). Aus dem deutschen Schrifttum – und insoweit für Österreich wertungsmäßig verwertbar – zB grundlegend Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip 102 f, 115, 262; weiters Englisch, Wettbewerbsgleichheit 102 f; Englisch in FS J. Lang 167 (184 f); Schachtschneider in FS Reiß 101 (114); Tipke in FS Stoll 229 (237); Wernsmann, Verhaltenslenkung 275.
- 34 Die Familienbeihilfe auch einbeziehend Achatz/Kamper/Ruppe, Rechtsprechung 2.

ERSTER TEIL Allgemeiner Gleichheitssatz (Art 7 B-VG, Art 2 StGG)

1. Allgemeine Grundsätze der Gleichheitsprüfung im Abgabenrecht

Andere Grundrechte als der Gleichheitssatz spielen in der Judikatur zum Abgabenrecht eine untergeordnete Rolle.³⁵ Hinsichtlich des Prüfmaßstabs zieht der VfGH zwischen dem Gleichheitssatz und den Freiheitsrechten bisweilen keine scharfe Grenze. In VfSlg 8457/1978 verwies er betreffend den von der Beschwerde behaupteten „Erdrosselungeffekt“ auf seine Judikatur zum Gleichheitssatz, obwohl er in seiner Vorjudikatur diesen Aspekt nicht nach Maßgabe des Gleichheitssatzes geprüft hatte.³⁶ In manchen Erkenntnissen begnügt sich der VfGH auf der Rechtfertigungsebene mit wechselseitigen Verweisen zwischen dem Gleichheitssatz und den Freiheitsrechten;³⁷ diese Gleichsetzung ist problematisch, weil die Anforderungen an die Rechtfertigung unterschiedlich sind.³⁸ Da also die Grenzziehung zwischen dem Gleichheitssatz und Freiheitsrechten in Bezug auf den Prüfmaßstab von rechtlicher Relevanz ist, sollte eine verfassungsrechtliche Prüfung die jeweiligen Maßstäbe transparent offenlegen und sauber trennen.³⁹

35 Mit der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK) beschäftigte sich der VfGH selten. Beispiele sind VfSlg 10.064/1984; VfSlg 12.689/1991; VfSlg 12.880/1991; VfSlg 14.065/1995; VfSlg 16.635/2002; VfSlg 17.940/2006; VfSlg 19.901/2014. Zur Eigentumsfreiheit vgl zB VfSlg 1315/1930; VfSlg 1318/1930; VfSlg 1345/1930; VfSlg 1378/1931; VfSlg 1411/1931; VfSlg 1796/1949; VfSlg 2840/1955; VfSlg 4373/1963; VfSlg 4760/1964; VfSlg 4762/1964; VfSlg 4941/1965; VfSlg 6158/1970; VfSlg 7153/1973; VfSlg 8457/1978; VfSlg 9583/1982; VfSlg 9750/1983; VfSlg 9816/1983; VfSlg 10.361/1985; VfSlg 10.455/1985; VfSlg 11.864/1988; VfSlg 11.979/1989; VfSlg 14.868/1997; VfSlg 14.948/1997; VfSlg 15.580/1999; VfSlg 16.760/2002; VfSlg 20.065/2016; VfSlg 20.204/2017. Zur Erwerbsausübungsfreiheit vgl zB VfSlg 1378/1931; VfSlg 1411/1931; VfSlg 3968/1961; VfSlg 4847/1964; VfSlg 8457/1978; VfSlg 9750/1983; VfSlg 11.864/1988; VfSlg 18.183/2007; VfSlg 19.580/2011; VfSlg 19.976/2015; VfSlg 20.065/2016. Vgl aus dem Schrifttum zB Grabenwarter, SWI 1993, 111.

36 Der Sache nach hatte er in vergleichbaren Fällen lediglich auf die Eigentumsfreiheit Bezug genommen, vgl VfSlg 1796/1949 und VfSlg 6541/1971. In weiterer Folge prüfte er einen allenfalls behaupteten Erdrosselungscharakter in der Regel an der Erwerbsausübungsfreiheit (VfSlg 9750/1983 und VfSlg 18.183/2007). In VfSlg 10.403/1985 erwähnte der VfGH den Erdrosselungsaspekt gar in kompetenzrechtlichem Zusammenhang. In VfSlg 17.414/2004 prüfte er den Erdrosselungsaspekt ohne weitere Begründung dann tatsächlich sub titulo Gleichheitssatz; allerdings erfolgte ohne weitere Differenzierung ein Hinweis auf VfSlg 10.403/1985, wo der Gleichheitssatz diesbezüglich gerade nicht prüfungsgegenständlich war. Im Gesamten ergibt die Judikatur kein homogenes Bild.

37 ZB VfSlg 14.948/1997: „Insgesamt ist § 33 TP 8 Abs 4 GebG in dem auf Darlehen vom Ausland maßgeblichen Teil daher unter dem Blickwinkel des Gleichheitssatzes unbedenklich. Damit ist auch der Behauptung der Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechts auf Unversehrtheit des Eigentums der Boden entzogen.“ VfSlg 20.065/2016: „Soweit sich die Antragsteller in ihren verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz und auf Unversehrtheit des Eigentums verletzt erachten, genügt es, auf die obigen Ausführungen [...] [Anm: zur Erwerbsausübungsfreiheit] zu verweisen.“

38 Vgl Pöschl, Probleme 101 (131 ff).

39 Undifferenziert Akyürek/Urtz, ÖStZ 2012, 71 (81, im Original teilweise mit Hervorhebungen durch Fettdruck): „Ob man die verfassungsrechtlichen Vorgaben [...] im Grundrecht auf Eigentum gemäß Art 5 StGG oder im Gleichheitsgrundsatz sieht, ist allerdings iE bedeutungslos, da die Vorgaben des Gleichheitssatzes auch auf das Grundrecht auf Eigentum anzuwenden und daher jedenfalls zu beachten sind.“

Hinsichtlich des Prüfmaßstabs unterscheidet sich die Quintessenz der Judikatur zum Gleichheitssatz im Abgabenrecht nicht von anderen Rechtsbereichen. Nach dieser Quintessenz enthält der Gleichheitssatz für den Gesetzgeber auf das Wesentliche zusammengefasst folgende Vorgaben:⁴⁰

1. Verbot, wesentlich Gleiches ungleich zu behandeln (Differenzierungsverbot; Gleichbehandlungsgebot; vergleichende Prüfung);⁴¹
2. Gebot, wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (Differenzierungsgebot; Gleichbehandlungsverbot; vergleichende Prüfung);⁴²
3. Verbot sachlich nicht begründbarer Regelungen (allgemeines Sachlichkeitsgebot; prinzipiell gleichsfreie Prüfung).

Das gesamte Prüfverfahren lässt sich darüber hinaus im Wesentlichen in zwei Abschnitte teilen; im Rahmen des allgemeinen Sachlichkeitsgebots wird der erste Prüfabschnitt in der Regel – zumindest formal – übersprungen:⁴³

1. Feststellen einer Gleichbehandlung oder/und⁴⁴ Ungleichbehandlung (Sachverhalts- und Tatbestandsebene);
2. Prüfung der sachlichen Rechtfertigung (Rechtfertigungsebene).

Die in der Praxis auftretenden Gleichheitsprobleme sind aber zu vielfältig, um mit diesen einfachen Sätzen auf hohem Abstraktionsniveau bewältigt zu werden; der VfGH erläutert den allgemeinen Gleichheitssatz daher in einer Reihe weiterer konkretisierender Formeln.⁴⁵ Auch diese Judikaturformeln sind aber nur bedingt aussagekräftig; zwar sind sie zur Orientierung nützlich, doch gewinnen sie ihre Bedeutung erst vor dem Hintergrund der konkreten Situation.⁴⁶

40 Für das Abgabenrecht zB Ruppe, Schranken 119 (120 ff); allgemein zB Berka, Verfassungsrecht Rz 1638 ff. Die im Schrifttum anzutreffende weitere inhaltliche Differenzierung der Bedeutungsschichten des Gleichheitssatzes in ein Privilegierungsverbot und Diskriminierungsverbot (zB Berka, Verfassungsrecht Rz 1636 f) nimmt der VfGH im Abgabenrecht nicht vor; vielmehr verwendet er das Wort „Diskriminierung“ bisweilen lediglich als Synonym für „Ungleichbehandlung“, vgl zB VfSlg 4659/1964; VfSlg 5276/1966; VfSlg 6152/1970; VfSlg 10.714/1985; VfSlg 12.940/1991; VfSlg 13.726/1994.

41 Vgl zB VfSlg 5628/1967.

42 Gleichbehandlungsgebot und Ungleichbehandlungsgebot stehen grundsätzlich gleichwertig nebeneinander, vgl näher Pöschl, Gleichheit 157 f, 165 ff. Beispiele aus der Judikatur, in denen das Ungleichbehandlungsgebot erkenntnisgegenständlich war, sind VfSlg 3291/1957; VfSlg 3334/1958; VfSlg 5397/1966; VfSlg 5628/1967; VfSlg 5723/1968; VfSlg 6270/1970; VfSlg 8806/1980; VfSlg 9750/1983; VfSlg 13.965/1994; VfSlg 14.723/1997; VfSlg 18.419/2008; VfSlg 19.633/2012.

43 Für das Abgabenrecht zB Korinek/Holoubek, Gleichheitsgrundsatz 73 (82 ff); allgemein zB Berka, Verfassungsrecht Rz 1647 ff; Pöschl, Gleichheit 260 ff.

44 Bisweilen lässt sich gleichzeitig sowohl eine Gleichbehandlung als auch eine Ungleichbehandlung konstatieren, vgl Pöschl, Gleichheit 212; Ruppe, Schranken 119 (135 bei FN 39). Vgl zB auch VfSlg 5165/1965: Die Einteilung in Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften bringe zwar vorhandene Unterscheidungen zum Ausdruck, unterdrücke aber auch Gemeinsamkeiten. Vgl auch VfSlg 7384/1974.

45 Vgl Pöschl, Gleichheit 202 f.

46 Vgl Ruppe in FS Krejci 2079 (2091); weiters Adamovich, FJ 1978, 17 (19); Spielbüchler in FS Floretta 289 (292); zum Vertrauensschutz Gruber, JRP 2003, 210 (214). Zur begrenzten Erkenntnisfunktion der Formeln Holoubek, Art 7 B-VG Rz 17; sehr kritisch Noll, Sachlichkeit 191.

Die Formeln schaffen zudem Raum für Verwirrung. Das zeigt ein Beispiel betreffend den ersten Prüfabschnitt: So ist bisweilen unklar, ob der VfGH im Rahmen der vergleichenden Prüfung (i) Sachverhalte vergleicht,⁴⁷ (ii) Tatbestände vergleicht,⁴⁸ (iii) gleichzeitig Sachverhalte und Tatbestände vergleicht⁴⁹ oder (iv) Sachverhalte und Tatbestände terminologisch synonym verwendet.⁵⁰ Auch das Schrifttum verwendet die beiden Begriffe uneinheitlich; hier ist ebenfalls unklar, ob der Sachverhaltsvergleich einerseits und der Tatbestandsvergleich andererseits zwingend kumulativ vorzunehmen sind.⁵¹ Korrekterweise werden sowohl Sachverhalte als auch Tatbestände zu vergleichen sein, mögen diese beiden Vorgänge auch faktisch in der Regel miteinander verwoben sein oder verschwimmen.⁵²

1.1. Grundsätze vergleichender Gleichheitsprüfung

1.1.1. Tatbestandsebene und Rechtfertigungsebene

Die Grenzen zwischen erstem (Sachverhalts- und Tatbestandsebene) und zweitem Prüfabschnitt (Rechtfertigungsebene) verschwimmen bisweilen in der Judikatur.

In VfSlg 5723/1968 verglich der VfGH Campingplatzbesitzer mit Hotelbesitzern und verneinte zunächst das Vorliegen wesentlich ungleicher Sachverhalte: Ein Fall, wo durch die Anordnung einer gleichen Steuer Lebensverhältnisse verschiedener Art gleich behandelt würden, während wegen deren Unterschiedlichkeit eine differenzierende Regelung geboten wäre, liege hier nicht vor. Dagegen scheint er in weiterer Folge ungleiche Sachverhalte zu bejahen und die Rechtfertigung der Gleichbehandlung in der Geringfügigkeit der Steuerfolgen zu sehen: Die Nichtigungsabgabe sei so gering, dass die verschiedenen wirtschaftlichen Strukturen zwischen einem Hotel und einem Campingplatz unberücksichtigt bleiben könnten.

47 VfSlg 9884/1983.

48 VfSlg 4545/1963.

49 So offenbar VfSlg 11.751/1988.

50 So offenbar VfSlg 8605/1979.

51 Für Sachverhaltsvergleich zB Holoubek, ÖZW 1991, 72 (76). Für kumulatives Verständnis (Tatbestands- und Sachverhaltsvergleich) zB Grabenwarter, Selbstanzeige 91 (95 f); offenbar Gassner, Gleichheitssatz 2 f; Korinek in FS Melichar 39 (45 „sind [...] die von den miteinander zu vergleichenden Rechtsnormen erfaßten tatsächlichen Gegebenheiten zu vergleichen“); Korinek/Holoubek, Gleichheitsgrundsatz 73 (82 „ermitteln, ob [...] an in bestimmter Hinsicht vergleichbare Sachverhalte unterschiedliche Rechtsfolgen geknüpft werden“; 83 „Tatbestand und Rechtsfolgen der zu einem Vergleich herangezogenen Regelungen zu ermitteln“); Thienel, Vertrauensschutz 38 (im Original mit Hervorhebung durch Fettdruck, „Bewertung mehrerer Sachverhalte im Wege eines Vergleiches der sie erfassenden Rechtsnormen“); Werndl in FS Schäffer 945 (956). Für alternatives Verständnis offenbar Berka, Verfassungsrecht Rz 1648 („Ausgangspunkt ist die Feststellung, welche Regelungen verglichen werden [...] [Normenvergleich], oder welche Sachverhalte verglichen werden [...] [Sachverhaltsvergleich]“, im Original teilweise mit Hervorhebungen durch Fettdruck); mit leichter Abweichung Berka, Art 7 B-VG Rz 45 („Ausgangspunkt ist die Feststellung, welche Regelungen verglichen werden [...] [Normenvergleich], bzw welche Sachverhalte verglichen werden [...] [Sachverhaltsvergleich]“, Hervorhebung nicht im Original; an anderen Stellen im Original teilweise mit Hervorhebung durch Fettdruck).

52 Vgl auch Kneucker, ÖStZ 1966, 217 (219 f). Vgl allgemein zur Abgrenzung zwischen Sachverhalt und Tatbestand G. Toifl, Subjektiver Tatbestand 9 f.

Das Erkenntnis wirft gleichzeitig die Frage auf, ob die Verneinung einer Gleichbehandlung oder Ungleichbehandlung den zweiten Prüfabschnitt – also die Notwendigkeit einer Rechtfertigung – entfallen lässt. Der VfGH deutet an, dass dieser Entfall möglich ist.⁵³ Es besteht aber auch eine andere Deutungsmöglichkeit: Lässt man nämlich (i) scheinbar gar keinen Vergleich zu oder (ii) verneint eine verfassungswidrige Gleichbehandlung oder Ungleichbehandlung, ist damit die implizite Feststellung verbunden, dass zwischen Sachverhalten (Tatbeständen) keine wesentlichen Unterschiede oder Gemeinsamkeiten bestehen (Sachverhalts- und Tatbestandsebene). Das wiederum rechtfertigt die Gleichbehandlung oder Ungleichbehandlung (Rechtfertigungsebene).⁵⁴

Die hier diskutierte Problematik zeigt sich auch in VfSlg 3919/1961. Der VfGH hatte eine Regelung nach dem Wiener Garagengesetz zu beurteilen, nach der jeder Bauwerber, der die Verpflichtung des Gesetzes zur Schaffung von Einstellplätzen nicht erfüllte, eine Ausgleichsabgabe zu entrichten hatte. Der Gerichtshof hatte keine Bedenken: Alle, die durch Bauten den Verkehr vermehren würden, seien verpflichtet, die der Allgemeinheit dadurch erwachsende Last zu vermindern. Wenn das Gesetz zwischen jenen unterscheidet, die in der Lage seien, den Mehrbedarf an Parkmöglichkeiten durch Schaffung von Einstellplätzen oder Garagen auszugleichen, und jenen, die hierzu nicht in der Lage seien, so würden hierbei Unterschiede berücksichtigt, die in der Natur der Sache lägen. Es werde somit nicht Zusammengehörendes sachfremd getrennt, sondern Verschiedenes verschieden geregelt.

Dann erfolgt ein Argumentationsbruch: „Jeder, der baut und keine Einstellplätze (Garagen) errichtet, wird gleich behandelt.“ Diese Feststellung ist irritierend: Offenbar soll die Ungleichbehandlung der Personengruppen A und B damit gerechtfertigt werden, dass alle Personen innerhalb der Gruppe A gleich behandelt werden. Nicht aber eine Ungleichbehandlung *innerhalb* der Gruppe A oder B ist rechtfertigungsbedürftig, sondern die aufgrund des Vergleichs *zwischen* beiden

53 Anders wohl Achatz, ÖStZ 2002, 534 (535 f): „Die Besteuerung von Mineralöl, Strom und Erdgas und die Nichtbesteuerung von Kohle müsste begründet werden, wenn man als Vergleichsgrundlage die Einkommensverwendung für Energie heranzieht. Kein Rechtfertigungsbedarf besteht hingegen, wenn man von vornherein davon ausgeht, dass Kohle mit den anderen besteuerten Energieträgern nicht vergleichbar ist.“ Ähnlich Ruppe, Schranken 119 (128): „Die Beschränkung der Tierhaltungsabgaben auf den praktischen Fall der Hundesteuer ließe sich mit Äquivalenzüberlegungen [...], aber auch mit Praktikabilitätsüberlegungen rechtfertigen. Doch fragt sich gerade in diesem Fall, ob eine Rechtfertigung überhaupt erforderlich ist, läßt sich doch durchaus auch argumentieren, daß das Halten eines Reitpferdes oder eines Wellensittichs mit dem Halten eines Hundes von vornherein nicht vergleichbar sei.“

54 Vgl auch Pöschl, Gleichheit 205 f mwH: Wenn der VfGH eine Gleichheitsprüfung mit der Begründung ablehne, zwei Sachverhalte könnten miteinander nicht verglichen werden, solle damit regelmäßig nicht gesagt sein, dass ein Vergleich zwischen den genannten Objekten überhaupt nicht möglich sei, sondern, dass zwischen ihnen keine wesentliche Gemeinsamkeit bestehe, aus der sich ein Anspruch auf Gleichbehandlung ableiten lassen würde bzw dass die zwischen ihnen bestehenden Unterschiede ohne Weiteres genügen würden, um ihre Ungleichbehandlung sachlich zu begründen. Weiters Pöschl, Gleichheitsrechte Rz 33.

Gruppen zu konstatierende Ungleichbehandlung.⁵⁵ Die Feststellung scheint zu offenbaren, dass der VfGH die Tatbestandsebene gedanklich nicht verlässt. Im Widerspruch dazu steht die auf *zwischen* die Gruppen A und B bezogene Erörterung vor dieser Feststellung, in der er – offenbar auf der Rechtfertigungsebene – sowohl auf die tatsächlichen Unterschiede als auch auf Äquivalenzüberlegungen abstellt (siehe vorhergehender Absatz). Dieser erste Begründungsansatz überzeugt. Der zweite Begründungsansatz ist insoweit problematisch, als durch eine (potenziell) behauptete mangelnde Vergleichbarkeit von Sachverhalten die Prüfung der Rechtfertigung einer Differenzierung umgangen werden könnte.

In VfSlg 4545/1963 beurteilte der VfGH eine Befreiungsbestimmung betreffend gemeinnützige Vereinigungen im Vergleich zu sonstigen Vereinigungen nach dem Bodenwertabgabegesetz wie folgt: Die gesetzliche Differenzierung betreffe nicht gleiche Tatbestände; vielmehr handle es sich um eine ungleiche Behandlung, die zufolge der Verschiedenheit der Tatbestände nicht dem Gebot des Gleichheitssatzes unterliege. VfSlg 4928/1965 betraf eine Ungleichbehandlung zwischen veranlagten und nichtveranlagten Steuerpflichtigen. Die Veranlagten konnten potenziell einer höheren Einkommensteuer unterliegen. Die Ungleichheit werde dadurch aufgewogen, dass den Veranlagten gestattet sei, Betriebsausgaben und Werbungskosten abzuziehen; damit werde eine pauschale Gleichstellung der beiden Gruppen herbeigeführt. Mangels einer rechtlich relevanten Differenzierung erübrige es sich, auf die Frage nach der Sachlichkeit der Regelungen einzugehen. Im Hinblick auf eine nur für unselbständig Erwerbstätige in Betracht kommende Einkommensteuerbefreiung genüge es, so der VfGH, darauf hinzuweisen, dass zwischen der Art der Erwerbstätigkeit von Selbständigen und Unselbständigen ein so großer Unterschied im Tatsächlichen bestehe, dass sie miteinander überhaupt nicht verglichen werden könnten (VfSlg 6518/1971). VfSlg 9450/1982 betraf die Nichtanerkennung eines Verpflegungsmehraufwands als Werbungskosten. Nach dem VfGH war ein Vergleich zwischen den betroffenen Vergleichsgruppen nicht statthaft, weil sich die Lage des infolge einer betriebs- bzw berufsbedingten Reise vom Ort der Erwerbsbetätigung Abwesenden von der Situation desjenigen, der regelmäßig vom Wohnort zu einem bestimmten Dienstort reise, durch mannigfaltige tatsächliche Umstände (etwa durch die Anpassung der Lebensverhältnisse an den regelmäßigen Aufenthalt im Dienstort) unterscheide. Bemerkenswert ist auch VfSlg 11.032/1986, wo der VfGH „ein grundlegendes Mißverständnis“ der belangten Behörde, die eine Tätigkeit als Innen- oder Gartenarchitekt nicht als selbständige Arbeit eines Architekten eingestuft hatte,

55 Ähnlich zirkulär VfSlg 8003/1977 (Hervorhebung nicht im Original): Die nach der Behauptung enthaltene Differenzierung, wonach bestimmte Bezieher von (niedrigen) Pensionen überhaupt nicht in den Genuss des Pensionistenabsetzbetrags kommen könnten, sei schon begrifflich nur die Folge des Umstands, dass ein Steuerabsetzbetrag nur insoweit denkbar sei, als eine Steuerpflicht überhaupt entstehe; eine Gleichheitswidrigkeit könne darin *auch im Hinblick darauf, dass diese Regelung für alle Bezieher von Pensionen in gleicher Weise gelte*, nicht gelegen sein.