

1.1 Steuerwissenschaften

In den Steuerwissenschaften werden drei Teildisziplinen unterschieden, das Steuerrecht, die betriebswirtschaftliche Steuerlehre und die Finanzwissenschaft.

Das Steuerrecht als rechtswissenschaftliche Disziplin befasst sich mit der rechtlichen Ausgestaltung eines Steuerrechtssystems oder eines Einzelsteuergesetzes und mit deren Interpretation unter rechtsdogmatischen Gesichtspunkten.

Die betriebswirtschaftliche Steuerlehre analysiert die Wirkungen von steuerrechtlichen Normen auf betriebliche Entscheidungen.

Die Finanzwissenschaft als Teil der Volkswirtschaftslehre weitet den Betrachtungshorizont auf alle in der Ökonomie relevanten einzel- und gesamtwirtschaftlichen Fragen der Besteuerung aus. Sie befasst sich mit der Wirkung von Steuern auf das Verhalten der Wirtschaftssubjekte. Daraus wird abgeleitet, welche Steuern auf welche Weise erhoben werden sollten, um die gesellschaftliche Wohlfahrt (die den Nutzen aller Individuen einer Gesellschaft berücksichtigt) zu maximieren. Der finanzwissenschaftliche Ansatz versucht – über den juristischen und rein betriebswirtschaftlichen Ansatz hinausgehend – Steuersysteme aufzuzeigen, die die Erreichung gesellschaftlicher Ziele zu möglichst geringen Kosten ermöglichen.

Die einzelnen Teildisziplinen der Steuerwissenschaft können nicht trennscharf voneinander abgegrenzt werden. Sie sind vielmehr in Lehre und Praxis eng miteinander verflochten. Nach hA ist auch das österreichische Steuerrechtssystem von finanzwissenschaftlichen Wertungen beeinflusst ist. Die finanzwissenschaftlichen Besteuerungsprinzipien reflektieren im Hinblick auf die Erreichung gesellschafts- und wirtschaftspolitischer Aufgaben ein Idealbild der Besteuerung. *Adam Smith* hat in seinem Werk „Wohlstand der Nationen“ im Jahr 1776 folgende vier Vorgaben für Besteuerungssysteme entwickelt: die Gleichheit der Besteuerung (Bürger sollen Steuern im Verhältnis zu ihren Fähigkeiten zahlen); die Bestimmtheit der Besteuerung (Zahlungstermin, Zahlungsart und Zahlungsbetrag sollen für jedermann deutlich erkennbar sein); die einfache Handhabbarkeit der Besteuerung (Steuern sollen zu jenem Zeitpunkt und so erhoben werden, dass die den Bürger geringstmöglich belastet werden); Wohlfelheit der Besteuerung (die Kosten der Steuererhebung sollen so gering wie möglich sein). Diese klassischen Besteuerungsprinzipien sind in den Steuerwissenschaften auch heute noch anerkannt und wurden von zahlreichen Ökonomen wie *Adolph Wagner*, *Heinz Haller* und *Fritz Neumark* aufgegriffen und weiterentwickelt. Finanzwissen-

Steuerrecht

Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

Finanzwissenschaft

Besteuerungsprinzipien

schaftliche Besteuerungsprinzipien sind nicht allein auf die ökonomische Effizienz eines Steuersystems ausgerichtet, sondern berücksichtigen ethische bzw. moralphilosophische Erwägungen für die Gerechtigkeit der Besteuerung (sogenannte Steuergerechtigkeit bzw. Steuerleichheit). Da Besteuerungsprinzipien im Hinblick auf die zu erreichenden Ziele miteinander kollidieren können, spielen Abwägungsentscheidungen in diesem Zusammenhang eine große Rolle (s dazu genauer Sumper, Besteuerungsprinzipien als Fundament des österr Steuerrechts, SWK 2019, 1051).

Auch die OECD setzt bei der Bekämpfung von schädlichem Steuerwettbewerb auf die finanzwissenschaftlichen Besteuerungsprinzipien. Aus Sicht der OECD kommt folgenden Besteuerungsprinzipien eine fundamentale Bedeutung für steuerpolitische Entscheidungen zu: Neutralität, Effizienz, Verständlichkeit, Wirksamkeit, Flexibilität und Gerechtigkeit. Die Grundgedanken dieser Prinzipien finden sich auch in der österreichischen (Steuer-)Rechtsordnung wieder. Obwohl sie positivrechtlich nicht verankert sind, werden sie durch die Gesetze reflektiert und spielen insb bei der Normauslegung und im Rahmen der Verfassungsmäßigkeitskontrolle eine bedeutende Rolle (dazu im Detail, *Sumper*, Besteuerung als Grundlage für Demokratie und Rechtsstaat, Dissertation im Endstadium der Bearbeitung).¹

1.2 Bedeutung von Steuern

1.2.1 Primäre Einnahmequelle des Staates – Abgabenquote

Die Erfüllung von Staatsaufgaben verursacht Ausgaben. Daher benötigt ein Staat zur Erhaltung seiner Funktionsfähigkeit Einnahmen. In einem Staat, der über keine oder wenige natürliche Ressourcen verfügt, stellen Steuern die **wichtigste Einnahmequelle dar (sog „Steuerstaat“)**. Weitere Einnahmequellen für den Staat sind Kapitalerträge, Erträge aus der Beteiligung an Unternehmen, Sozialversicherungsbeiträge und Geldstrafen.

In diesem Zusammenhang gibt die **Abgabenquote** als volkswirtschaftliche Kennzahl den Anteil von Steuern und Sozialabgaben an der Wirtschaftsleistung (Bruttoinlandsprodukt, BIP) eines Staates in Prozent an. Sie wird häufig zum Vergleich zwischen Staaten, aber auch zu einem intertemporalen Vergleich herangezogen und ist Gegenstand politischer Diskussionen über den sinnvollen Umfang der Staatstätigkeit in einer Volkswirtschaft. Die österreichische Abgaben-

¹ Für den Input zu diesem Absatz danke ich Mag. *Martin Sumper* sehr herzlich.

quote liegt bei 42,8 %, wobei die Sozialversicherungsbeiträge, obwohl sie in Österreich nicht zu den Abgaben im finanzwissenschaftlichen Sinn zählen, in die Quote einberechnet werden.

1.2.2 Zweck von Steuern

Steuern verfolgen den primären Zweck, den Gebietskörperschaften eines Staates Einnahmen zu verschaffen (sog **Fiskalzweck**).

Einnahmen-
beschaffung

Angesichts ihres Zwecks stehen Steuern in Österreich daher in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Finanzbedarf des Staates. Der Staat unterliegt in seiner Ausgabenpolitik einerseits der Kontrolle durch den Rechnungshof als dem Parlament verantwortlichem Organ (Art 121 ff B-VG). Die Ausgabenpolitik der Republik Österreich basiert auf dem Budget, das von der Regierung erstellt und vom Parlament genehmigt wird (vgl Art 51 B-VG). Rechtsgrundlagen dafür sind das Bundeshaushaltsgesetz 2013, das Bundesfinanzrahmengesetz und das Bundesfinanzgesetz. Letztere werden jährlich erlassen. Das Bundesfinanzrahmengesetz hat für das folgende Finanzjahr und die drei nächstfolgenden Finanzjahre Obergrenzen der vom Nationalrat in den jeweiligen Bundesfinanzgesetzen zu genehmigenden Mittelverwendung nach einer gewissen Logik sowie die Grundzüge des Personalplanes zu enthalten. Art 51 Abs 2 bis Abs 7 B-VG enthalten Details hinsichtlich des Inhalts sowohl des Bundesfinanzrahmens als auch des Bundesfinanzplanes sowie die rechtlichen Rahmenbedingungen für zulässige Abweichungen von den Ausgabenplanungen, die den beiden Gesetzen zugrundeliegen. Das Bundeshaushaltsgesetz 2013 enthält nach den Vorgaben des Art 51 Abs 9 B-VG die näheren Bestimmungen über die Erstellung des Bundesfinanzrahmengesetzes, des Bundesfinanzgesetzes und über die sonstige Haushaltsführung des Bundes. Bei der Haushaltsführung des Bundes sind die Grundsätze der Wirkungsorientierung, insb auch unter Berücksichtigung des Ziels der tatsächlichen Gleichstellung von Männern und Frauen, der Transparenz, der Effizienz und der möglichst getreuen Darstellung der finanziellen Lage des Bundes zu beachten (Art 51 Abs 8 B-VG). Die Gebietskörperschaften haben bei ihrer Haushaltsführung die Grundsätze der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit zu beachten. Verantwortlich für die ordnungsgemäße Haushaltsführung ist der Bundesminister für Finanzen (Art 51b B-VG). Dem Nationalrat kommen diverse Kontrollbefugnisse zu (Art 51c bis Art 52 B-VG).

Österreich bekennt, wie alle Mitgliedstaaten der EU (Art 3 AEUV), zur sozialen Marktwirtschaft. Die Ausgestaltung des Steuersystems hat daher auch den Zweck, eine Umverteilung des Vermögens zu be-

Umverteilung

wirken. Mit den Sozialversicherungsbeiträgen zählen Steuern zu den wichtigsten Maßnahmen für die (Um-)Verteilungspolitik.

Verhaltenssteuerung

Steuern können außerdem zur Verhaltenssteuerung von Menschen eingesetzt werden (Lenkungsabgaben). So kommen sie zum Beispiel im Rahmen der Konjunkturpolitik (zB generelle Begünstigung von Investitionen, Steuersenkung zur Steigerung des Konsums) oder der Wachstumspolitik (Begünstigung von Forschung und Entwicklung) zum Einsatz.

Grenzen der Verhaltenssteuerung

Die im Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) geregelte Kompetenzverteilung zwischen den Gebietskörperschaften setzt der Nutzung von Abgaben zu Lenkungszielen Grenzen. Ein Bundesland kann beispielsweise keine Lenkungsabgabe einführen, die einen Zweck verfolgt, für den der Bund die Regelungskompetenz besitzt (zB war die Wiener Abgabe auf leerstehenden Wohnraum, durch die die Eigentümer zur Vermietung gezwungen werden sollten, verfassungswidrig, weil das Volkswohnwesen hinsichtlich der Gesetzgebung in die Kompetenz des Bundes fällt; vgl VfSlg 10.403/1985).

1.2.3 Steuern als Massenphänomen

Steuern sind ein Massenphänomen. In keinem Rechtsgebiet begegnet der Bürger dem Staat häufiger als im Steuerrecht. Die Steuerrechtsfähigkeit natürlicher Personen beginnt mit der Geburt und endet mit dem Tod. Das Bewusstsein über die steuerrechtlichen Implikationen des täglichen Lebens (Verwirklichung wirtschaftsrelevanter Sachverhalte, Konsum) hängt wesentlich davon ab, wie jemand sein Einkommen auf dem Markt erzielt: Unselbständig Erwerbstätige sind weit weniger bewusst mit Steuern befasst als selbständig Erwerbstätige. Die auf den Lohn entfallenden Steuern von unselbständig Erwerbstätigen werden nämlich durch den Arbeitgeber einbehalten und an den Fiskus abgeführt. Ähnliches gilt für Steuerpflichtige, deren Einkommen zum Großteil aus Gewinnausschüttungen aus GmbH, Dividenden und Sparbuchzinsen (sog Kapitalerträgen) besteht: Die auf diese Einkünfte entfallende Steuer wird im Regelfall durch die den Ertrag auszahlende Stelle (die Kapitalgesellschaft oder das Kreditinstitut) einbehalten und an den Fiskus abgeführt. Auch die Umsatzsteuer, die den Konsum belasten soll, wird nicht vom Konsumenten geschuldet, sondern von demjenigen, der die konsumierte Leistung anbietet (dem Unternehmer). Dadurch verpflichtet das Massenphänomen Steuern nur wenige Menschen direkt gegenüber dem Staat. Für den Fiskus erleichtert die Bündelung eines Großteils der administrativen Verpflichtungen bei einer relativ geringen Zahl von Personen die Kontrolle.



Herr A ist Angestellter bei der B-GmbH, die ihren Sitz in Wien hat. Am frühen Abend fährt er mit dem Auto in die Grazer Innenstadt, um mit einem Freund bei einem Bier einem Konzert in einem Lokal zu lauschen. Er parkt in der gebührenpflichtigen Kurzparkzone. Die Parkgebühr entrichtet er mittels eines Parkscheines, den er an einem Parkautomaten kauft.

Mit seinen Einkünften ist Herr A einkommensteuerpflichtig. Die Einkommensteuer wird als Lohnsteuer von der B-GmbH als Dienstgeberin einbehalten und an den Fiskus abgeführt. Zusätzlich hat die B-GmbH vom Lohn des Herrn A Kommunalsteuer, den Beitrag zum Familienlastenausgleichsfonds und den Wohnbauförderungsbeitrag zu entrichten. Als weitere Belastungen, die allerdings nicht als Abgaben gelten, knüpfen an den Lohn die Sozialversicherungsbeiträge sowie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, der der Finanzierung der Landeswirtschaftskammern dient, an.

Sein versteuertes Einkommen gibt Herr A für Konsumzwecke aus. Im Zusammenhang mit seinem PKW stehen folgende Abgaben: Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe bei der Anschaffung des PKW, Versicherungssteuer und motorbezogene Versicherungssteuer für die Dauer der Verwendung des PKW, Umsatzsteuer und Mineralölsteuer auf den Treibstoff, Abgabe nach der Grazer Parkgebührenordnung für das Parken in der Kurzparkzone. Der Veranstalter des Konzerts hat stmk. Vergnügungssteuer zu entrichten, die er wahrscheinlich über den Eintrittspreis auf die Konzertbesucher überwälzt, zusätzlich fällt auf das Eintrittsentgelt Umsatzsteuer an. Im Preis für das Bier sind die Biersteuer und die Umsatzsteuer enthalten.

Jegliches Handeln von Herrn A löst eine Steuerschuld aus. Er selbst entrichtet aber kein einziges Mal unmittelbar Steuern an den Fiskus. Dort, wo Herr A von Gesetzes wegen Schuldner der Steuer ist (Einkommensteuer, [motorbezogene] Versicherungssteuer), sind andere zur Abfuhr verpflichtet (Dienstgeber, Versicherungsunternehmen). Die Umsatzsteuer, NoVA, Biersteuer und Vergnügungssteuer sind indirekte Steuern, die die Unternehmer oder Produzenten schulden, die A aber wirtschaftlich zu tragen hat. Die an die Lohnsumme anknüpfenden Abgaben (KommSt, DB zum FLAF) schuldet der Dienstgeber. Den Wohnbauförderungsbeitrag schulden der Dienstgeber und der Dienstnehmer je zur Hälfte. Wer der wirtschaftliche Träger dieser sog Lohnnebenkosten ist, ist umstritten. Die Höhe der Lohnnebenkosten hat ohne Zweifel einen indirekt proportionalen Einfluss auf die Höhe der Bruttolöhne. Eine Erhöhung oder Senkung der Lohnnebenkosten dürfte sich aber nicht eins zu eins in den Bruttolöhnen niederschlagen.

Aus Sicht der Unternehmer stellen Abgaben einen wesentlichen Kostenfaktor dar. Da sich aus den unterschiedlichen Lebenssachverhalten sehr unterschiedliche Steuerrechtsfolgen (mit unterschiedlich hoher finanzieller Belastung) ergeben können, sehen sich Steuerpflichtige veranlasst, ihr wirtschaftliches Handeln so zu gestalten, dass die Steuerlasten möglichst gering sind. Soweit das Steuerrecht die unterschiedlichen Belastungen direkt oder indirekt an zivilrechtliche Gestaltungen knüpft, beeinflusst das Zivilrecht die steuerrechtliche

**Abgaben als
Kostenfaktor**

Gestaltung (zur Abgrenzung zwischen legaler Steuerplanung, Mißbrauch und Abgabenhinterziehung vgl später S 39 ff).

1.3 Steuerrecht als Teil der Rechtsordnung



Das Steuerrecht ist die Gesamtheit der Rechtsnormen, die Rechte und Pflichten im Steuerschuldverhältnis regeln. Das Steuerrecht gliedert sich in das materielle und das formelle Steuerrecht.

Materielles Steuerrecht

Unter dem materiellen Steuerrecht versteht man all jene Normen, in denen die Steuertatbestände geregelt sind. Materielle Steuerrechtsnormen stellen beispielsweise die Bestimmungen des Einkommensteuer- (EStG) oder des Umsatzsteuergesetzes (UStG) dar.

Formelles Steuerrecht

Das formelle Steuerrecht regelt das Verfahren zur Einhebung von Steuern. Dieses ist zum Großteil in der Bundesabgabenordnung (BAO) geregelt.

1.3.1 Steuerrecht als Teil des öffentlichen Rechts

Steuerrecht ist **öffentliches Recht**, denn das Steuerrecht verpflichtet seine Adressaten zur Entrichtung von Geldleistungen an die Gebietskörperschaften (die Steuergläubigerinnen). Dem Steuerrecht kann sich niemand legal entziehen. Es steht also nicht zur Disposition des Einzelnen. Das Steuerrecht ist somit ein Teil des öffentlichen Finanzrechts. Das **öffentliche Finanzrecht** umfasst ua das Finanzverfassungsrecht, das Finanzausgleichsrecht, das Abgabenrecht, das Haushaltsrecht sowie das Recht über das Kassen-, Rechnungs- und Kreditwesen von Körperschaften des öffentlichen Rechts. Das **Abgabenrecht** besteht aus dem Steuerrecht, dem Recht der Gebühren, Beiträge, Sonderabgaben sowie dem Abgabenrecht der EU (zum Abgabebegriff s gleich).

Das Steuerrecht ist besonderes **Verwaltungsrecht**. Dieser Charakter wird insbesondere im Abgabenverfahrensrecht deutlich. Die Finanzbehörden handeln durch Verwaltungsakte (va Bescheid), die sie selbst vollstrecken können (s Abgabensexekutionsordnung; AbgEO). Innerhalb des Verwaltungsrechts bildet das Steuerrecht ein teilweise verselbständigtes System mit umfangreicher Gesetzgebung, die sich weitgehend einer eigenen Terminologie bedient, mit eigenständigen Verwaltungsbehörden (Finanzämter), zum Teil einer eigenen Gerichtsbarkeit (Bundesfinanzgericht) und einem eigenen Verwaltungs- und Rechtsmittelverfahren (BAO).