

# Erstes Kapitel

## Grundlagen der Besteuerung

### 1. Grundbegriffe der Besteuerung

#### 1.1. Begriff der „Steuern“ und „Abgaben“

Da in der österreichischen Steuerrechtsordnung eine explizite Definition des Begriffs „Steuern“ fehlt, ist auf die präzise finanzwissenschaftliche Terminologie zu verweisen. Die Finanzwissenschaft verwendet als Oberbegriff „Abgaben“ und unterscheidet innerhalb der Abgaben zwischen *Steuern*, *Beiträgen* und *Gebühren*.

Unter **Steuern** werden in der Finanzwissenschaft Geldleistungen an Gebietskörperschaften verstanden, denen keine unmittelbare Gegenleistung gegenübersteht.

**Beiträge** werden hingegen demjenigen auferlegt, der an der Errichtung oder Erhaltung einer öffentlichen Einrichtung ein besonderes Interesse hat (Beiträge der Anrainer für Straßenreinigung, Beiträge an Kammern und Berufsvereinigungen, Beiträge zur Sozialversicherung etc).

**Gebühren** stellen ein Entgelt für eine besondere, vom Bürger unmittelbar in Anspruch genommene Leistung einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft dar (zB Kanalanschlussgebühren, Gebühren für die Ausstellung von Dokumenten, Grundbuchsgebühren, Müllgebühren).

Die Systematik der Finanzwissenschaft kann auf das österreichische Steuerrecht nur bedingt angewendet werden, da die klare finanzwissenschaftliche Terminologie mit der steuerrechtlichen Bezeichnung oft nicht übereinstimmt.

#### **Beispiele:**

Normverbrauchsabgabe, Bodenwertabgabe, Elektrizitätsabgabe und Erdgasabgabe sind aus finanzwissenschaftlicher Sicht Steuern. Da alle genannten Steuern relativ jung sind, scheint der Schluss naheliegend, dass der Gesetzgeber das negative Image des Begriffs „Steuer“ vermeiden will und eher den weniger belasteten Begriff „Abgabe“ wählt.

Die im Volksmund als „Kirchensteuer“ bezeichnete Abgabe ist finanzwissenschaftlich ein Beitrag. Ebenso hat die in Wien erhobene „U-Bahn-Steuer“ (Dienstgeberabgabe) den Charakter eines Beitrags, indem die erzielten Einnahmen für den Ausbau bzw die Erhaltung des Wiener U-Bahn-Netzes verwendet werden. Der Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds ist hingegen eine Steuer, da der Dienstgeber für die von ihm erbrachte Geldleistung keine Gegenleistung erhält.

## 1. Grundbegriffe der Besteuerung

---

Auch die Bundesabgabenordnung (BAO) spricht bei der Abgrenzung ihres Anwendungsbereiches in den §§ 1–3 von „Abgaben, Beiträgen und Nebenansprüchen (Nebengebühren)“. Mit Nebengebühren sind Verspätungszuschläge, Stundungszinsen etc gemeint. Der Begriff der „Steuern“ bleibt unerwähnt.

Um dennoch zu einer brauchbaren Legaldefinition von Steuern zu gelangen, muss man sich des verwandten deutschen Steuerrechts bedienen, das in § 3 AO (deutsche Abgabenordnung) den Begriff der Steuern folgendermaßen definiert:

**Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.**

Demnach sind es vier Merkmale, an denen „Steuern“ zu erkennen sind:

- **Geldleistungen:** Andere Ersatzleistungen sind im Steuerrecht nicht vorgesehen.
- **Keine Gegenleistung:** Eine unmittelbare Gegenleistung für die Steuern steht nicht zu. Gemäß dem Grundsatz der „Non-Affektation“ dienen die erhobenen Steuermittel zur Deckung der gesamten staatlichen Ausgaben.
- **Von Gebietskörperschaften erhoben:** Das Recht zur Steuererhebung steht nur Bund, Ländern und Gemeinden zu. Zahlungen an andere öffentlich-rechtliche Körperschaften wie die Kammern oder die Sozialversicherungsträger sind keine Steuern!
- **Erzielung von Einnahmen:** Der so genannte fiskalische Zweck von Steuern ist in jüngster Zeit durch den Nebenzweck der Verhaltensbeeinflussung und -lenkung in eine politisch erwünschte Richtung (mittels Lenkungssteuern) ergänzt worden.

## 1.2. Arten von Steuern

Eine Einteilung von Steuern kann nach den verschiedensten Gesichtspunkten (Anknüpfung, Erhebungsart, Wirkungsweise etc) erfolgen. An dieser Stelle werden nur die wichtigsten besprochen.

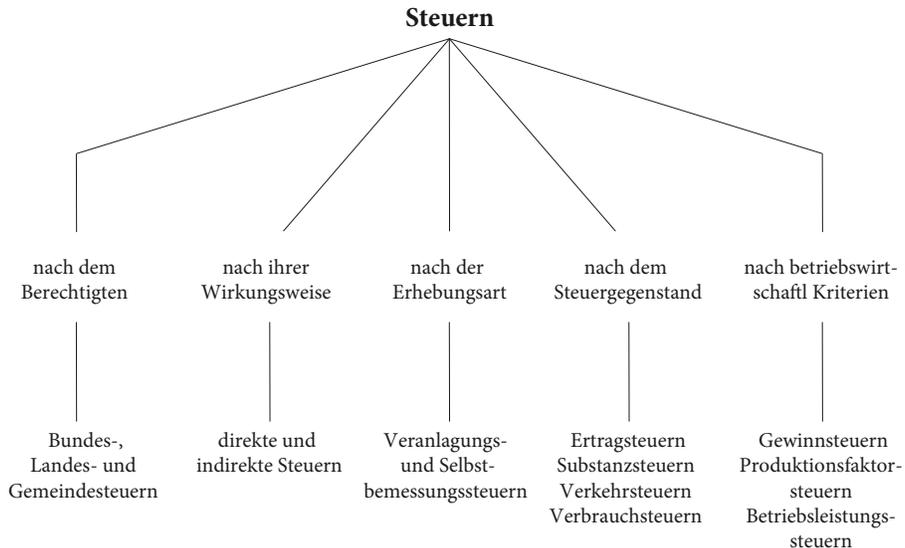


Abb 1: Einteilung der Steuern

Die **Unterscheidung in Bundes-, Landes- und Gemeindesteuern** ergibt sich aufgrund des Finanzverfassungsgesetzes, das diese Verteilung vorsieht. Auf die konkrete Verteilung wurde in obenstehender Tabelle bereits eingegangen. Die Unterscheidung ist vor allem für die Gesetzgebung und Vollziehung wichtig. Wer ist berechtigt, die Steuer zu erheben, und wem stehen die Steuereinnahmen letztendlich zu?

Nach der Wirkungsweise der Steuern wird zwischen **direkten und indirekten Steuern** unterschieden. Direkte Steuern sind solche, bei denen der Steuerpflichtige, den die Steuer treffen soll (der damit wirtschaftlich belastet wird – der sog. *Steuerträger*) zugleich auch der *Steuerschuldner* (der nach dem Gesetz zur Zahlung Verpflichtete) ist. Direkte Steuern erfassen die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen unmittelbar, die Steuer wird dem Steuerschuldner vorgeschrieben und von ihm bezahlt.

### Beispiel:

Der Unternehmer AT zahlt Einkommensteuer von seinem Gewinn.

Für ein gekauftes Grundstück wird er Grunderwerbsteuer und später Grundsteuer zu zahlen haben.

Indirekte Steuern trägt der Steuerpflichtige, wenn er im Zuge der Einkommensverwendung mit Verbrauchsteuern belastete Waren konsumiert. Die vom Steuerpflichtigen gekauften Waren sind durchwegs mit 10 oder 20 % Umsatzsteuer (=Mehrwertsteuer) belegt, die dem eigentlichen Preis zugeschlagen wurden und

## 1. Grundbegriffe der Besteuerung

---

deshalb oft nicht als Steueranteil wahrgenommen werden. Steuerschuldner (bei USt der Verkäufer) und Steuerträger (bei USt der Konsument) sind nicht ident.

Von ihrer finanziellen Ergiebigkeit her haben indirekte Steuern – nicht zuletzt wegen der Verbrauchsgewohnheiten unserer Konsumgesellschaft – die direkten Steuern längst überholt. Fiskalpolitisch gesehen sind sie auch deshalb interessant, weil der Steuerwiderstand der Masse der Steuerzahler bei den nicht als individuelle Belastung empfundenen indirekten Steuern erheblich geringer ausfällt als bei einer Erhöhung von direkten Steuern.

Finanzwissenschaftlich interessiert bei indirekten Steuern vor allem die *Frage der Überwälzung*. Da bei direkten Steuern der Steuerpflichtige selbst zur Begleichung seiner individuellen Steuerschuld verpflichtet ist, können diese Steuern nicht überwält werden. Indirekte Steuern können hingegen – in bestimmten Marktsituationen – ohne weiteres überwält werden. Paradebeispiel ist daher die USt.

### **Beispiel:**

Auf dem Markt besteht für bestimmte alkoholische Getränke ein Überangebot, sodass die Produzenten gezwungen sind, den bisherigen Preis zu senken, um die gegenwärtige Absatzmenge aufrechtzuerhalten. In der Folge muss der Produzent die Biersteuer (die ja mengenabhängig ist) zu einem Teil oder zur Gänze selbst tragen, da ein Festhalten am alten Preis (Selbstkosten + Gewinnaufschlag + Biersteuer) unmöglich erscheint. Die Biersteuer, die er in dieser Marktsituation nicht länger auf die Konsumenten überwälzen kann, reduziert nunmehr seinen Gewinn.

Nach der Erhebungsart wird zwischen **Veranlagungs- und Selbstbemessungssteuern** differenziert. Bei Veranlagungssteuern meldet der Steuerpflichtige im Rahmen einer Erklärung seine steuerlich relevanten Daten an das Finanzamt, welches die Steuerschuld dann mittels Bescheid festsetzt (zB die veranlagte ESt). Hat der Steuerpflichtige Einwände gegen die Festsetzung, kann er den Bescheid mit einer Beschwerde bekämpfen.

Bei Selbstbemessungssteuern muss der Steuerpflichtige die Steuer selbst berechnen und an das Finanzamt abführen (zB KESt, GrESt). Dieses kontrolliert dann nur stichprobenartig (zB im Rahmen von Betriebsprüfungen).

Eine Einteilung nach dem Steuergegenstand führt zu den Kategorien **Ertragsteuern, Substanzsteuern, Verkehrsteuern** und **Verbrauchsteuern**.

- Ertragsteuern (ESt, KESt, ImmoESt) sind vom Ertrag (Gewinn) des Unternehmens zu leisten.
- Substanzsteuern (GrSt, BWA etc) sollen das vorhandene Vermögen belasten.
- Verkehrsteuern (USt, GrESt etc) zielen auf wirtschaftliche Verkehrsvorgänge ab.
- Verbrauchsteuern (TabSt, AlkSt etc) sollen den Konsum bestimmter Waren belasten.

Nach *betriebswirtschaftlichen Kriterien* kann schließlich zwischen

- **Steuern auf betriebliche Produktionsfaktoren**
  - *Faktor Arbeit*: KommSt, DB und DZ
  - *Faktor Boden*: GrSt, GrESt, BWA
  - *Faktor Betriebsmittel*: NoVA, KfzSt, VersSt
  - *Faktor Werkstoffe*: Verbrauchsteuern (zB MinölSt, ElAbg, ErdgasAbg)
- **Betriebsleistungssteuern**
  - Steuern auf die vom Unternehmen erstellten Leistungen (zB USt, bei verbrauchsteuerpflichtigen Waren entsprechende Verbrauchsteuern) und
- **Gewinnsteuern**
  - Steuern auf den Unternehmenserfolg (ESt, KSt)

unterschieden werden.

Die Systematisierung der Steuerbelastung von Unternehmen nach betriebswirtschaftlichen Kriterien erscheint besonders sinnvoll, weil dadurch die Steuerplanung wesentlich erleichtert wird. Die Auswirkungen der Steuern auf innerbetriebliche Veränderungen der Produktionsmenge, des Materialverbrauchs, des Personaleinsatzes usw können somit in entscheidungsvorbereitende Kalkulationen einfließen.

### 1.3. Steuersubjekt, Steuerobjekt

**Steuersubjekt** ist prinzipiell jeder, der als Steuerpflichtiger bzw Abgabenschuldner nach einem Steuergesetz in Frage kommt. Steuersubjekt der Einkommensteuer ist beispielsweise derjenige, der Einkünfte erzielt.

**Steuerobjekt** kann jeder Tatbestand (Gegenstand, Vorgang oder Zustand) sein, an den ein Steuergesetz die Leistungspflicht knüpft (zB Steuerobjekt Kfz: Besitz und Nutzung eines Kfz ziehen Kfz-Steuer nach sich. Zusätzlich verpflichtet der Besitz eines Kfz in Österreich zum Abschluss einer Kfz-Haftpflichtversicherung, die mit Versicherungssteuer belastet ist. Steuerobjekt Hund: Die Gemeinde erhebt von Hundebesitzern Hundesteuer. Steuerobjekt Einkünfte: Die Realisierung von Einkünften durch natürliche Personen zieht die Einkommensteuerpflicht nach sich).

### 1.4. Steuerbemessungsgrundlage, Steuersatz, Steuertarif

Die **Bemessungsgrundlage** gibt an, wovon die Steuer berechnet wird. Als Bemessungsgrundlage kommen in den einzelnen Steuergesetzen die verschiedensten Größen, vom Geldwert über Raumaße ( $\text{cm}^3$ ,  $\text{m}^3$ ) bis zu physikalischen Größen (kW) vor. Bei Umweltsteuern wird zB auf den Ausstoß oder Verbrauch von  $\text{CO}_2$  abgestellt.

### Einige Beispiele:

Das EStG nimmt in § 2 Bezug auf das Einkommen als Geldwert. Zu diesem Zweck müssen Vorteile (zB Dienstwagen, Dienstwohnung), die als Einkommensbestandteile anzusehen sind und keinen direkten Geldwert besitzen, bewertet und dem Einkommen zugeschlagen werden.

Bemessungsgrundlage der USt bildet ebenfalls ein Geldwert, in der Regel der Verkaufspreis, in besonderen Fällen wird der Geldwert geschätzt (Wiederbeschaffungswert).

Die Bemessungsgrundlage der Kfz-Steuer bildet bei Krafträdern der Hubraum (in cm<sup>3</sup>), bei allen übrigen Kfz die Motorleistung (in kW) sowie neuerdings der CO<sub>2</sub>-Ausstoß. Die Normverbrauchsabgabe orientiert sich am CO<sub>2</sub>-Emissionswert lt Zulassungsbescheinigung. Die Biersteuer wird je hl der produzierten Menge berechnet. Bemessungsgrundlage der Elektrizitätsabgabe sind die verbrauchten kWh, Bemessungsgrundlage der Erdgasabgabe die verbrauchten m<sup>3</sup> Erdgas.

Der **Steuersatz** legt fest, welchen Teil der Bemessungsgrundlage die Steuer ausmacht. Zum Beispiel werden die Gewinne von Körperschaften derzeit mit 25 % Körperschaftsteuer belastet, der Verkauf von privaten Grundstücken mit 30 % ImmoEST.

Daneben können Einzelsteuergesetze auch verschiedene Steuersätze beinhalten. So belastet das EStG die Kapitaleinkünfte mit 27,5 % oder 25 %, sonstige Bezüge von Unselbständigen bis zur sog Sechstelgrenze mit 6 % oder etwa die sog „Einkünfte aus Leitungsrechten“ (§ 107 EStG) mit 10 %.

Ist der Steuersatz über die gesamte Bemessungsgrundlage nicht gleich hoch, spricht man von einem **Steuertarif**. Steuertarife steigen zumeist mit der Höhe der Bemessungsgrundlage an, sie sind *progressiv*. Wichtigstes Beispiel für einen derartigen progressiven Steuertarif ist der in § 33 EStG festgelegte Einkommensteuertarif (vgl Seite 66).

Innerhalb der Steuertarife lassen sich *Staffeltarife* (zB ESt), bei denen die Bemessungsgrundlage in Teile zerlegt wird, und *Durchrechnungstarife* (zB KESt), wo der entsprechende Steuersatz auf die gesamte Bemessungsgrundlage zur Anwendung kommt, unterscheiden.

### 1.5. Durchschnittssteuersatz, Grenzsteuersatz

Der **Durchschnittssteuersatz** ergibt sich, wenn man den vom Steuerpflichtigen zu leistenden Steuerbetrag durch die Bemessungsgrundlage dividiert. Der Durchschnittssteuersatz ist vor allem im Bereich einkommensteuerlicher Begünstigungen von Bedeutung.

Als **Grenzsteuersatz** gilt jener Steuersatz, der auf den letzten Teil der Bemessungsgrundlage bzw auf die jeweils nächste (zusätzliche) Einheit angewendet wird. Sind im Rahmen der ESt zB 20.000 € zu versteuern, so beträgt der Grenzsteuersatz 35 %, da die letzte Einheit (der letzte Cent) lt Tarif unter diesen Steuer-

satz fällt. Die Bedeutung des Grenzsteuersatzes liegt darin, anzugeben, in welcher Höhe jeder zusätzlich verdiente oder zuletzt erworbene Cent zu versteuern ist.

### 1.6. Freibetrag, Freigrenze, Absetzbetrag

Beträge, die bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage von dieser abgezogen werden können und damit steuerfrei sind, werden als **Freibeträge** bezeichnet.

Bei der Ausgabe von Belegschaftsaktien kann zB ein jährlicher Freibetrag von 3.000 € steuerfrei belassen werden.

Jene Beträge, bis zu denen eine Steuer nicht erhoben wird, nennt man **Freigrenze**. Werden derartige Freigrenzen überschritten, wird die *gesamte* Bemessungsgrundlage der Besteuerung unterworfen. Eine Freigrenze steht sozusagen nur bei Einhaltung einer bestimmten „Bedingung“ zu, ein Freibetrag hingegen „bedingungslos“.

Für Einkünfte aus Spekulationsgeschäften gilt zB eine Freigrenze (§ 31 Abs 3) in Höhe von 440 €. Wird die Freigrenze nur um 1 Cent überschritten (betragen die Einkünfte aus Spekulation also 440,01 €), so unterliegt die gesamte Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Für Ausschüttungen von Agrargemeinschaften existiert in § 27 Abs 2 Z 1 lid d) eine Freigrenze von 4.000 € pa.

**Absetzbeträge** kürzen die errechnete Steuerschuld direkt, sie entsprechen einem „Bargeldgeschenk“ des Steuergesetzgebers. Die Bedingungen für die Inanspruchnahme sind deswegen zumeist genau definiert. Absetzbeträge sind vor allem im ESt-Bereich anzutreffen und verfolgen oft soziale Zielsetzungen.

So versucht der Staat, die höhere Belastung von Alleinverdienern und Alleinerziehern durch den so genannten Alleinverdienerabsetzbetrag (Alleinerzieherabsetzbetrag) in Höhe von 494 € (bei einem Kind), der die Einkommensteuer direkt mindert, abzugelten.

### 1.7. Steuerschuldner, Steuerzahler, Steuerdestinatar, Steuerträger

Als **Steuerschuldner** wird derjenige bezeichnet, der einen Steuertatbestand erfüllt. Der Steuerschuldner ist hinsichtlich der Abgabenordnung Träger von Rechten und Pflichten.

**Steuerzahler** ist derjenige, der gesetzlich zur Zahlung bzw zur Abfuhr der Steuer verpflichtet ist. Dies muss nicht zwingend der Steuerschuldner sein. Banken etwa haften von Gesetz wegen für die Abführung der Kapitalertragsteuer auf bei ihnen erzielte Kapitalerträge, der Arbeitgeber haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer etc.

Wer die Steuern nach dem Willen des Gesetzgebers tatsächlich letztendlich tragen soll, wird als **Steuerdestinatar** bezeichnet. Auf das damit entstehende Problem der Überwälzung bei den direkten Steuern in bestimmten Marktsituationen wurde bereits hingewiesen.

**Steuerträger** ist derjenige, der die Steuer tatsächlich trägt bzw dessen Einkommen oder Vermögen durch die Steuer tatsächlich vermindert wird.

### Beispiele:

- 1) Forderungswertpapiere (Anleihen, Pfandbriefe etc), die im Depot einer Bank liegen. Steuerschuldner, Steuerdestinatar und Steuerträger ist der Eigentümer der Anleihen, Steuerzahler ist die auszahlende Stelle (Bank), die verpflichtet ist, die anfallende Kapitalertragsteuer an das Finanzamt zu entrichten.
- 2) Kauf eines Grundstücks durch Herrn A, wobei vereinbart wird, dass der Verkäufer B die Grunderwerbsteuer (durch Abschlag vom ausgehandelten Preis) übernimmt. Herr A ist in diesem Fall Steuerschuldner, Steuerzahler und Steuerdestinatar, Herr B dagegen Steuerträger.

## 1.8. Unterscheidung steuerbar/nicht steuerbar/steuerpflichtig/steuerfrei

Die steuerliche Beurteilung realer Sachverhalte richtet sich nach juristischen Maßstäben. Steuergesetze bestehen aus Rechtssätzen, die den Steuerpflichtigen sagen, welche Konsequenzen ihr Handeln nach sich zieht.

Der Aufbau von Rechtssätzen entspricht dem Schema:

Tatbestand	→	Rechtsfolge
------------	---	-------------

### Beispiel:

Wer andere als lohnsteuerpflichtige Einkünfte von mehr als 730 € bezogen hat (Tatbestand), muss eine Veranlagung durchführen (Rechtsfolge).

Für die Zwecke des Steuerrechts muss die wirtschaftliche Realität in juristische Tatbestände transformiert werden. Auf die vielschichtigen Probleme, die hierbei angesichts der Komplexität wirtschaftlicher Vorgänge auftreten, wird an anderer Stelle noch genauer eingegangen.

Besonders deutlich zeigen sich diese Probleme, wenn es darum geht, den Umfang dessen, was eigentlich besteuert werden soll, festzulegen. Das Steuerrecht formuliert dazu eine **Reihe von Tatbestandsmerkmalen**, deren Erfüllung die Steuerpflicht im jeweiligen Einzelsteuergesetz auslöst.

### Beispiel:

Nach dem UStG sind Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland im Rahmen seines Unternehmens gegen Entgelt ausführt, steuerbar. Um die Rechtsanwendung sicherzustellen, muss der Begriff „Unternehmer“ im Sinne von Tat-

bestandsmerkmalen näher definiert werden. Nach dem UStG ist derjenige Unternehmer, der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Welche Tatbestandsmerkmale hat aber eine „gewerbliche oder berufliche Tätigkeit“ zu erfüllen? Das UStG definiert in § 2 Abs 1 letzter Satz: „Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.“

Der Pensionist Franz Redlich hat sich seit seiner Pensionierung seinem alten Hobby, der Restauration von Oldtimern, gewidmet. Um seine Pension aufzubessern, hat er die Oldtimer seit mehreren Jahren auch fallweise vermietet. Aus der gelegentlichen Vermietung ist mittlerweile ein florierendes Geschäft geworden.

Aus steuerlicher Sicht interessiert vor allem die Frage: Sind die von Herrn Redlich erbrachten Leistungen umsatzsteuerpflichtig? Zu diesem Zweck gilt es zu untersuchen, ob Redlich die vom UStG aufgestellten Tatbestandsmerkmale erfüllt. Ausgehend von den obigen Tatbestandsmerkmalen kommen wir zum Schluss, dass Redlich dann als Unternehmer anzusehen ist, wenn er eine nachhaltige Tätigkeit entfaltet. Zu einer näheren Spezifikation von „Nachhaltigkeit“ müssten wir uns der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs bedienen. Das würde an dieser Stelle aber zu weit führen.

Wenn ein Sachverhalt alle in einem Einzelsteuergesetz aufgestellten Tatbestandsmerkmale erfüllt und unter den Tatbestand subsumiert werden kann, dann ist er **steuerbar**.

Zum Beispiel wären die Mietumsätze des Pensionisten Franz Redlich bei nachhaltiger Vermietung steuerbar im Sinne des Umsatzsteuergesetzes.

**Nicht steuerbar** sind hingegen all jene Sachverhalte, die nicht unter einen Tatbestand eines Steuergesetzes subsumiert werden können.

Erweist sich, dass der Pensionist Redlich seine Oldtimer nur unentgeltlich verleiht, so sind seine Umsätze vom Standpunkt des Umsatzsteuergesetzes aus (mangels Gegenleistung) nicht steuerbar.

Unter der Voraussetzung, dass etwas **steuerbar** ist, kann es grundsätzlich **steuerpflichtig** oder **steuerfrei** sein.

Um bei der Umsatzsteuer zu bleiben:

- Ein Unternehmer, der eine Lieferung im Inland gegen Entgelt vornimmt, tätigt einen steuerbaren Umsatz. Für ihn ist im UStG keine Befreiung vorgesehen. Er ist deshalb mit dem Umsatz steuerbar und steuerpflichtig.
- Ein Unternehmer, der dagegen ins Ausland liefert, wird im UStG mit seinem Umsatz von der Umsatzsteuer befreit. Der Umsatz ist zwar steuerbar, aber steuerbefreit.

## 2. Rechtsquellen

Die Rechtsquellen des Steuerrechts gehen heute – nicht zuletzt durch die Bedeutung und Komplexität der Materie – weit über einfache Gesetze hinaus.

Dennoch stehen die **Einzelsteuergesetze** (EStG 1988, KStG 1988, UStG 1994 etc) und die **das Steuerverfahren näher regelnden Gesetze** (BAO, BewG, FinStrG etc) nach wie vor im Mittelpunkt. Sie sind im Gegensatz zu Verordnungen oder Erlässen parlamentarisch beschlossen (= demokratisch legitimiert) und bilden die Grundlage für das Tätigwerden der Finanzverwaltung.

Gerade im steuerlichen Bereich tritt aber häufig der Fall ein, dass die Gesetze nicht alle Sachverhalte bis ins Detail regeln und Auslegungs- und Anwendungsprobleme entstehen. Ein verfassungsmäßig zulässiges Mittel, Gesetze näher zu konkretisieren (nicht aber zu ergänzen!), ist in Art 18 Abs 2 B-VG vorgesehen: die **Verordnung!** Daneben sehen die Steuergesetze selbst teilweise Verordnungs-ermächtigungen des Bundesministers für Finanzen vor (zB im EStG – § 17 Abs 4).

BMF-Verordnungen sind **für alle Steuerpflichtigen verbindliche Rechtsnormen** (zB Liebhaberei-Verordnung, Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten).

**Erlässe und Richtlinien** wiederum geben eine Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen wieder. Trotz der Tatsache, dass sie keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehenden Rechte und Pflichten begründen können, ist ihre Bedeutung für die Praxis enorm (zB ESt-Richtlinien, Erlass über die Einstufung von Kfz als Fiskal-LKW).

Erlässe bezeichnen sich zwar selbst nicht als Weisungen, sondern als Auslegungsbefehl. Das BMF erwartet aber von den Bediensteten in der Finanzverwaltung die Einhaltung der darin vertretenen Rechtsmeinung. Salopp formuliert könnte man sagen, dass die Erlässe und Richtlinien die „Privatmeinung“ des Fiskus darstellen – diese deckt sich aber nicht immer mit dem Willen des Gesetzgebers. Die Gerichte (insbes BFG und VwGH) betonen regelmäßig, dass sie sich nicht an Erlässe, Richtlinien und Infos des BMF gebunden sehen, weil diese keine echten Rechtsquellen darstellen.

Von Verordnungen und Erlässen können **Weisungen** unterschieden werden, die Anordnungen übergeordneter Behörden darstellen und innerhalb der Verwaltung gelten (zB Dienstanweisungen an Finanzämter).

Von zentraler Bedeutung ist auch die Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts. Der **Verwaltungsgerichtshof (VwGH)** und der **Verfassungsgerichtshof (VfGH)** aber auch der **EuGH** (Europäischer Gerichtshof) entscheiden zwar nur für den Einzelfall, ihre Rechtsprechung hat in der Regel aber eine gewisse Kontinuität, sodass in gleich gelagerten Fällen mit einem gleichen oder zumindest ähnlichen Urteil zu rechnen ist. Das letzte Wort in Fragen der Auslegung des Gemeinschaftsrechts hat der **Europäische Gerichtshof (EuGH)**.

Seit einigen Jahren sind **Rechtsmittelentscheidungen des BFG** (Bundesfinanzgericht) allgemein einsichtig geworden und über das Web-Portal FinDok abrufbar. Durch diese Sammlung von Entscheidungen sind BFG-Entscheidungen in der Praxis sehr bedeutsam geworden.

Seit Jahren hat der Einfluss des **internationalen und europäischen Steuerrechts** auch auf die österreichische Steuerrechtsordnung erheblich zugenommen, und zwar in mehrfacher Weise:

1. Im **internationalen Bereich** in Form neuer und revidierter Doppelbesteuerungsabkommen (= bilaterale Abkommen zur Verteilung von Besteuerungsrechten zwischen zwei Staaten – kurz: **DBA**).
2. Im europäischen Bereich durch die Vereinheitlichungsbestrebungen in der Europäischen Union. Im Binnenmarkt ist eine stufenweise Steuerangleichung geplant. Die Harmonisierung wird mittels **Verordnungen des Rates der EG** und durch **EG-Richtlinien** (zB Richtlinien zur Umsatzsteuer, Fusionsbesteuerungs-RL) verfolgt. *Verordnungen* sind im gesamten Gemeinschaftsgebiet unmittelbar anwendbares Recht (zB Durchführungsverordnung zur MWSt-SySt-RL). *Richtlinien* bedürften zu ihrer Wirksamkeit zwar der Umsetzung (Transformation) in nationales Recht, ein Steuerpflichtiger kann sich aber direkt auf die Richtlinie berufen, wenn er glaubt, dass ein Mitgliedstaat ihm aufgrund der Richtlinie zustehende Rechte vorenthält und dieses Recht in der Richtlinie ausreichend konkretisiert wird. Beispiel: Geldwäsche-Richtlinie.
3. Im **supranationalen** Bereich kommt den **OECD-Richtlinien** große Bedeutung zu. Neben dem OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung gibt es noch einige andere wichtige Grundsatzpapiere der mehr als 135 OECD-Mitgliedstaaten, zB die Anti-BEPS-RL zur Vermeidung von Steuermisbrauch.