

lich durch die Erbengemeinschaft erfolgen, letztlich dem übernehmenden (An-)Erben zurechnen, der die anderen, weichenden Miterben auszahlt.⁸⁾

i Auf den Punkt gebracht

Das VwGH-Erkenntnis vom 16. 11. 2021, Ro 2020/15/0015, hat eine Diskussion zur Abgrenzung entgeltlicher und unentgeltlicher Vorgänge in Gang gesetzt, insbesondere bei Fällen vorweggenommener Erbfolge und Erbteilung. Neben der Frage der Auswirkungen auf bereits verwirklichte Sachverhalte stellt sich in der Praxis die Herausforderung, die durch den VwGH aufgestellten Kriterien mit der bisherigen Verwaltungspraxis sinnvoll zu verschränken, insbesondere bei Fällen mit Abfindungen aus nachlasseseigenen Mitteln. Die dargestellten Überlegungen werden eine Diskussionsbasis für die EStR-Wartung sein.

⁸⁾ Nach Rz 134b EStR stammt eine Ausgleichszahlung auch dann „[a]us dem Nachlass [...], wenn die verwendeten Geldmittel aus der Veräußerung des von der Erbauseinandersetzung betroffenen Grundstücks durch den übernehmenden Erben stammen“ (Hervorhebung durch den Autor).

Tagungsbericht

Symposium „Steuerpolitik und Verfassungsrecht“ am 29. 3. 2022 an der WU Wien

Fragestellungen zum Spannungsverhältnis zwischen Steuer- und Verfassungsrecht

MICHAEL GLEISS / JÜRGEN ROMSTORFER*)



Am 29. 3. 2022 fand an der Wirtschaftsuniversität Wien das vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien veranstaltete Symposium „Steuerpolitik und Verfassungsrecht“ statt. Dabei referierten Vertreter aus der Wissenschaft und der Rechtsprechung zu verschiedenen Fragestellungen zum Spannungsverhältnis zwischen Steuerrecht und Verfassungsrecht. Ein Sammelband zur Tagung erscheint demnächst im Linde Verlag.

1. Gestaltungsspielraum bei der Auswahl von Steuergegenständen



Univ.-Prof. Dr. Markus Achatz befasste sich in seinem Referat mit den verfassungsrechtlichen Grenzen bei der Auswahl von Steuergegenständen. Dabei behandelte er im ersten Teil finanzverfassungsrechtliche Fragestellungen und im zweiten Teil die grundrechtlichen Grenzen des Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers. Zunächst widmete sich Achatz dem Abgabebegriff („Geldleistungen, die von Gebietskörperschaften auf hoheitlicher Grundlage zwecks Deckung des Finanzbedarfs und somit zur Erzielung von Einnahmen eingehoben werden“) und in weiterer Folge der Frage des Abgabenerfindungsrechts der Länder. Hinsichtlich der grundrechtlichen Grenzen hielt Achatz fest, dass der Gleichheitsgrundsatz im Mittelpunkt der Betrachtung steht. Dies deshalb, weil bei der Auswahl eines Steuergegenstands stets relevant ist, wie die Auswahl im Hinblick auf die Nichtbelastung vergleichbarer

*) Mag. Michael Gleiss und Jürgen Romstorfer, LL.M. (WU), LL.B. (WU), BSc (WU), BA sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

Fälle zu werten ist. Abschließend behandelte *Achatz* verschiedene Aspekte zum Umfang des Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers bei der Auswahl von Steuergegenständen.

2. Gleichheitsgrundsatz und Steuerrecht

Univ.-Prof. Dr. Michael *Holoubek* widmete sich in seinem Vortrag dem Gleichheitssatz im Steuerrecht. Nach wie vor geht es beim Gleichheitsgrundsatz zentral um die Frage, in welcher Hinsicht zwei Sachverhalte wesentlich gleich oder wesentlich ungleich sind, sodass eine Gleichbehandlung oder Differenzierung geboten ist, so *Holoubek*. Liegt eine Ungleichbehandlung vor, erfordert diese eine sachliche Rechtfertigung. Der allgemeine Gleichheitssatz stellt das notwendige Gegengewicht dar, das ein demokratisches System, das auf Mehrheitsentscheidungen aufbaut, erträglich macht. Dadurch kann das Risiko begrenzt werden, dass die Mehrheit jene, die anders sind, ausgrenzt und diskriminiert. Die Individualität ist das Grundanliegen des Gleichheitsgrundsatzes. Geht man von einem solchen personalen Verständnis des Gleichheitssatzes aus, liegen steuerrechtliche Bestimmungen typischerweise nicht im Kernbereich des Gleichheitsgrundsatzes. Dies erklärt, warum der VfGH von einem weiten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers im Steuerrecht ausgeht. Zuletzt diskutiert *Holoubek* die Schwerpunkte der Gleichheitsprüfung im Steuerrecht. Solange der Steuergesetzgeber nicht im engeren Sinn diskriminiert oder an personenbezogenen Merkmalen anknüpft, legt der VfGH einen weiten Zulässigkeitsmaßstab an.

3. Verhaltenslenkung durch Steuerrecht

Univ.-Prof. Dr. Claus *Staringer* referierte zum Thema Verhaltenslenkung durch das Steuerrecht. Eingangs hielt er als Ausgangsthese fest, dass Steuerrecht immer Verhaltenslenkung bewirkt: manchmal mehr, manchmal weniger, teils explizit, teils implizit. Lenkungsziele können insbesondere bei der Grundrechtsprüfung eine gewichtige Rolle spielen, wofür das Erkenntnis des VfGH zum Abzugsverbot von „*Managergehältern*“ (siehe VfSlg 19.933/2014) ein anschauliches Beispiel ist. *Staringer* zufolge stellt sich zunächst die Frage, was als „*legitimes sozial- und gesellschaftspolitisches Ziel*“ überhaupt in Frage kommt. Dabei ist auch fraglich, wer das Lenkungsziel auswählt: Der Gesetzgeber oder der VfGH im Rahmen einer Prüfung? Letztlich ist das Verständnis des VfGH entscheidend. Inwiefern ein Lenkungsziel ein tauglicher Rechtfertigungsgrund für eine Ungleichbehandlung sein kann, hängt davon ab, dass das Ziel nicht „*von vornherein ungeeignet*“ ist. Dies stellt in der Regel aber nur eine geringe Hürde für den Gesetzgeber dar. Weiters stellte *Staringer* fest, dass eine Lenkung durch steuerliche Anreize grundsätzlich ein geringerer Eingriff ist als die Durchsetzung des Lenkungsziels mittels Verboten. Fraglich ist, ob dies als „*Freibrief*“ für den Steuergesetzgeber zu sehen ist und auch, ob geradezu eine Pflicht des Gesetzgebers besteht, durch Steuern verhaltenslenkend einzugreifen. Abschließend hielt *Staringer* fest, dass weder Verhaltenslenkung durch Steuern für sich ein Problem darstellt, noch die verfassungsrechtlichen Anforderungen andere sind als sonst.

4. Der VfGH und das objektive Nettoprinzip

Dr. Edeltraud *Lachmayer* befasste sich in ihrem Vortrag mit der Rechtsprechung des VfGH zum objektiven Nettoprinzip. Dieses ist Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips. Neben der gesetzlichen Verankerung behandelte *Lachmayer* zunächst die Bestimmungen, die zu einer Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips führen. Hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Dimension merkte *Lachmayer* an, dass das objektive Nettoprinzip der Rechtsprechung des VfGH zufolge kein verfassungsrechtlicher Grundsatz ist (siehe VfSlg 8.457/78; 19.933/2014), sondern es sich vielmehr um ein einfachgesetzliches Prinzip handelt. Jedoch erfordert ein Abgehen des objektiven Nettoprinzips eine sach-

liche Rechtfertigung. Hierzu nannte *Lachmayer* Beispiele und führte anschließend detailliert durch die Rechtsprechung des VfGH zu diesen Beispielen. Abschließend hielt *Lachmayer* fest, dass dem Gesetzgeber der Judikatur des VfGH zufolge vielfältige Möglichkeiten zur Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips offenstehen. Dadurch kommt dem Gesetzgeber ein großer Gestaltungsspielraum zu. Dennoch ist darauf Bedacht zu nehmen, Belastungsentscheidungen im Einklang mit dem Gleichheitssatz auszugestalten.

5. Verlustverwertung und Verfassungsrecht

Univ.-Prof. DDr. Georg *Kofler*, LL.M. (NYU) beschäftigte sich mit dem Thema „*Verlustverwertung und Verfassungsrecht*“. Ausgehend von drei lebensnahen Sachverhalten elaborierte *Kofler* den Verlustausgleich nach § 2 Abs 2 EStG und den Verlustabzug (Verlustvortrag) gemäß § 18 Abs 6 EStG. Bei den betrieblichen Einkunftsarten sind sowohl ein Verlustausgleich als auch ein Verlustvortrag möglich. Anders gestaltet sich dies bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten, wo ein Verlustausgleich teilweise nur eingeschränkt möglich und ein Verlustvortrag bei manchen Einkunftsarten gar nicht vorgesehen ist. Die unterschiedlichen Einkunftsarten erfordern laut VfGH hinsichtlich der Verlustverwertung ein der „*Einkunftsart angepasstes System der Berücksichtigung*“ (VfSlg 17.091/2003; 19.195/2010). *Kofler* sieht für den Verlustausgleich die Gefahr einer uneingeschränkten „*Unterschedularisierung*“ und damit einer atomisierten Ertragsbesteuerung. Kritisch sieht *Kofler* auch, dass der VfGH kein Erfordernis einer eigenen außerbetrieblichen Verlust(vortrags)schedule erkennt (VfGH 2. 3. 2021, E 1722/2020), und dass der VfGH bei der Begründung das „*Scheinargument*“ der Unterschiedlichkeit der Einkunftsarten – insbesondere bei Kapital- und Immobilienvermögen – heranzieht.

6. Doppelbesteuerungsabkommen und Verfassungsrecht

Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael *Lang* widmete sich dem Thema „*Doppelbesteuerungsabkommen und Verfassungsrecht*“. Der erste Teil des Vortrags beschäftigte sich mit der höchstgerichtlichen Kontrollbefugnis über DBA und deren Anwendung. Hier besteht laut *Lang* ein Spannungsverhältnis, weil DBA mit nationalen Gesetzen gleichgestellt sind, weshalb auch eine höchstgerichtliche Kontrolle von DBA möglich ist. Dies kann im Falle einer Aufhebung eines DBA zu einem Völkerrechtsbruch führen. Für höchstgerichtliche Kontrolle basierend auf Sonderstandards sieht *Lang* keinen Platz. Anschließend setzte sich *Lang* mit DBA als Grundlage und Maßstab für Verwaltungshandeln auseinander. Verständigungsvereinbarungen entfalten laut *Lang* mit Verweis auf die Rechtsprechung des VfGH und des deutschen BFH keine Bindungswirkung. Vorstellbar ist jedoch, dass ein einheitliches und übereinstimmendes Verwaltungshandeln durch verschiedene Behörden der Vertragsstaaten eine spätere Übung iSd Art 31 Abs 3 WVK darstellt, der Relevanz im Rahmen der Auslegung beizumessen ist. Abschließend merkte *Lang* an, dass einem *treaty override* keine verfassungsrechtlichen Schranken gesetzt sind.

7. Umsatzsteuer und Verfassungsrecht

Univ.-Prof. Dr. Karoline *Spies* und Univ.-Ass. Mag. Christina *Pollak*, LL.M. behandelten das Thema „*Umsatzsteuer und Verfassungsrecht*“. Zunächst wurde auf die Unterscheidung in den unionsrechtlichen und den österreichischen Gleichheitssatz hingewiesen. Der unionsrechtliche Gleichheitssatz findet sich in Art 20 GRC. Daraus ergibt sich, dass vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich und unterschiedliche Sachverhalte nicht gleich behandelt werden dürfen, es sei denn, eine solche Behandlung ist objektiv gerechtfertigt. Zu einer Ungleichbehandlung kann es vor allem bei Unternehmen kommen, die vergleichbare Leistungen ausführen. Der nationale Gleichheitssatz ergibt sich aus

Art 2 StGG und Art 7 Abs 1 B-VG. Die Prüfung ist inhaltlich nicht vollkommen mit der des unionsrechtlichen Gleichheitssatzes ident, jedoch erfolgt auch hier in einem ersten Schritt eine Vergleichbarkeitsprüfung und im zweiten Schritt eine Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsprüfung. Anschließend wurde auf die Judikatur des EuGH sowie des VfGH zum Umsatzsteuerrecht verwiesen. Ob der verfassungsrechtliche oder der unionsrechtliche Gleichheitssatz in einer konkreten Situation zur Anwendung gelangt, ist vom Harmonisierungsgrad der MwStSyst-RL abhängig. Der VfGH versucht jedoch immer wieder, seine Monopolstellung als Verfassungsgericht durch Unterstellung von Deckungsgleichheit der Grundrechte zu verteidigen und so keine Unterscheidung vorzunehmen.

8. Vertrauensschutz und Rückwirkung im Steuerrecht

Univ.-Ass. Martin *Klokar*, MSc, LL.B., BSc referierte zum Thema „*Vertrauensschutz und Rückwirkung im Steuerrecht*“. Anders als im Strafrecht ist der Steuergesetzgeber nicht durch ein ausdrückliches Rückwirkungsverbot beschränkt, jedoch sind die Grenzen des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes zu beachten. Im Rahmen seines Vortrags führte *Klokar* durch eine Analyse der Rechtsprechung des VfGH der vergangenen 100 Jahre zum Vertrauensschutz, die einen Wandel der Judikatur sichtbar macht: Während in früheren Erkenntnissen die verfassungsrechtliche Relevanz einer Rückwirkung im Steuerrecht verneint wurde, schränkte der Gerichtshof den Spielraum des Gesetzgebers ab den 1970er-Jahren in dieser Hinsicht zusehends ein. Als Leitentscheidung und „*game changer*“ bezeichnete *Klokar* VfSlg 12.186/1989, derzufolge eine verfassungsrechtlich problematische Rückwirkung dann vorliegt, wenn diese

1. einen Eingriff von erheblichem Gewicht darstellt,
2. sie in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht und
3. keine besonderen Umstände vorliegen, die eine solche Rückwirkung verlangen.

Nach einer Systematisierung der verschiedenen Ausformungen des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes im Steuerrecht führte *Klokar* abschließend aktuelle Beispiele an (zB das Wohlverhaltensgesetz oder die Besteuerung von Kryptowährungen), die mit Vertrauensschutzfragen in Verbindung stehen, und thematisierte deren verfassungsrechtliche Relevanz.

9. Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungspflicht?

Im Referat von Univ.-Prof. Dr. Klaus-Dieter *Drüen* wurde die Frage behandelt, inwiefern ein „*folgerichtiges Steuerrecht*“ als Verfassungspflicht anzusehen ist. Unter Folgerichtigkeit versteht man die Forderung an den Gesetzgeber, eine getroffene Belastungsgrundentscheidung widerspruchsfrei und folgerichtig, also im Sinne einer Belastungsgleichheit, auszuformen. Dabei handelt es sich *Drüen* zufolge um eine deutsche Besonderheit, die sich in der Folgerichtigkeitsjudikatur des deutschen Bundesverfassungsgerichts niederschlägt. In Österreich gibt es dagegen seitens des VfGH keine Bestrebungen in eine solche Richtung. Die Sehnsucht nach einem „*guten*“ Gesetz ist jedoch groß. Vor allem im Steuerrecht hat die Forderung nach legislativer Folgerichtigkeit besondere Bedeutung. Fraglich ist aber, ob der Gesetzgeber verfassungsrechtlich zum Erlass eines solchen „*guten*“ Gesetzes verpflichtet ist. Laut *Drüen* ist das Gebot der Folgerichtigkeit kein eigenständiges Verfassungsgebot. Es ist auch kein selbständig tragendes Verfassungsprinzip, gegen welches ein Verstoß alleine schon zur Verfassungswidrigkeit führt. Verfassungsrechtlicher Maßstab ist einzig der Gleichheitssatz. Wird demnach Steuerrecht erlassen, das dem Erfordernis der Folgerichtigkeit nicht entspricht, ist es nicht verfassungswidrig, insofern eine sachliche Begründung besteht. Dies betrifft jedoch nur die Schaffung von folgerichtigem Recht. Die Pflicht zum folgerichtigem Steuervollzug durch die Finanzbehörde und zu folgerichtigem Rechtsprechung ist davon unberührt.