

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

Fragestellungen zum Spannungsverhältnis zwischen Steuer- und Verfassungsrecht

Michael Gleiss / Jürgen Romstorfer



Mag. Michael Gleiss ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.



Jürgen Romstorfer, LL.M.(WU), LL.B.(WU), BSc (WU), BA ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

Am 29. 3. 2022 fand an der Wirtschaftsuniversität Wien das vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht 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

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. Im ersten Teil behandelte Achatz finanzverfassungsrechtliche Fragestellungen, im zweiten Teil widmete er sich den grundrechtlichen Grenzen des Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers.

Zunächst referierte Achatz zum Abgabebegriff, den der VfGH auf Grundlage des Finanzverfassungsgesetzes wie folgt definiert: „Geldleistungen, die von Gebietskörperschaften auf hoheitlicher Grundlage zwecks Deckung des Finanzbedarfs und somit zur Erzielung von Einnahmen eingehoben werden“.² Zur Frage des Abgabencharakters im Falle des (bloßen) Zwischenschaltens eines öffentlich-rechtlichen Fonds hielt Achatz fest, dass dies der Rechtsprechung des VfGH zufolge nicht ausreicht, um den Abgabencharakter zu verlieren, wenn der zwischengeschaltete Rechtsträger eine bloße Zahlstelle ist und die materielle Verfügungsgewalt über die eingehobenen Mittel bei einer Gebietskörperschaft verbleibt.

Weiters widmete sich Achatz im ersten Teil dem Abgabenerfindungsrecht der Länder und hielt mit Hinweis auf § 8 Abs 3 F-VG fest, dass die Einhebung einer landesgesetzlichen Abgabe, die einer bestehenden bundesgesetzlichen Abgabe gleichartig ist, einer bundesgesetzlichen Ermächtigung bedarf. Somit ist der Spielraum der Länder in diesem Bereich vom Verständnis der Gleichartigkeit von bundes- und landesgesetzlichen Abgaben abhängig, wofür eine reichthaltige Rechtsprechung des VfGH vorliegt.³

¹ Zum Symposium „Steuerpolitik und Verfassungsrecht“ ist bereits in der SWK eine Kurzfassung des Tagungsberichts erschienen, siehe Gleiss/Romstorfer, Symposium „Steuerpolitik und Verfassungsrecht“ am 29. 3. 2022 an der WU Wien, SWK 16/2022, 697.

² Vgl zB VfSlg 1465/1932; vgl auch Ehrke-Rabel in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II¹² (2019) Rz 3.

³ Vgl zB bereits VfSlg 1064/1928, 1322/1930 oder 1378/1931.

Hinsichtlich der grundrechtlichen Grenzen des Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers hielt Achatz fest, dass hier der Gleichheitsgrundsatz im Mittelpunkt der Betrachtung steht. Hierfür sind zwei Ebenen zu unterscheiden: einerseits die Frage, wie die konkrete Ausgestaltung eines Steuergegenstands im Hinblick auf die Nichtbelastung vergleichbarer Fälle zu werten ist. Konstellationen zu dieser Fragestellung sind außerordentlich vielfältig, wie etwa Fälle, bei denen der Gesetzgeber intentional einen bestimmten Tatbestand belastet, zB bei der Sonderabgabe für Kreditunternehmen. Ebenso umfasst sind Fragestellungen, bei denen der Steuertatbestand aufgrund einer technologischen Entwicklung neu entstehende vergleichbare Sachverhalte nicht erfasst (zB Werbeabgabe). Schließlich sind auch Fälle umfasst, in denen eine eingeräumte Kompetenz zur Besteuerung vom Gesetzgeber nicht voll ausgeschöpft wird, wie zB bei der Abgabe für das Halten von Tieren (Hundeabgabe). Von der Frage der konkreten Ausgestaltung des Steuergegenstands ist andererseits auch die grundlegendere Frage zu unterscheiden, ob die Belastungsentscheidung für sich bereits einer sachlichen Rechtfertigung bedarf. Jedoch hängen beide Ebenen zusammen und lassen sich in der Beurteilung nicht vollständig voneinander trennen. Für beide Ebenen besteht vor dem Hintergrund des Gleichheitssatzes ein Rechtfertigungsbedarf.

Abschließend führte Achatz durch ausgewählte „Schlaglichter“ aus der Rechtsprechung des VfGH zur sachlichen Rechtfertigung sowie durch die zu dieser Frage von der Lehre entwickelten dogmatischen Grundsätze und verwies dafür auf die Arbeiten von Ruppe.

2. Gleichheitsgrundsatz und Steuerrecht

Univ.-Prof. Dr. Michael Holoubek widmete sich in seinem Vortrag dem Gleichheitssatz im Steuerrecht. Nach wie vor geht es, so Holoubek, beim Gleichheitsgrundsatz zentral um die Bildung von Vergleichsmaßstäben, die dafür erforderlichen Wertungen und um die Bedeutung der Sachlichkeitsprüfung. Damit ist für den Gleichheitsgrundsatz fraglich, in welcher Hinsicht zwei Sachverhalte wesentlich gleich oder wesentlich ungleich sind, sodass eine Gleichbehandlung oder Differenzierung geboten ist.

Anschließend referierte Holoubek zur grundrechtlichen Bereichsdogmatik des Gleichheitsgrundsatzes. Wesentlich zur Beantwortung von Fragen aus der Perspektive des Gleichheits-

grundsatzes ist, ob zwei Sachverhalte wesentlich gleich sind. Ist festgestellt, dass dies der Fall ist, ist in einem zweiten Schritt die Frage der sachlichen Rechtfertigung der Ungleichbehandlung zu beantworten. Die sachliche Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung kann interne, in der Beurteilung der beiden relevanten Vergleichsgruppen liegende Gründe haben oder durch externe Zwecke bestimmt sein. Zur Frage, warum es den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz überhaupt gibt, hielt *Holoubek* fest, dass einem in der neueren Gleichheitsdogmatik entwickelten Begründungsmodell zufolge dem Gleichheitsgrundsatz ein personales Konzept zugrunde liegt. Dieses soll die Individualität und Identität des Menschseins schützen. Ziel des personalen Begründungsmodells ist die Anerkennung des einzelnen Menschen als selbstbestimmtes, freies und gleiches Individuum und Rechtssubjekt. Die Konsequenz dieses Verständnisses ist, dass dem Gleichheitsgrundsatz damit ein umso höheres Gewicht zukommt, je mehr eine Regelung diesen individuellen Kern des Gleichheitsgrundsatzes betrifft. Ein besonders strenger Prüfungsmaßstab gilt daher, wenn eine Ungleichbehandlung anhand persönlicher Merkmale erfolgt, die zur Individualität des Einzelnen gehören. Dieser individualistische Kern des allgemeinen Gleichheitssatzes stellt das notwendige Gegengewicht dar, das ein demokratisches System, das auf Mehrheitsentscheidungen aufbaut, erträglich macht. So kann das Risiko begrenzt werden, dass die Mehrheit jene, die anders sind, ausgrenzt und diskriminiert. Wie auch immer ein einzelner Mensch in seinen persönlichen Merkmalen ist, weil es zu seiner Individualität gehört oder er sich für diese Individualität entschieden hat, er oder sie ist jedem anderen gleichwertig. Diese Individualität ist das Grundanliegen des Gleichheitsgrundsatzes. Wenn man von einem solchen personalen Verständnis des Gleichheitssatzes ausgeht, liegen steuerrechtliche Bestimmungen typischerweise nicht im Kernbereich der Schutzwirkung. Dies erklärt, warum der VfGH von einem weiten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers im Steuerrecht ausgeht: In der Regel diskriminiert das Steuerrecht nicht, und in der Regel behandelt das Steuerrecht Menschen nicht aufgrund individueller Merkmale unterschiedlich. Solange dies nicht der Fall ist, legt der VfGH einen weiten Zulässigkeitsmaßstab an.

Abschließend diskutierte *Holoubek* die Schwerpunkte der Gleichheitsprüfung im Steuerrecht.

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. Die ökonomische Lenkungs- oder An-

reizwirkung liegt in der Natur der Sache eines Rechtsgebiets, in dem es „ums Geld geht“. Manchmal ist die Lenkungswirkung deutlicher, manchmal weniger deutlich, teils erfolgt sie explizit, teils implizit. Ganz ohne Lenkungseffekt ist Steuerrecht jedoch nicht vorstellbar.

Anschließend referierte *Staringer* zum Thema Lenkungseffekte und Gleichheitssatz. Lenkungsziele können insbesondere bei der Grundrechtsprüfung eine gewichtige Rolle spielen, wofür das Erkenntnis des VfGH zum Abzugsverbot von „Managergehältern“ ein anschauliches Beispiel ist.⁴ Das Abzugsverbot war für den VfGH aufgrund eines legitimen sozial- und gesellschaftspolitischen Ziels des Gesetzgebers verfassungskonform. Anhand dieser Entscheidung werden die methodischen Fragen des Gleichheitssatzes veranschaulicht, für den es verschiedene Formeln und Herangehensweisen gibt. Einerseits steht bei der „klassischen“ Vergleichsprüfung im Vordergrund, dass Gleiches gleich und Ungleiches ungleich behandelt werden muss – außer im Falle des Vorliegens einer sachlichen Rechtfertigung für die Differenzierung. Andererseits ist auf die Prüfung anhand des Sachlichkeitsgebots zu verweisen, indem auf sachlich nicht begründbare Regelungen abgestellt und die Vergleichsbildung gedanklich übersprungen wird. Die Gesetzesprüfungsanträge des BFG im Falle der „Managergehälter“ hatten eine vergleichende Prüfung angestellt. Dagegen fokussierte sich die Entscheidung des VfGH auf die Sachlichkeit des Lenkungsziels und thematisierte horizontale Belastungsunterschiede zu Vergleichsfällen gar nicht. Jedoch wies *Staringer* darauf hin, dass auch ein anerkanntes Lenkungsziel nicht zu einer unsachlichen Differenzierung führen darf und auch die Formel des Sachlichkeitsgebots eine verkürzte, oft auch nur implizite Vergleichsprüfung in sich trägt.

Zur Frage der Sachlichkeit eines Lenkungsziels stellt sich *Staringer* zufolge vorrangig die Frage, was als „*legitimes sozial- und gesellschaftspolitisches Ziel*“ überhaupt in Frage kommt. Hier besteht eine große und vielfältige Auswahl an Zielen für den Gesetzgeber. Fraglich ist außerdem, 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, ob das Ziel nicht „*von vornherein ungeeignet*“ ist. Dies stellt in der Regel aber nur eine geringe Hürde für den Gesetzgeber dar, weil bloß der mögliche Lenkungseffekt relevant ist. Daraus lassen sich jedoch einige Folgefragen ableiten: Was ist, wenn ein Lenkungsziel gescheitert ist? Ist in diesen Fällen die „*gute Absicht*“ ausreichend? Führt ein späterer Wegfall des Len-

⁴ VfSlg 19.933/2014.

kungseffekts zur späteren Verfassungswidrigkeit einer Abgabe? Ebenso stellt sich die Frage der Verhältnismäßigkeit von Lenkungsziel und Belastungshöhe.

Des Weiteren hielt *Staringer* fest, dass eine Lenkung durch steuerliche Anreize grundsätzlich ein geringerer Eingriff ist als die Durchsetzung des Lenkungsziels mithilfe von 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 neben dem subjektiven Nettoprinzip Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips. Das objektive Nettoprinzip bedingt, dass von den Einnahmen die zur Erzielung des Einkommens aufgewendeten Ausgaben abzuziehen sind. Neben der gesetzlichen Verankerung (§§ 2 Abs 4, 4 und 16 EStG) behandelte *Lachmayer* die Bestimmungen, die zu einer Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips führen. Hier nannte *Lachmayer* insbesondere die Abzugsverbote im EStG und KStG, Steuerbegünstigungen und Freibeträge. Hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Dimension merkte *Lachmayer* an, dass das objektive Nettoprinzip der Rechtsprechung des VfGH zufolge kein verfassungsrechtlicher Grundsatz ist, sondern es sich um ein einfachgesetzliches Prinzip handelt.⁵ Der VfGH sieht in ständiger Rechtsprechung „Systemprinzipien“ in einfachen Gesetzen, die kein Verfassungsrecht darstellen. Jedoch wird das objektive Nettoprinzip als Ordnungssystem im Steuerrecht betrachtet, von dessen Abgehen es einer sachlichen Rechtfertigung bedarf, was sich aus dem Gleichheitssatz ergibt. Vereinzelt stützt sich der VfGH auch auf das Recht auf Eigentum, dies stellt jedoch nur eine Ausnahme dar. Zum möglichen Abgehen vom objektiven Nettoprinzip analysierte *Lachmayer* die Judikatur des Gerichtshofs der letzten 60 Jahre und kommt zum Schluss, dass der VfGH in seinen Entscheidungen nur sehr selten ausdrücklich das objektive Nettoprinzip erwähnt.

Anschließend merkte *Lachmayer* an, dass dem Gesetzgeber der Judikatur des Gerichtshofs zufolge vielfältige Möglichkeiten zur Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips offenstehen: zB Lenkungseffekte, das Vorliegen gemischt veranlasseter Aufwendungen, Typisierungen und Pauschalierungen (Verwaltungsvereinfachung),

die Freiwilligkeit von Aufwendungen, Begünstigungen oder die Verhinderung von Gestaltungen. In der Folge führte *Lachmayer* durch Beispiele aus der Rechtsprechung des VfGH zu diesen Rechtfertigungsgründen. Meist handelte es sich bei diesen Beispielen um zulässige Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips, vereinzelt kam es jedoch auch zu Aufhebungen der gegenständlichen Regelung.⁶

Abschließend hielt *Lachmayer* fest, dass dem Gesetzgeber ein großer Gestaltungsspielraum zukommt. Jedoch 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 in seinem Vortrag mit dem Thema „Verlustverwertung und Verfassungsrecht“. Einleitend stellte *Kofler* drei Sachverhalte vor, welche die Probleme aufzeigten, die das aktuelle System der Verlustverwertung im österreichischen Ertragsteuerrecht mit sich bringt. Ein innerperiodischer, einkunftsartenübergreifender Verlustausgleich findet sich in § 2 Abs 2 EStG. Der periodenübergreifende Verlustabzug (Verlustvortrag) bei betrieblichen Einkunftsarten ist in § 18 Abs 6 EStG geregelt. Bei den betrieblichen Einkunftsarten sind weitestgehend sowohl ein Verlustausgleich als auch ein Verlustvortrag möglich. Berücksichtigt muss hier nur werden, dass der Verlustausgleich vereinzelt Wartetastenregelungen beinhaltet und dass für den Verlustvortrag eine Gewinnermittlung gemäß §§ 4 Abs 1, 4 Abs 3 oder 5 EStG erfolgen muss. Bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten gestaltet sich dies komplizierter: Während ein Verlustausgleich bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sowie bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung uneingeschränkt möglich ist, erfolgt bei Einkünften aus Kapitalvermögen, privaten Grundstücksveräußerungen und Spekulationsgeschäften eine Unterschedularisierung und nur teilweise ein Ausgleich mit den Einkünften aus anderen Schemulen. Dies ist darauf zurückzuführen, dass bei diesen Schemulen häufig ein vermeintlich günstigerer Steuersatz angewendet wird. Periodenübergreifend ist eine Verwertung noch schwieriger, weil zB für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Einkünfte aus Kapitalvermögen (außer sie werden im Betriebsvermögen gehalten) sowie Einkünfte aus Spekulationsgeschäften überhaupt kein Verlustvortrag möglich ist. All diese Unterscheidungen sind verfassungsrechtlich weitestgehend akzeptiert. Die Anforderung, die der VfGH an die Verlustverwertung stellt, ist ein der „Einkunftsart angepasstes System der Berücksichtigung“ von Kosten.⁷

⁵ VfSlg 8.457/78; 19.933/2014.

⁶ Vgl zB VfSlg 14.784/97; 17.218/2004; 19.633/2012.

⁷ VfSlg 17.091/2003; 19.185/2010.

Im Anschluss daran führte *Kofler* durch die Rechtsprechung des VfGH zum Verlustvortrag im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich. Bei den zahlreichen Schedulingen erkennt *Kofler* die Gefahr einer uneingeschränkten Unterscheduling einzelner Vorgänge und damit die Gefahr einer atomisierten Ertragsbesteuerung. Unverständlich ist laut *Kofler*, warum der VfGH kein Erfordernis einer eigenen außerbetrieblichen Verlust(vortrags)schedule sieht,⁸ und warum er, um einer Gesamthaftigkeit der Betrachtung zu entgehen, das „Scheinargument“ der Unterschiedlichkeit der Einkunftsarten – insbesondere bei Kapital- und Immobilienvermögen – heranzieht.

Am Ende des Vortrags löste *Kofler* die Ausgangssachverhalte auf, bei denen es sich um Fälle aus der höchstgerichtlichen Rechtsprechung handelte.⁹

6. Doppelbesteuerungsabkommen und Verfassungsrecht

Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. *Michael Lang* widmete seinen Vortrag dem Thema „*Doppelbesteuerungsabkommen und Verfassungsrecht*“.

Einleitend setzte sich *Lang* mit der Prüfung von DBA anhand verfassungsrechtlicher Vorgaben auseinander. DBA sind sowohl in Deutschland als auch in Österreich den nationalen Gesetzen gleichrangig. Wird deren Verfassungswidrigkeit durch ein nationales Gericht festgestellt, kommt es jedoch zu einem Völkerrechtsbruch, weshalb Gerichte in einem Spannungsverhältnis zwischen Gesetzmäßigkeit und politischem Willen stehen. Sowohl in Deutschland als auch in Österreich gab es bereits Fälle, in denen Regelungen von DBA einer höchstgerichtlichen Kontrolle unterzogen wurden.¹⁰ Kritisch merkte *Lang* an, dass der VfGH, wenn auch nicht ausdrücklich judiziert, möglicherweise davon ausgeht, dass Regelungen, die dem OECD-MA entsprechen, immunisiert sind. Zugute hält er dem Gerichtshof, dass er für die Kontrolle von DBA weder einen Vergleich mit anderen DBA vornimmt, noch, dass er sich einer verfassungskonformen Interpretation bedient hat: Ein DBA kann *Lang* zufolge entweder nur verfassungskonform oder verfassungswidrig sein, eine Interpretation kommt hier nicht in Frage. Für eine höchstgerichtliche Kontrolle basierend auf Sonderstandards sieht *Lang* keinen Platz.

In einem nächsten Schritt ging er auf DBA als Grundlage und Maßstab für Verwaltungshandeln ein. Sowohl der deutsche BFH als auch der österreichische VwGH sehen Verständigungsvereinbarungen zwischen zwei Verwal-

tungsbehörden als nicht bindend an.¹¹ Auch eine spätere Übung erkennt der BFH in einer Verständigungsvereinbarung nicht. Eine Bindungswirkung entfalten Verständigungsvereinbarungen lediglich in jenen Fällen, in denen sie den Abkommensinhalt wiedergeben. Vorstellbar wäre, so *Lang*, dass Verwaltungshandeln eine spätere Übung iSd § 31 Abs 3 WVK begründet. Hierfür müsste jedoch eine Übung unbestritten geblieben und von den Behörden beider Vertragsstaaten in jedem Fall gleich behandelt worden sein. Ein solcher Nachweis ist jedoch vor allem durch das Steuergeheimnis nur schwer zu erbringen.

Am Ende seines Vortrags beschäftigte sich *Lang* mit *treaty overrides*. Ein *treaty override* ist ein Akt, bei dem eine nationale Gesetzesnorm erlassen wird, die einem völkerrechtlichen Vertrag widerspricht und diesen dadurch bricht. Dem deutschen Bundesverfassungsgericht zufolge ist ein *treaty override* verfassungsrechtlich zulässig.¹² Dies ergibt sich daraus, dass völkerrechtliche Verträge nationalem Recht gleichgeordnet sind und dass es dem Gesetzgeber freistehen muss, Verträge zu überschreiben, weil er diese nicht kündigen kann. Auch § 2 Abs 1 dAO, der einen Vorrang von DBA vorsieht, kann dies nicht verhindern, weil es sich dabei lediglich um eine einfachgesetzliche Regelung handelt. In Österreich gibt es zu *treaty overrides* noch keine Rechtsprechung, jedoch wären diese, so *Lang*, wohl auch in Österreich verfassungskonform.

7. Umsatzsteuer und Verfassungsrecht

Univ.-Prof. Dr. *Karoline Spies* und Univ.-Ass. Mag. *Christina Pollak*, LL.M. befassten sich mit dem Thema „*Umsatzsteuer und Verfassungsrecht*“.

Da es in der Umsatzsteuer insbesondere zum Gleichheitssatz noch viele offenen Fragen gibt, stand dieser im Zentrum des Vortrags. Dabei ist zwischen unionsrechtlichem und nationalem Gleichheitssatz zu unterscheiden. Der unionsrechtliche Gleichheitssatz ist in Art 20 GRC normiert. Diesem zufolge sind alle Personen vor dem Gesetz gleich. Der unionsrechtliche Gleichheitssatz kommt zum Einsatz, wenn Unionsrecht angewendet wird. Dem EuGH zufolge dürfen „*vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich und unterschiedliche Sachverhalte nicht gleich behandelt werden, es sei denn, eine solche Behandlung ist objektiv gerechtfertigt*“.¹³ Daraus ergibt sich das unionsrechtliche Prüfungschema, wonach zuerst eine Vergleichbarkeitsprüfung der Sachverhalte durchzuführen ist und in weiterer Folge eine Rechtfertigungs- und Ver-

⁸ Dies hat der VfGH in seinem Erkenntnis vom 2. 3. 2021, E 1722/2020, ausgedrückt.

⁹ VfGH 22. 9. 2016, E 1701/2016; 8. 6. 2017, E 801/2017; 2. 3. 2021, E 1722/2020; 22. 9. 2021, E 985/2021.

¹⁰ BVerfG 10. 3. 1971, 2 BvL 3/68; 14. 4. 1986, 1 BvR 1525/84; VfSlg 12.326/1990; 19.889/2014.

¹¹ BFH 1. 2. 1989, I R 74/86; 10. 7. 1997, I R 4/96; 2. 9. 2009, I R 111/08; VwGH 27. 8. 1991, 90/14/0237; 20. 9. 2001, 2000/15/0116; 30. 3. 2006, 2002/15/0098; 23. 2. 2017, Ro 2014/15/0050.

¹² BVerfG 15. 12. 2015, 2 BvL 1/12.

¹³ EuGH 13. 12. 1984, *Sermide*, C-106/83, Rn 28.

hältnismäßigkeitsprüfung. Laut *Pollak* kommt es vor allem bei Unternehmen, die vergleichbare Leistungen ausführen, zu einer potenziellen Ungleichbehandlung.

In weiterer Folge ging *Pollak* auf den nationalen Gleichheitssatz ein. Dieser findet sich in Art 7 Abs 1 B-VG und Art 2 StGG und beschränkt sich dem Wortlaut nach auf Staatsbürger. Durch die Gleichstellung von Unions- und Staatsbürgern ist dieser jedoch trotzdem auf alle natürlichen und juristischen Personen mit Wohnsitz oder Sitz in der EU oder im EWR anwendbar. In der älteren Rechtsprechung des VfGH nahm der Gerichtshof einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz lediglich bei Willkür oder bei einem Exzess des Gesetzgebers an. Die Rechtsprechung hat sich jedoch weiterentwickelt, wodurch sich ein ähnliches Prüfungsschema wie beim unionsrechtlichen Gleichheitssatz entwickelt hat. Auch nach dem nationalen Gleichheitssatz erfolgt zuerst eine Vergleichbarkeitsprüfung und im Anschluss daran eine Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsprüfung. Unterschiede finden sich lediglich im Detail: Während der unionsrechtliche Gleichheitssatz zB bei der Vergleichbarkeitsprüfung auf die Ungleichbehandlung vergleichbarer Situationen oder Gleichbehandlung nicht vergleichbarer Situationen abstellt, spricht der VfGH im nationalen Recht davon, wesentlich Gleiches gleich zu behandeln und wesentlich Ungleiches ungleich.

Ob die Gleichheitssätze parallel oder alternativ zur Anwendung kommen, hängt vom Umsetzungsspielraum ab. Besteht in der MwStSyst-RL kein Umsetzungsspielraum, ist ausschließlich der unionsrechtliche Gleichheitssatz anwendbar. Dies hat seine Begründung darin, dass das Sekundärrecht über nationalem Recht steht und somit auch über dem nationalen Verfassungsrecht. Kommt dem nationalen Gesetzgeber jedoch ein Umsetzungsspielraum zu, sind beide Gleichheitssätze parallel anwendbar („Grundsatz der doppelten Bindung“). Ist ausschließlich der unionsrechtliche Gleichheitssatz anwendbar, kommt nur dem EuGH eine Kompetenz zur unionsrechtlichen Beurteilung und Aufhebung der Bestimmung zu. Bei einer parallelen Anwendung muss zwischen zwei Optionen unterschieden werden: Bestehen keine Zweifel am Verstoß gegen den unionsrechtlichen Gleichheitssatz, dürfen nationale Gerichte die strittige Norm nicht anwenden; bestehen Zweifel am Verstoß, müssen Gerichte entweder ein Vorabentscheidungsverfahren beim EuGH oder ein Normprüfungsverfahren beim VfGH (Zwischenverfahren) einleiten. Um seine Monopolstellung zu behaupten, kommt der VfGH aber regelmäßig zum Ergebnis, dass bei Deckungsgleichheit der nationalen und unionsrechtlichen Grundrechte keine Prüfung anhand der GRC notwendig ist.

8. Vertrauensschutz und Rückwirkung im Steuerrecht

Univ.-Ass. *Martin Klokár*, MSc, LL.B., BSc referierte zum Thema „*Vertrauensschutz und Rückwirkung im Steuerrecht*“.

Der Vertrauensschutz steht, so *Klokár*, in einem Spannungsverhältnis zwischen Rechtsstaat und Demokratie. Dieses Spannungsverhältnis ergibt sich aus dem Vertrauen der Steuerpflichtigen auf das fortdauernde Bestehen der geltenden Rechtslage und dem Ziel der Gesetzgebung, Probleme frühzeitig zu identifizieren und diese durch eine zielgerichtete Gesetzgebung hintanzuhalten. Laut *Klokár* ist der Vertrauensschutz im Steuerrecht von ganz besonderer Bedeutung, weil hier sehr stark in die Eigentumsverhältnisse der Steuerpflichtigen eingegriffen wird. Einen besonders intensiven Eingriff stellen Rückwirkungen dar, weshalb in diesem Bereich sehr vorsichtig agiert werden muss. Anders als zB im Strafrecht gibt es im Steuerrecht jedoch kein ausdrückliches Rückwirkungsverbot. Dennoch sind die Grenzen des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes zu beachten, die sich aus der Rechtsprechung des VfGH ergeben.

Klokár unterzog diese Rechtsprechung, die ihren Ausgangspunkt im Jahr 1922 nahm, einer detaillierten Untersuchung. Obwohl der VfGH bereits zu dieser Zeit eine rechtspolitische Problematik von Rückwirkungen erkannte, hegte er noch keine verfassungsrechtlichen Bedenken. In den 1970er-Jahren schränkte der VfGH jedoch den Spielraum des Gesetzgebers zusehends ein. Als „*game changer*“ in der Rechtsprechung zur Rückwirkung führte *Klokár* das Erkenntnis des VfGH zu VfSlg 12.186/1989 an. Diesem Erkenntnis zufolge liegt eine verfassungsrechtlich problematische Rückwirkung dann vor, 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.

Die Rückwirkungsjudikatur stützt der VfGH auf den Gleichheitssatz des Art 7 B-VG. Beachtet werden muss, dass diese Judikatur nur gegen rückwirkende wesentliche Verschlechterungen schützen soll, bei rückwirkenden Begünstigungen kann keine Prüfung anhand der Rückwirkungsjudikatur vorgenommen werden.

In weiterer Folge nahm *Klokár* eine Systematisierung der verschiedenen Ausformungen des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes im Steuerrecht vor. Daraufhin führte er aktuelle Beispiele (Wohilverhaltensgesetz oder Besteuerung von Kryptowährungen anhand des ÖkoStRefG 2022) an, die mit Vertrauensschutzfragen in Verbindung stehen, und thematisierte deren verfassungsrechtliche Rele-

vanz. Fraglich war abschließend, ob das Unionsrecht möglicherweise als Rechtfertigungsgrund einer Rückwirkung dienen kann, wenn eine rückwirkende Belastung auf einer unionsrechtlichen Vorgabe beruht.

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.

Der Begriff des folgerichtigen Steuerrechts ist in Österreich wenig verbreitet. Unter Folgerichtigkeit versteht man grundsätzlich die Forderung an den Gesetzgeber, eine getroffene Belastungsentscheidung widerspruchsfrei und folgerichtig – im Sinne einer Belastungsgleichheit – auszuformen. Bei der Folgerichtigkeit handelt es sich laut Drüen um eine vom deutschen Bundesverfassungsgericht entwickelte Besonderheit. Weder in der österreichischen Rechtsprechung noch in der österreichischen Literatur findet sich eine ähnliche Forderung oder ein ähnliches System. Dennoch scheint die Sehnsucht nach einem guten Steuergesetz, das auch verfassungsrechtliche Weihen genießt, nicht nur in Deutschland zu bestehen. Fraglich ist dabei, ob die Erlassung eines folgerichtigen Rechts als Verfassungspflicht des Gesetzgebers einzustufen ist.

Steuergesetze werden durch das Parlament geschaffen. Im Steuerrecht kommt dem Gesetzgeber ein sehr weiter Gestaltungsspielraum zu. So hat er zu entscheiden, welche Quellen zur Finanzierung des Staatshaushalts heranzuziehen sind. Diese Belastungsentscheidung ist jedoch immer vom jeweiligen Gesetzgeber zu treffen, eine Bindung an Gesetze von früheren Gesetzgebern nur zum Zweck der Folgerichtigkeit kann nicht angenommen werden. Es muss jedem Gesetzgeber freistehen, ein früheres durch ein späteres Gesetz zu überschreiben. Deshalb besteht keine Pflicht zur Erlassung von folgerichtigem Steuerrecht. Der Gesetzgeber schuldet lediglich ein Gesetz. Alleine der Gleichheitssatz hat eine Schrankenfunktion in der Steuergesetzgebung.

Das Folgerichtigkeitsgebot ist somit kein eigenständiges Verfassungsgebot, weshalb ein Verstoß dagegen noch keine Verfassungswidrigkeit begründen kann. Es ist jedoch als sekundäres Gebot im Rahmen der Gleichheitsprüfung zu berücksichtigen. Eine Verfassungswidrigkeit innerhalb des Gleichheitssatzes kann dadurch jedoch ebenfalls nicht ausgelöst werden. Das demokratisch legitimierte Parlament kann somit mit einer sachlichen Begründung vom Folgerichtigkeitsgebot abweichen. Das Gebot des folgerichtigen Vollzugs und der folgerichtigen Rechtsprechung bleibt davon jedoch unberührt, weil diesen beiden Gewalten ein engerer Gestaltungsspielraum als dem Gesetzgeber zukommt.

Rechtsprechung

Florian Fiala

§§ 9, 14, 224, 248 BAO

AVR 2022/9

Haftung ohne Vorliegen eines Abgabebescheides

VwGH 5. 4. 2022, Ra 2020/13/0035

Die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung setzt zwar das Bestehen einer Abgabenschuld voraus, nicht jedoch, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber geltend gemacht wurde. [...] Ob das Finanzamt die Abgaben gegenüber der Verkäuferin festgesetzt hat bzw ob dieser gegenüber ein Abgabebescheid ergangen ist, ist für die Geltendmachung der Haftung bei der Mitbeteiligten daher unerheblich.

Sachverhalt: Die mitbeteiligte Partei wurde mit Haftungsbescheid gemäß § 224 BAO iVm § 14 BAO zur Haftung für im Zuge eines Unternehmensverkaufs angefallene, von der Verkäuferin nicht entrichtete Umsatzsteuer herangezogen. Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer 11-12/2013 wurde nicht bescheidmäßig festgesetzt, da nach Ansicht des Finanzamts eine Bescheidzustellung an die Verkäuferin nicht erfolversprechend gewesen wäre (die veräu-

ßerte Gesellschaft wurde aus dem Firmenbuch gelöscht, der ehemalige Geschäftsführer befand sich im Ausland). Die Feststellung und Festsetzung der Abgabe sei daher im Haftungsverfahren zu klären.

Im Beschwerdeverfahren hob das BFG den Haftungsbescheid ersatzlos auf. Aus § 248 BAO ergebe sich, dass der zur Haftung Herangezogene jedenfalls den gegen ihn geltend gemachten Abgabenanspruch dem Grunde und der Höhe nach bekämpfen können müsse. Sei bei Selbstbemessungsabgaben noch kein Bescheid erlassen worden, müsse ein Bescheid über den betreffenden Abgabenanspruch erlassen werden. Ein Ausnahmefall, in welchem kein Bescheid an den Abgabenschuldner ergehen hätte können, liege nicht vor. Bestehe die Möglichkeit der rechtsgültigen Erlassung und Zustellung des Abgabebescheides an den Abgabenschuldner, so seien dies und die Bekanntgabe dieses Bescheides an den potenziell Haftungs-pflichtigen im Haftungsverfahren unabdingbar. Da der Mitbeteiligten anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides keine Kenntnis über Grund und Höhe des feststehenden Abgabenanspruchs verschafft worden sei, obwohl dies möglich gewesen wäre, führe dies dazu, dass der Haftungsbescheid rechtswidrig sei.

Gegen das Erkenntnis des BFG erhob das Finanzamt außerordentliche Revision.



Florian Fiala, LL.M. (WU) ist Universitätsassistent am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.