REINHOLD BEISER

Steuern

Ein systematischer Grundriss

19. Auflage

facultas

Reinhold Beiser • Steuern

Steuern

Ein systematischer Grundriss

von

Dr. Reinhold Beiser

Universitätsprofessor in Innsbruck

19., überarbeitete Auflage
Stand Juli 2021

Wien 2021

facultas

Bibliografische Information Der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie;
detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über
http://dnb.d-nb.de abrufbar.

Copyright © 2021 Facultas Verlags- und Buchhandels AG
facultas, 1050 Wien, Österreich
Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und der
Verbreitung sowie der Übersetzung, sind vorbehalten.
Satz: Hannes Strobl, Satz·Grafik·Design, Neunkirchen
Druck: Facultas Verlags- und Buchhandels AG
ISBN 978-3-7089-2117-4
e-ISBN 978-3-99111-380-5

Vorwort zur neunzehnten Auflage

Das Ganze ist mehr als die Summe der Einzelteile. Das Lehrbuch versteht Steuern als systematisches Regelwerk. Der Blick ist auf das wesentliche Ganze gerichtet.

Mit vereinten Kräften haben wir viel Neues aus Gesetzgebung und Rechtsprechung in die 19. Auflage eingearbeitet. „*Schlüsselbeispiele*“ erleichtern das Verstehen und Begreifen komplexer Regeln und bauen eine Brücke vom abstrakt Gelernten zur praktischen Anwendung.

Innsbruck, im Juli 2021

Reinhold Beiser
Susanne Hochschwarzer
Verena Hörtnagl-Seidner
Thomas Kühbacher
Peter Pülzl

Inhalt

Vorwort zur neunzehnten Auflage **5**
Abkürzungsverzeichnis **19**

Begriff, Funktion und System

Steuern **25**

Die Ertragsteuern im Licht der Grundfreiheiten des AEUV **25**
1. Die Abgabenautonomie der Mitgliedstaaten 25
2. Die Grundfreiheiten des AEUV 26
3. Die Begrenzung der nationalen Steuerautonomie durch die Grundfreiheiten des AEUV 26

Die Einkommensteuer

I. Das Leistungsfähigkeitsprinzip – Markteinkommensbesteuerung **29**
1. Der historische Ursprung – die finanzwissenschaftliche Basis 29
2. Die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes 30
3. Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Lehre 32
4. Die Progression 36
5. Die Periodisierung 39
6. Leistungsfähigkeit, Periodisierung, Progression und Endbesteuerung 40
7. Das Konzept der relativen Sicherheit 44
8. Liebhaberei 45
9. Einkünftezurechnung 49
10. Territorialitätsprinzip 53

II. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht (§ 1) **54**

III. Steuergegenstand **60**
1. Einkommen, Einkünfte, Einkunftsarten 60
2. Verlustausgleichssperren 61
3. Die sieben Einkunftsarten 62
4. Abzugsverbote (§ 20) 95
5. Das subjektive Nettoprinzip 103
6. Außergewöhnliche Belastungen und Kinderlasten 103
7. Jahressteuer – Periodenprinzip 106
8. Sonderausgaben 108

IV. Tarif ... 109
1. Der progressive Staffeltarif nach § 33 ... 109
2. Absetzbeträge ... 110
3. Halber Durchschnittssteuersatz ... 112
4. Anwendungsfälle für den halben Durchschnittssteuersatz ... 112
5. Fixsteuersatz ... 113
6. Fünftelbefreiung und Halbsatz ... 113
7. Verteilung auf mehrere Jahre („Mehrperiodenbesteuerung“) ... 113
8. Lohnsteuer ... 114
9. Lineare Steuer nach § 27a und § 30a ... 114
10. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Art 7 B-VG) ... 116
11. Schulderlass in Insolvenzverfahren (§ 36) ... 118
12. Sozial- und lenkungspolitische Maßnahmen ... 120

V. Das Zufluss-Abfluss-Prinzip ... 120
1. Jahressteuer ... 120
2. Zwei Prinzipien der Periodenzurechnung ... 120
3. Zufluss-Abfluss ... 120
4. Vorausverfügungen ... 121
5. Vorauszahlungen ... 121
6. Abfluss ... 122
7. Kurze-Zeit-Regel für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben ... 122
8. Verteilung von Vorauszahlungen ... 123
9. Erfolgsneutrale Vermögensumschichtungen ... 123
10. Einnahmen-Ausgaben-Rechner (§ 4 Abs 3) ... 125
11. Nachzahlungstatbestände ... 127
12. Schecks, Wechsel, Kreditkarten und Gutschriften ... 127

VI. Die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich (Bilanzierung) ... 128
1. Der Vermögensvergleich als Periodisierungsprinzip ... 128
2. Entnahmen und Einlagen ... 128
3. Betriebsvermögen und Privatvermögen ... 130
4. Die Gewinnermittlungsarten ... 133
5. Die doppelte Buchführung ... 141
6. Die Grundsätze der Bilanzierung ... 141
7. Die Bewertung (§ 6) ... 151
8. Absetzung für Abnutzung (§§ 7, 8 und 13) ... 163
9. Rückstellungen (§ 9) ... 172
10. Übertragung stiller Reserven (§ 12) ... 176
11. Forschungsprämien und Spendenabzug ... 178
12. Investitionsprämie ... 179
13. Der Gewinnfreibetrag (§ 10) ... 180

VII. Personengesellschaften ... 183
1. Das Durchgriffsprinzip ... 183
2. Der Grundsatz der geringsten gewerblichen Tätigkeit ... 184
3. Die „Bilanzbündeltheorie“ und Ergänzungsbilanzen ... 185
4. Die Hinzurechnungsregel ... 195

5. Die Abgrenzung von Mitunternehmerschaften ... 201
6. Außerbetriebliche Personengesellschaften/Personengemeinschaften ... 203
7. Die Einkünftefeststellung (§ 188 BAO) ... 204

VIII. Die beschränkte Steuerpflicht (§§ 98 ff) ... 206

IX. Doppelbesteuerungsabkommen ... 209

X. Veranlagung ... 216
1. Steuererklärungspflicht ... 216
2. Veranlagung auf Antrag ... 217
3. Antragslose Veranlagung ... 217
4. Einkommensteuerbescheid ... 218

XI. Finanzpolitische Einordnung ... 218

Die Körperschaftsteuer

I. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht ... 219
1. Steuersubjekt ... 219
2. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht ... 219
3. Geschäftsleitung oder Sitz als Auslöser unbeschränkter Steuerpflicht ... 219
4. Betriebe gewerblicher Art (BgA) ... 219
5. Nichtrechtsfähige Zweckvermögen (§ 3) ... 223
6. Zwei Arten der beschränkten Steuerpflicht ... 223
7. Gemeinnützige und mildtätige Körperschaften sowie Kirchen und Religionsgemeinschaften ... 225
8. Beginn und Ende der Steuerpflicht (§ 4) ... 228

II. Einkommen, Einkommensermittlung ... 229
1. Periodenprinzip, Einkunftsart, Gewinnermittlung ... 229
2. Einlagen und Einlagenrückzahlungen ... 229
3. Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen ... 233
4. Die Einlage von Forderungen der Gesellschafter ... 238

III. Beteiligungsertragsbefreiungen und Hinzurechnungsbesteuerung (§ 10 und § 10a) ... 239
1. Ausschüttungen innerhalb von Österreich ... 240
2. Ausschüttungen vom Ausland nach Österreich ... 241
3. Ausschüttungen von Österreich ins Ausland ... 251
4. Hinzurechnungsbesteuerung ... 253

IV. Die Gruppenbesteuerung (§ 9) ... 259
1. Die individuelle Gewinnermittlung ... 260
2. Die Gruppenmitglieder ... 260
3. Der Gruppenträger ... 260
4. Die qualifizierte Beteiligung ... 261
5. Die Dauer der qualifizierten Beteiligung ... 263
6. Die Mindestdauer der Unternehmensgruppe ... 264

7. Die Erfolgskonsolidierung ... 264
8. Der Steuerausgleich ... 266
9. Teilwertabschreibungen und Firmenwertabschreibungen (§ 9 Abs 7) ... 268
10. Der Gruppenantrag (§ 9 Abs 8) ... 271
11. Änderungen einer Unternehmensgruppe (§ 9 Abs 9) ... 271
12. Zwei Beispiele zur Gruppenbesteuerung – Voll- und Quotenkonsolidierung ... 272

V. Sonderausgaben, Abzüge und Abzugsverbote (§§ 8 Abs 4, 11 und 12) ... 273
1. Sonderausgaben, Verlustabzug, Mantelkauf (§ 8 Abs 4) ... 273
2. Abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben (§ 11) ... 275
3. Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben ... 276

VI. Privatstiftungen (§ 13) ... 280
1. Die Grundstruktur ... 280
2. Die Stiftungseingangssteuer ... 280
3. Die Art der Einkunftsermittlung ... 283
4. Die Besteuerung ... 284
5. Substanzauszahlungen ... 286
6. Widerruf ... 286
7. Die Vorteile in der laufenden Besteuerung ... 286
8. Die Differenzierung zwischen Alt- und Neusubstanz ... 287

VII. Hybride Gestaltungen ... 287

VIII. Tarif und Veranlagung ... 289
1. Linearer Regelsteuersatz (§ 22) ... 289
2. Freibetrag für gemeinnützige/mildtätige/ kirchliche Körperschaften (§ 23) ... 289
3. Sanierungsgewinne (§ 23a) ... 289
4. Mindestkörperschaftsteuer (§ 24 Abs 4) ... 290
5. Erklärung, Veranlagung, Vorauszahlungen ... 290

IX. Finanzpolitische Einordnung ... 290

Die Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften im Vergleich ... 291

Der gespaltene Kapitalmarkt für Aktien/GmbH-Anteile ... 299

Das Umgründungssteuergesetz

I. Formwechselnde Umwandlungen ... 300

II. Die Gewinnrealisierung bei anderen Umwandlungen ... 301

III. Die steuerlichen Erleichterungen nach dem Umgründungssteuergesetz ... 301

IV. Einbringung (Artikel III) ... 303
1. Die Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft ... 304
2. Die Buchwerteinbringung ... 304

3. Das Wahlrecht in der Unternehmensbilanz ... 310
4. Die Kapitalrücklage ... 310
5. Einlagenstand und Einlagenrückzahlung (§ 4 Abs 12 EStG) ... 311
6. Die zwei Schranken und die Aufspaltung des steuerlichen Eigenkapitals in die zwei Kategorien Einlage- und Gewinn-Kapital ... 311
7. Die steuerlichen Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile des Einbringenden ... 313
8. Die Ausschüttungssperre nach § 235 UGB ... 313
9. Das Zurückbehalten von Wirtschaftsgütern ... 314
10. Die „Hälfte-Buchentnahme“ (§ 16 Abs 5) ... 318
11. Verträge zwischen dem Einbringenden und der übernehmenden Körperschaft (§ 18) ... 321
12. Die dreifache Begünstigung von Einbringungen ... 322
13. „Überentnahmen“ ... 323
14. Fristverletzungen ... 324

V. Verschmelzung (Artikel I) ... 324

VI. Spaltung (Artikel VI) ... 328
1. Aufspaltung ... 329
2. Abspaltung ... 330

VII. Umwandlung (Artikel II) ... 333

VIII. Zusammenschluss (Artikel IV) ... 336

IX. Realteilung (Artikel V) ... 341

X. Mehrfachzüge (§ 39) ... 343

XI. Vertragsübernahme und Nachfolge in lohnsteuerliche Verhältnisse (§§ 41 und 42) ... 343
1. Vertragsübernahme ... 344
2. Nachfolge in lohnsteuerliche Verhältnisse ... 344

XII. Anzeige- und Evidenzpflicht (§ 43) ... 344
1. Adressaten der Offenlegung ... 344
2. Offenlegungsfrist ... 344
3. Umgründungsevidenz auf Gesellschafterebene ... 345

Die Umsatzsteuer

I. Das Besteuerungskonzept ... 346

II. Mehrwertsteuer contra Bruttoumsatzsteuer ... 346
1. Bruttoumsatzsteuer ... 347
2. Nachteile der Bruttoumsatzsteuer ... 348
3. Mehrwertsteuer ... 348
4. Vorteile der Mehrwertsteuer ... 349

5. Nachteile der Mehrwertsteuer ... 350
6. Systemwidrigkeit ... 350
7. Merkmale der Umsatzsteuer ... 350

III. Der Unternehmer (§ 2) ... 351
1. Drei Merkmale ... 351
2. Selbständigkeit ... 352
3. Nachhaltigkeit ... 354
4. Einnahmenerzielung und wechselseitige finale Verknüpfung ... 355
5. Zinseinnahmen ... 356
6. Ausschüttungen, Mitgliederpflege und Hoheitsverwaltung ... 356
7. Liebhaberei ... 357
8. Anlaufphase ... 359
9. Juristische Personen und Personengesellschaften ... 360
10. Körperschaften öffentlichen Rechts ... 360
11. Weltunternehmer ... 361
12. Organschaft ... 362
13. Eine Kurzbeschreibung der Unternehmerqualität ... 364

IV. Lieferungen und sonstige Leistungen (§§ 3, 3a) ... 365
1. Lieferungen und sonstige Leistungen mit Leistungsort Österreich ... 365
2. Die Bestimmung des Leistungsgegenstandes ... 365
3. Leistungsaustausch oder Schadenersatz ... 372
4. Leistungsaustausch oder Kräftebündelung im Sinn einer Leistungsvereinigung zur Verfolgung gemeinsamer Interessen ... 376

V. Die Bemessungsgrundlage bei Lieferungen und sonstigen Leistungen (§ 4) ... 377
1. Das Entgelt ... 377
2. Entgeltsminderungen ... 378
3. Entgelt von dritter Seite ... 378
4. Pauschales Entgelt ... 379
5. Die Differenzbesteuerung ... 381
6. Der Normalwert ... 382
7. Angemessene Entgelte bei einem Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr nach §§ 52 und 56 AktG/§§ 82 und 83 GmbHG ... 383

VI. Der Eigenverbrauch ... 385
1. Der Konsum von Unternehmern aus ihren Unternehmen ... 385
2. Umsatzsteuer auf Kostenbasis („Kosten-USt“) für unentgeltlich erbrachte Lieferungen und sonstige Leistungen an Arbeitnehmer ... 387
3. Umsatzsteuer auf Kostenbasis („Kosten-USt“) für unentgeltliche Lieferungen an Konsumenten ... 387
4. Umsatzsteuer auf Kostenbasis („Kosten-USt“) für unentgeltliche Lieferungen an andere Unternehmer ... 388
5. Keine Umsatzsteuer bei Begünstigungen der Allgemeinheit ... 388

VII. Einfuhren ... 389

VIII. Der Leistungsort ... 389
1. Der Lieferort ... 389
2. Ort sonstiger Leistungen ... 395

IX. Der Vorsteuerabzug ... 399
1. Die Unternehmerkette ... 399
2. Drei Voraussetzungen ... 400
3. Die Zuordnung zur Unternehmenssphäre mit Vorsteuerabzug ... 401
4. Umsatzsteuerbefreiungen ... 408
5. Die Verwendung der Leistungsbezüge ... 410
6. Erleichterung des Vorsteuerabzugs bei Reisekosten (§ 13) ... 417
7. Vorsteuerabzug nach Durchschnittssätzen (§ 14) ... 417
8. Der doppelte Vorsteuerfilter bei Leistungsbezügen in einem anderen Mitgliedstaat (§ 21 Abs 9 und 11) ... 417
9. Leistungsaustausch und Vorsteuerabzug im Überblick ... 418

X. Rechnungen (§ 11) ... 419
1. Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ... 419
2. Mehrwertsteuergerechte Rechnungen ... 419
3. Anzahlungen ... 421
4. Reverse Charge-Rechnungen (§ 11 Abs 1a und § 19 Abs 1 bis Abs 1e) ... 421
5. Kleinbetragsrechnungen (§ 11 Abs 6) ... 422
6. Gutschriften (§ 11 Abs 7 und 8) ... 423
7. Unrichtiger USt-Ausweis ... 423
8. Berichtigung von unrichtigen Rechnungen ... 423
9. Unberechtigter Steuerausweis ... 425
10. Änderung der Bemessungsgrundlage (§ 16) ... 425
11. Rechnungsberichtigung aufgrund von Entgeltsänderungen ... 426
12. Preisnachlassgutscheine/Preiserstattungsgutscheine ... 427
13. Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine ... 428

XI. Echte und unechte Befreiungen (§§ 6 ff) ... 431

XII. Steuersätze (§ 10 UStG) ... 437

XIII. Die Binnenmarktregelung ... 440
1. Wegfall der Grenzen innerhalb der EU ... 440
2. Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten ... 440
3. Innergemeinschaftliche Lieferungen und innergemeinschaftliche Erwerbe im Binnenhandel zwischen Unternehmern ... 440
4. Konsignationslagerregelung ... 447
5. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID) ... 448
6. Ursprungslandprinzip bei Konsumenten ... 449
7. Innergemeinschaftlicher Versandhandel ... 450
8. Schwellenerwerber ... 451
9. Zusammenfassende Meldung (ZM) ... 453
10. Sonderfälle ... 454

11. Mini-One-Stop-Shops (§ 3a Abs 13 iV mit § 25a und Art 25a) 455

XIV. Das Einhebungsverfahren 456

XV. Ausländische Unternehmer 459
1. Die Einbehaltungspflicht nach § 27 Abs 4 459
2. „Reverse Charge“ („Zahllastumkehr“) nach § 19 Abs 1 459
3. Vorsteuerabzug für ausländische Unternehmer 460
4. Eine Veranlagungspflicht schließt ein Erstattungsverfahren aus 461

XVI. Finanzpolitische Einordnung 462

Die Grunderwerbsteuer

I. Der Steuergegenstand 463
1. Die grunderwerbsteuerbaren Vorgänge (§ 1) 463
2. Inländische Grundstücke (§ 2) 468
3. Ausnahmen von der Besteuerung (§ 3) 468

II. Die Bemessungsgrundlage (§§ 4 bis 6) 470

Übersicht über die GrESt-Bemessung 475

III. Der Tarif (§ 7) 475
1. Der Regelsteuersatz 475
2. Der Stufentarif 475
3. Das Stiftungseingangssteueräquivalent 476
4. Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften nach § 1 Abs 2a und Erwerb von mindestens 95 % der Anteile oder des Vermögens einer Kapitalgesellschaft mit Grundbesitz 477
5. Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke beim Erwerb in der Familie 477
6. Umgründungen nach dem Umgründungssteuergesetz 477
7. Ratenzahlung auf Antrag 478

IV. Steuerschuld und Steuerschuldner (§§ 8 ff) 478

V. Nichtfestsetzung oder Abänderung der GrESt (§ 17) 479

VI. Verhältnis zur Umsatzsteuer 480

VII. Finanzpolitische Einordnung 481

Die Eintragungsgebühr nach TP 9 und §§ 26 und 26a GGG

I. 1,1 % vom Preis im gewöhnlichen Geschäftsverkehr oder vom dreifachen Einheitswert 482

II. Die Grundregel: 1,1 % Gebühr für die Eintragung des Eigentums im Grundbuch vom gemeinen Wert 482

III. Näherungswerte nach § 26 Abs 3 ... 483

IV. GrESt und Eintragungsgebühr ... 484

V. Die Begünstigung mit dem dreifachen Einheitswert, maximal 30 % des gemeinen Wertes (§ 26a) ... 485
1. Die begünstigte Familie ... 485
2. Umgründungen, Realteilung, Erwerbe zwischen Gesellschaften und ihren Gesellschaftern, Anteilsanwachsung ... 485
3. Formzwang ... 486

Die Meldepflicht für Schenkungen nach dem Schenkungsmeldegesetz 2008 (SchenkMG 2008)

I. Die Aufhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer ... 487

II. Die Meldepflicht für Schenkungen ab 1. August 2008 nach § 121a BAO ... 487

III. Die sachliche Reichweite der Meldepflicht ... 488

IV. Die persönlichen Meldepflichtkriterien ... 488

V. Befreiungen ... 489

VI. Die Anzeigepflichtigen ... 489

VII. Keine Meldepflicht für Erwerbe von Todes wegen und für Grundstücksschenkungen ... 489

VIII. Sanktionen bei einer Verletzung der Meldepflicht nach § 121a BAO ... 490

Die Gebühren nach dem GebG

I. Die Gebührentatbestände im Überblick ... 491
1. Feste Gebühren; Hundertsatzgebühren; Bogengebühren ... 491
2. Die gebührenauslösenden Schriften und Amtshandlungen (§ 14) ... 491
3. Die Gebühren für Rechtsgeschäfte ... 492

Die taxative Aufzählung der gebührenpflichtigen Rechtsgeschäfte in § 33 ... 495

II. Befreiungen ... 499

III. Die Gebühren im Verhältnis zu anderen Verkehrsteuern ... 499

IV. Anzeigepflicht; Selbstberechnung ... 500
1. Anzeigepflicht (§ 31) ... 500
2. Selbstberechnung ... 501

V. Gebührenerhöhung (§ 9) ... 501

VI. Verjährung ... 501

VII. Keine Finanzstrafen ... 501

VIII. Besteuerungswillkür und Erschwerung der Beweisvorsorge ... 501

Das Abgabenverfahren (BAO)

I. Zuständigkeit ... 502
1. Der organisatorische Aufbau der Bundesfinanzverwaltung ... 502
2. Sachliche Zuständigkeit ... 503
3. Örtliche Zuständigkeit ... 505

II. Der Informationsfluss vom Abgabepflichtigen zur Abgabenbehörde ... 505

III. Der Abgabenbescheid (§§ 92 ff) ... 509
1. Schriftform ... 509
2. Bescheidkopf ... 509
3. Bescheidspruch ... 509
4. Bescheidbegründung ... 510
5. Rechtsmittelbelehrung ... 511

IV. Der Auskunftsbescheid (§ 118) ... 511

V. Die begleitende Kontrolle (§§ 153a ff) ... 511

VI. Die Beschwerde ... 512
1. Bescheidzustellung ... 512
2. Beschwerdefrist ... 512
3. Beschwerdeinhalt ... 513
4. Keine aufschiebende Wirkung ... 514
5. Aussetzung der Einhebung; Aussetzungszinsen, Beschwerdezinsen, Anspruchszinsen, Stundungszinsen ... 514
6. Neues Vorbringen ... 515
7. Beschwerdevorentscheidungen ... 516
8. Freie Beweisführung; freie Beweiswürdigung ... 518
9. Die Maßnahmenbeschwerde ... 519

VII. Das Bundesfinanzgericht (BFG) ... 520
1. Ein faires Verfahren ... 520
2. Das BFG als vorlageberechtigtes Gericht nach Art 267 AEUV ... 522
3. Einzelrichter oder Senat ... 522
4. Mündliche Verhandlungen ... 523
5. Erlöschen der Aussetzung der Einhebung ... 523
6. Veröffentlichung der Entscheidungen ... 523
7. Ende des ordentlichen Rechtszuges ... 523
8. Außerordentlicher Rechtszug zum VwGH und/oder VfGH ... 523

VIII. Revision an den Verwaltungsgerichtshof (Art 133 B-VG) ... 524

1. Die Revision ... 524
2. Begrenzte Sachverhaltskontrolle ... 524
3. Neuerungsverbot ... 525
4. Revisionspunkte ... 525
5. Entscheidungen ... 525

IX. Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof (Art 144 B-VG) – Der Schutz in Grundrechten und eine effiziente Normenkontrolle ... 526

X. Die Verjährung ... 529
1. Die Festsetzungsverjährung/Bemessungsverjährung ... 529
2. Die Einhebungsverjährung ... 530
3. Streitanhängige Abgaben verjähren nicht ... 531
4. Wiederaufnahme und Verjährung ... 531

XI. Rechtskraftdurchbrechungen ... 532
1. Bescheidaufhebung durch die bescheiderlassende Behörde (§ 299) ... 532
2. Ereignisse mit Rückwirkung für die Vergangenheit (§ 295a) ... 533
3. Wiederaufnahme von Verfahren (§ 303) ... 535

XII. Wiedereinsetzungsantrag ... 536

XIII. Entscheidungspflicht/Recht auf Entscheidung ... 537
1. Säumnisbeschwerde ... 537
2. Die Aussetzung der Entscheidung ... 538
3. Fristsetzungsantrag beim Verwaltungsgerichtshof ... 538

XIV. Verfahrenskosten ... 538

XV. Einheitliches Abgabenverfahren für Bundes-, Landes- und Gemeindeabgaben ... 539

Spezielle Verfahren zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung

I. Verständigungsverfahren ... 540

II. Schiedsklauseln der DBA ... 540

III. Der EuGH als Hüter einer konsistenten Einmalerfassung in der Ertragsbesteuerung ... 541

IV. Streitbeilegungsbeschwerden in der EU: Schiedsverfahren nach dem EU-Besteuerungsstreitbeilegungsgesetz (EU-BStbG) ... 542

V. Eine alternative Streitbeilegung nach dem EU-BStbG ... 543

VI. Kein faires Verfahren ... 543

VII. Das Unionsrecht verpflichtet zu einem wirksamen Rechtsschutz ... 543

VIII. Die begrenzte Rechtskraft der Entscheidungen nationaler Gerichte 544

IX. Internationale Schiedsgerichte mit einer umfassenden Rechtskraftwirkung für Abgabepflichtige und Staaten 544

Digitalsteuer 546

Meldepflicht für grenzüberschreitende Gestaltungen 548

Verzeichnis der verarbeiteten EuGH-Judikatur 549

Stichwortverzeichnis 555

Abkürzungsverzeichnis

A	Austria/Österreich
aA	anderer Ansicht
aaO	am angegebenen Ort
ABB	Amt für Betrugsbekämpfung
ABBG	Bundesgesetz über die Schaffung eines Amtes für Betrugsbekämpfung
AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
ABGB	Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch
ABl	Amtsblatt
Abs	Absatz
Abschn	Abschnitt
aE	am Ende
AE	Aussetzung der Einhebung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AK	Anschaffungskosten
AktG	Aktiengesetz
AN	Arbeitnehmer
Anm	Anmerkung
AÖF	Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung
arg	argumentum
Art	Artikel
ASoK	Arbeits- und Sozialrechtskartei
AV	Anlagevermögen
AWS	Austria Wirtschaftsservice GmbH
B2B	Unternehmerkette (business to business)
B2C	Unternehmer leistet an Konsumenten (business to consumer)
BAO	Bundesabgabenordnung
BB	Betriebs-Berater
BBG	Budgetbegleitgesetz
bel Beh	belangte Behörde
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BewG	Bewertungsgesetz
BFG	Bundesfinanzgericht
BFH	Bundesfinanzhof
BgA	Betrieb(e) gewerblicher Art
BGBl	Bundesgesetzblatt
B-LAO	Burgenländische Landesabgabenordnung
BMF	Bundesministerium für Finanzen/Bundesminister für Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BudBG	Budgetbegleitgesetz
BV	Betriebsvermögen

BVE	Beschwerdevorentscheidung
BVerfG	Bundesverfassungsgerichtshof
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichtshofes
B-VG	Bundes-Verfassungsgesetz
BW	Buchwert
BWG	Bankwesengesetz
CH	Schweiz
COVID-19	coronavirus disease 2019 (Coronavirus-Krankheit 2019)
DB	Der Betrieb; Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
dgl	dergleichen
dh	das heißt
DIAC	Daten-, Informations- und Aufbereitungscenter
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStRE	Deutsches Steuerrecht-Entscheidungsdienst
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DZ	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DB)
E	Erkenntnis
EB	Erläuternde Bemerkungen
EG	Europäische Gemeinschaft
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EG-Vertrag)
EK	Eigenkapital
ErbStG	Erbschaftssteuergesetz
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
et al	und andere
etc	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EU-QuStG	EU-Quellensteuergesetz
EUSt	Einfuhrumsatzsteuer
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EvBl	Evidenzblatt der Rechtsmittelentscheidungen (in der österreichischen Juristen-Zeitung)
EWIV	Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
f	folgend
FA	Finanzamt
FAG	Finanzausgleichsgesetz
FBG	Firmenbuchgesetz
ff	folgende
FG	Finanzgericht
FinStrG	Finanzstrafgesetz
FinVerw	Finanzverwaltung
FMABG	Finanzmarktaufsichtsbehördengesetz

FORG	Finanz-Organisationsreformgesetz
FVwGG	Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz
FJ	FinanzJournal
FK	Fremdkapital
FL	Fürstentum Liechtenstein
FN	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau
FS	Festschrift
F-VG	Finanz-Verfassungsgesetz
Geb	Gebühren
GebG	Gebührengesetz
gem	gemäß
GES	Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
GesbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GesRZ	Der Gesellschafter
GFB	Gewinnfreibetrag
GF	Geschäftsführer
GG	Grundgesetz
GGG	Gerichtsgebührengesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
GP	Gesetzgebungsperiode
GrESt	Grunderwerbsteuer
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat
GrSt	Grundsteuer
GrWV	Grundstückswertverordnung
GS	Gedenkschrift
GSpG	Glücksspielgesetz
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
GWG	geringwertige Wirtschaftsgüter
HaRÄG	Handelsrechts-Änderungsgesetz
HB	Handelsbilanz
HGB	Handelsgesetzbuch
HK	Herstellungskosten
Hrsg	Herausgeber
IAS	International Accounting Standards
idF	in der Fassung
idR	in der Regel
ie	id est
iFamZ	interdisziplinäre Zeitschrift für Familienrecht
ig	innergemeinschaftlich(e)
ImmoESt	Immobilienertragsteuer
ImmoESt-SVZ	Immobilienertragsteuer-Sondervorauszahlung
InvPrG	Investitionsprämiengesetz
insb	insbesondere
iS	im Sinne

iSd	im Sinne des/der
IStR	Internationales Steuerrecht
iV	in Verbindung
JStG	Jahressteuergesetz
K	Konsument
Kapges	Kapitalgesellschaft
Kapital-RL	Kapitalrücklage
KESt	Kapitalertragsteuer
KFG	Kraftfahrzeuggesetz
KG	Kommanditgesellschaft
K-LAO	Kärntner Landesabgabenordnung
km	Kilometer
KonStG	Konjunkturstärkungsgesetz
KontRegG	Kontenregister- und Konteneinschaugesetz
KöR	Körperschaften öffentlichen Rechts
KöSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KVG	Kapitalverkehrsteuergesetz
lit	litera
LSt	Lohnsteuer
LuF	Land- und Forstwirtschaft
Mrd	Milliarde(n)
Mio	Million(en)
mwH	mit weiteren Hinweisen
mwN	mit weiteren Nachweisen
MwSt-DVO	Durchführungsverordnung zur MwStSyst-RL
MwStSyst-RL	Mehrwertsteuersystem-Richtlinie
ND	Nutzungsdauer (betriebsgewöhnliche)
NÖ-LAO	Niederösterreichische Landesabgabenordnung
NoVA	Normverbrauchsabgabe
Nr	Nummer
NZ	Österreichische Notariatszeitung
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OG	offene Gesellschaft
ÖH	Österreichische Hochschülerschaft
OHG	Offene Handelsgesellschaft
ÖJT	Österreichischer Juristentag
ÖJZ	Österreichische Juristen-Zeitung
OÖ-LAO	Oberösterreichische Landesabgabenordnung
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung
ÖStZB	Judikaturbeilage zur Österreichischen Steuerzeitung
oV	ohne Verfasser
pa	per anno
PLABG	Bundesgesetz über die Prüfung lohnabhängiger Abgaben und Beiträge
PLB	Prüfdienst für Lohnabgaben und Beiträge
PS	Privatstiftung

PuG	Publizitätsrichtlinie-Gesetz
PV	Privatvermögen
RÄG	Rechnungslegungsrechts-Änderungsgesetz
RdW	Recht der Wirtschaft
RL	Richtlinie
Rn	Randnummer
Rs	Rechtssache
RV	Regierungsvorlage
Rz	Randziffer
SBV	Sonderbetriebsvermögen
SCE	Societas Cooperativa Europaea; Europäische Genossenschaft
SchenkMG	Schenkungsmeldegesetz
SE	Societas Europaea; Europäische Gesellschaft
S-LAO	Salzburger Landesabgabenordnung
Slg	Sammlung
SPRW	Spektrum der Rechtswissenschaft
StabG	Stabilitätsgesetz
StÄndG	(deutsches) Steueränderungsgesetz
StB	Steuerbilanz
StiftEG	Stiftungseingangssteuergesetz
St-LAO	Steiermärkische Landesabgabenordnung
StMG	Steuermaßnahmengesetz
Stpfl	Steuerpflichtiger
StRefG	Steuerreformgesetz
StruktAnpG	Strukturanpassungsgesetz
StuW	Steuer und Wirtschaft
SWI	Steuer und Wirtschaft International
SWK	Steuer- und Wirtschaftskartei
TLAO	Tiroler Landesabgabenordnung
TP	Tarifpost
TW	Teilwert
Tz	Textziffer
U	Unternehmer
ua	und andere; unter anderem
UB	Unternehmensbilanz
UFS	unabhängiger Finanzsenat
UGB	Unternehmensgesetzbuch
UID	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
UmgrStG	Umgründungssteuergesetz
UMTS	Universal Mobile Telecommunication System
UR	Umsatzsteuer-Rundschau
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
usw	und so weiter
UV	Umlaufvermögen
UVA	Umsatzsteuervoranmeldung

UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht
UVZ	Umsatzsteuervorauszahlung
V-AbgVG	Vorarlberger Abgabenverfahrensgesetz
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
verb	verbundene
VfGG	Verfassungsgerichtshofgesetz
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VfSlg	Sammlung der Erkenntnisse und Beschlüsse des VfGH
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl	vergleiche
vH	von Hundert
VO	Verordnung
VPDG	Verrechnungspreisdokumentationsgesetz
vs	versus
VSt	Vorsteuer
VStG	Verwaltungsstrafgesetz
VuV	Vermietung und Verpachtung
VwGG	Verwaltungsgerichtshofgesetz
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
VwSlg	Sammlung der Erkenntnisse und Beschlüsse des VwGH
WAO	Wiener Abgabenordnung
WiEReG	Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz
WG	Wirtschaftsgut
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
Z	Ziffer
zB	zum Beispiel
ZM	Zusammenfassende Meldung
ZPO	Zivilprozessordnung

Begriff, Funktion und System

Steuern

sind Geldleistungen, die einer Gebietskörperschaft zufließen und aufgrund öffentlichen Rechts geschuldet und eingebracht werden. Der Steuerzahler hat eine Gegenleistung nicht zu erwarten: Die öffentliche Hand kassiert Steuern nicht in einem Leistungsaustauschverhältnis (nicht nach dem Äquivalenzprinzip), sondern lediglich mit der weitgefassten Widmung einer Verwendung zum Wohle der Allgemeinheit („bonum commune“). **1**

Steuern erfüllen *drei Funktionen*:

- Sie finanzieren die Staatsausgaben und sichern so die Erfüllung der Staatsaufgaben (*Finanzierungsfunktion*).
- Sie nehmen Geld und somit Wirtschaftsmacht vom Einzelnen (Individuum; Steuerzahler) und geben das genommene Geld der öffentlichen Hand. Wirtschaftsmacht wandert so von der Privatautonomie in die Staatsautonomie, vom Markt in die Disposition der Politik (*Umverteilungsfunktion*).
- Steuern können schließlich dazu eingesetzt (und missbraucht) werden, um Gesellschaft und Wirtschaft *zu steuern/zu lenken* (*Lenkungsfunktion*).[1]

Die Ertragsteuern im Licht der Grundfreiheiten des AEUV

1. Die Abgabenautonomie der Mitgliedstaaten

Anders als die Umsatz- und Verbrauchsteuern fallen Einkommen- und Körperschaftsteuer als direkte Steuern in die Abgabenautonomie der Mitgliedstaaten (vgl Art 113 ff AEUV). Jeder Mitgliedstaat der EU kann Ertragsteuern prinzipiell frei gestalten (freie Abgabenerfindung zB hinsichtlich Steuerschuldner, Steuergegenstand, Tarif, Einhebung, Verfahren etc). Die Steuern vom Einkommen und Vermögen sind nicht harmonisiert (Art 114 AEUV). **2**

---

[1] Siehe dazu *Morscher/Ruppe*, Das Abgabenrecht als Lenkungsinstrument der Gesellschaft und Wirtschaft und seine Schranken in den Grundrechten, Gutachten zum 8. ÖJT/Wien 1983; *Beiser*, Mit Steuern steuern? ÖStZ 2000/713, 354 ff.

2. Die Grundfreiheiten des AEUV

3 Der AEUV garantiert die **Freiheit**
- des **Warenverkehrs** (Art 28 ff)
- des **Personenverkehrs**: Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Art 45 ff) und Niederlassungsfreiheit (Art 49 ff)
- des **Dienstleistungsverkehrs** (Art 56 ff) und
- des **Kapital- und Zahlungsverkehrs** (Art 63 ff).

Art 18 AEUV verbietet „*jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit*".

Die vier Grundfreiheiten des AEUV (Freiheit des Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrs) verbieten **formelle** und **materielle Diskriminierungen**. Dazu ein Beispiel: Eine Zulassung nur österreichischer Staatsbürger zur Ausübung bestimmter Berufe wäre formell diskriminierend, eine unabdingbare Verknüpfung mit einer Ausbildung in Österreich materiell diskriminierend.

Die Marktfreiheiten beinhalten neben dem Schutz vor Diskriminierung auch ein allgemeines **Beschränkungsverbot**, also das Gebot, auch nicht diskriminierende Maßnahmen zu unterlassen, wenn sie eine unverhältnismäßige Behinderung der Marktfreiheiten darstellen.[2]

So hat der EuGH im Urteil 29.11.20013 zu abgabenrechtlichen Regelungen im Bereich der Dienstleistungsfreiheit ausgesprochen:

Die Dienstleistungsfreiheit verlangt „nicht nur die Beseitigung jeder Diskriminierung von in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleistenden aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit, sondern auch die Aufhebung aller Beschränkungen – selbst wenn sie unterschiedslos für inländische Dienstleistende wie für solche aus anderen Mitgliedstaaten gelten – sofern sie geeignet sind, die Tätigkeit eines Dienstleistenden, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist und dort rechtmäßig ähnliche Dienstleistungen erbringt, zu unterbinden oder zu behindern."

3. Die Begrenzung der nationalen Steuerautonomie durch die Grundfreiheiten des AEUV

4 Die **Marktfreiheiten** (freier Warenverkehr, Arbeitnehmerfreizügigkeit, Niederlassungsfreiheit, Dienstleistungsfreiheit, Kapitalverkehrsfreiheit) begrenzen die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten und münden in ein umfassendes Verbot einer steuerlichen Benachteiligung des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs innerhalb der EU.[4] Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH haben die Mitgliedstaaten

---

[2] *Beiser/Zorn* in *Mayer* (Hrsg), Kommentar zu EUV und AEUV (Wien 2010), Art 110 AEUV, Rz 14.

[3] EuGH 20.11.2001, C-17/00 *De Coster*, Slg 2001, I-9445, ÖStZB 2002/307, 379.

[4] *Beiser/Zorn* aaO (FN 2), Rz 13; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (Köln 2002), 975 ff.

deshalb ihre Steuerautonomie unter Wahrung des Unionsrechtes auszuüben.[5] Abgabennormen dürfen Unionsangehörige somit weder offen noch versteckt diskriminieren/benachteiligen. Die grenzüberschreitende Ausübung der vier Grundfreiheiten des AEUV darf auch durch Abgabennormen nicht unverhältnismäßig erschwert werden (Beschränkungsverbot). Im Verhältnis zu **Drittstaaten**/Nicht-Unionsangehörigen ist zu beachten: Die **Freiheit des Kapital- und Zahlungsverkehrs** gilt grundsätzlich auch gegenüber Drittstaaten (Art 63 AEUV). Darüber hinaus beinhalten zahlreiche **Doppelbesteuerungsabkommen** ein ertragsteuerrechtliches **Diskriminierungsverbot** gegenüber Drittstaaten.[6] Nach EuGH[7] verstößt die ertragsteuerliche Benachteiligung von Auslandsausschüttungen (voller statt halber Durchschnittssteuersatz) gegen die Freiheit des Kapitalverkehrs. Ertragsteuerrechtliche Benachteiligungen grenzüberschreitender Vorgänge sind somit auf ihre sachliche Rechtfertigung zu untersuchen. Der grenzüberschreitende Wirtschaftsverkehr darf abgabenrechtlich nicht benachteiligt (Diskriminierungsverbot) oder unverhältnismäßig erschwert (Beschränkungsverbot) werden.

5 Andererseits ist die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren. Eine territoriale Besteuerung auf nationaler Ebene und eine konsequente Einmalerfassung auf nationaler Ebene sind somit grundsätzlich unionsrechtskonform.[8] Die Grundfreiheiten garantieren die Freizügigkeit im Binnenmarkt, sie garantieren jedoch keine Besteuerungswahl der Marktteilnehmer nach deren Belieben zur Steueroptimierung. Die Besteuerungshoheit der Mitgliedstaaten ist in deren nationalen Grenzen zu wahren. Der AEUV hat die Zollgrenzen im Binnenmarkt beseitigt, die Ertragsteuerhoheit jedoch den Mitgliedstaaten belassen. Die Notwendigkeit, die Ertragsteuerhoheiten zwischen den Mitgliedstaaten sachgerecht abzugrenzen, ist die Folge der nationalen Ertragsteuerautonomie. Die daraus resultierenden Erschwernisse für den Binnenmarkt sind im Rahmen des Verhältnismäßigen hinzunehmen.[9]

---

5 ZB EuGH 21.11.2002, C-436/00 *X und Y* (II), Slg 2002, I-10829, Rn 32; 15.1.2002, C-55/00 *Gottardo*, Slg 2002, I-413, Rn 32 und 16.7.1998, C-264/96 *ICI*, Slg 1998, I-4695, Rn 19.

6 ZB Art 23 DBA-Österreich/USA; siehe dazu ausführlich BFH 29.1.2003, I R 6/99, BStBl 2004 II 1043.

7 EuGH 15.7.2004, C-315/02 *Lenz*, Slg 2004, I-7063, ÖStZB 2005/427, 518; siehe dazu auch VwGH 19.3.2013, 2010/15/0065, ÖStZB 2014/157, 285: Wahl zwischen Endbesteuerung und Normaltarif mit Abzug von Werbungskosten.

8 EuGH 13.12.2005, C-446/03 *Marks & Spencer*, Slg 2005, I-10837; 29.3.2007, C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*, Slg 2007, I-2647; 18.7.2007, C-231/05 *Oy AA*, Slg 2007, I-6373; 25.2.2010, C-337/08 *X Holding BV, Slg 2010, I-1215.*

9 Ausführlich *Beiser/Kühbacher*, Ertragsteuern im Spannungsfeld der Grundfreiheiten des EG-Vertrages, in: *Roth/Hilpold* (Hrsg), Der EuGH und die Souveränität der Mitgliedstaaten (Wien 2008), 103 ff und *Beiser*, Neue Regeln zur Aufteilung der Ertragsteuerbefugnis zwischen den Staaten, SWI 2014, 145 ff.

Die Einkommensteuer

I. Das Leistungsfähigkeitsprinzip – Markteinkommensbesteuerung

1. Der historische Ursprung – die finanzwissenschaftliche Basis

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist keine Erfindung der Juristen. Die *Finanzwissenschafter* haben dieses Prinzip entwickelt: „Eines der zentralen Anliegen der *Ökonomen* besteht im Versuch, ein rationales Steuersystem zu entwerfen. Die traditionelle Finanzwissenschaft formulierte zu diesem Zweck neben dem Äquivalenzprinzip ein weiteres normatives Besteuerungsprinzip, dessen Umsetzung zu einem zieladäquaten und faktengerechten geordneten Ganzen der Besteuerung führen sollte: das *Prinzip der persönlichen Leistungsfähigkeit (ability-to-pay-approach)*. Nach diesem Prinzip soll an der Aufbringung des Steueraufkommens jeder entsprechend seiner *individuellen Leistungsfähigkeit* beitragen. Individuen in *gleichen* Positionen sollen *gleich* und solche in *besseren* wirtschaftlichen Ausgangslagen sollen *höher* besteuert werden. Diese beiden Subkategorien des Leistungsfähigkeitsprinzips sind unter dem Begriffspaar *horizontale* und *vertikale Gerechtigkeit* bekannt.“[10] **6**

Die Finanzwissenschaft hat nicht nur das Prinzip einer Steuerbemessung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit entwickelt, die Finanzwissenschaft hat auch maßgeblich dazu beigetragen, das Leistungsfähigkeitsprinzip für eine konkrete Umsetzung auszugestalten und zu operationalisieren. Die Kluft zwischen theoretischen Idealen und praktischen Besteuerungsgrößen forderte ihren Preis: Im Theoriengebäude der Finanzwissenschaft ist der Begriff „*Leistungsfähigkeit*“ mit einem *individuellen Nutzenkonzept* belegt.[11] Die qualitative Messgröße für die Besteuerung ist das *Nutzenpotenzial*, über das der einzelne *disponieren* kann. Erzielt ein Universitätsprofessor zB ein Jahreseinkommen von 80.000 €, so ist damit die theoretisch richtige Besteuerungsgröße noch nicht gefunden. Es stellt sich die Frage: Hat der Professor das ihm disponible Nutzenpotenzial ausgeschöpft? Hat er mit seinen Talenten gewuchert? Oder ist er zwar intelligent jedoch so faul, dass er das ihm verfügbare Nutzenpotenzial nur zur Hälfte genutzt hat? Das disponible Nutzenpotenzial wäre dann nicht 80.000 € sondern 160.000 €.

Die *Finanzwissenschaft* erkannte die praktisch unlösbaren Probleme einer solchen Nutzenpotenzialbesteuerung: Eine kardinale Messung von Nutzenpotenzialen

---

[10] *Sausgruber/Winner* in *Thöni/Winner*, Die Familie im Sozialstaat (Veröffentlichungen der Leopold-Franzens-Universität Innsbruck, 1996, Nr 216), 241 ff, 249 f.

[11] *Sausgruber/Winner* aaO (FN 10), 250.

als Voraussetzung für einen interpersonellen Vergleich der Nutzenpotenziale aller Steuerpflichtigen ist praktisch nicht zu bewältigen.[12] Die Besteuerung des Nutzwertes der Wohnung im eigenen Haus war ein Relikt dieser Nutzenpotenzialbesteuerung.[13] Eine Messung des Nutzens aus Haus-, Familien- und Freizeitarbeit wurde dagegen nicht umgesetzt. Das **am Markt durch erbrachte Leistungen erzielte Einkommen** wurde als der wichtigste, wesentlichste und vor allem auch praktikable Angelpunkt einer Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip erkannt[14] und die Einkommensteuergesetze in Österreich und Deutschland danach ausgerichtet.[15] Steuergegenstand ist deshalb nicht das abstrakt disponible (verfügbare) Nutzenpotenzial eines Steuerpflichtigen. Besteuert wird vielmehr **die am Markt realisierte Leistungsfähigkeit**, also das **Nutzenpotenzial**, das der Steuerpflichtige **durch Leistungen am Markt tatsächlich in Geld (geldwerte Vorteile) umgesetzt hat**.[16]

2. Die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes

7 Der Verfassungsgerichtshof hat das Leistungsfähigkeitsprinzip als grundlegendes Ordnungsprinzip der Einkommensteuer erkannt.[17] Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zum Gleichheitssatz (Art 7 B-VG) darf der Gesetzgeber ein von ihm selbst geschaffenes Ordnungssystem nur unter der Voraus-

---

[12] *Sausgruber/Winner* aaO (FN 10), 250 f; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung[2] (Köln 2003), Band II, 631 ff; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht[24] (Köln 2021), Rz 7.30, 7.31 und 8.52.

[13] Siehe zB § 21 Abs 2 österreichisches EStG 1967 und dazu *Jiresch/Fasching/Langer* (Wien 1970), § 21 EStG 1967, Anm 5; § 21a deutsches EStG 1980 „Pauschalierung des Nutzungswertes der selbstgenutzten Wohnung im eigenen Haus" und dazu *Drenseck* in *Schmidt*, § 21a EStG 1980 (München 1982), Rz 1 ff.

[14] *Scherf* in *Thöni/Winner* aaO (FN 10), 100; *Sausgruber/Winner* aaO (FN 10), 251; vgl auch *Wittmann*, Das Markteinkommen – einfachgesetzlicher Strukturbegriff und verfassungsdirigierter Anknüpfungstatbestand der Einkommensteuer? (Augsburg 1992/Dissertation); *derselbe*, StuW 1993, 35 ff; *Ruppe* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, Einf ESt, Anm 17; *Jakob* in FS *Schmidt*, Ertragsbesteuerung (München 1993), 115 ff; *Trzaskalik* in FS *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion (Köln 1995), 321 ff; *Söhn* in FS *Tipke*, 343 ff; *Steichen* in FS *Tipke*, 365 ff; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung[2] (Köln 2003), Band II, 623 ff; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (Köln 1988), 30, 56, 169; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht[24] (Köln 2021), Rz 8.52; *Kirchhof* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, § 2 EStG, Rz A 365 ff.

[15] Zur Entstehungsgeschichte der Einkommensteuer in Österreich und Deutschland siehe *Kirchmayr* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I[12] (Wien 2019), Tz 6 ff.

[16] Eine Einkommensteuerbarkeit setzt „*eine Teilnahme am Wirtschaftsleben in Form eines Güter- oder Leistungsaustausches*" voraus. – VwGH 16.12.2015, 2013/15/0150, ÖStZB 2016/23, 75. Zum Ringen der Finanzwissenschaft um eine praktikable Messung der Leistungsfähigkeit siehe *Sausgruber/Winner* aaO (FN 10), 251 ff; zur Einkommensteuer nach der Reinvermögenszugangstheorie im Vergleich mit einer persönlichen Konsumsteuer siehe *Scherf* in *Thöni/Winner* aaO (FN 10), 100, Anm 2.

[17] ZB VfGH 16.6.1987, G 52/87, VfSlg 11.368; 12.12.1991, G 188, 189/91, VfSlg 12.940; 17.10.1997, G 168/96, G 285/96, VfSlg 14.992.

setzung verlassen, dass es dafür eine sachliche Rechtfertigung gibt.[18] Im Sinn dieser *Ordnungssystem-Judikatur*[19] werden vom Gesetzgeber selbst gewählte Ordnungsprinzipien zum „*tertium comparationis*“, zum *Vergleichsmaßstab*: Das Ordnungsprinzip ist die Generallinie, Abweichungen und Ausnahmen von dieser Generallinie sind zulässig, bedürfen jedoch einer sachlichen Rechtfertigung. Ist eine solche Generallinie, ein solches Ordnungssystemprinzip einmal gefunden, so kann das gesamte Regelungssystem an Hand dieser Generallinie und diesem Vergleichsmaßstab nachgemessen werden. Es bedarf keiner langwierigen Suche nach Vergleichspaaren zur Beantwortung der Frage, an welcher Messlatte (an welchem Maßstab) die Gleichheit auszumessen ist und ob eine Gleich- oder Ungleichbehandlung von Gleichem oder Ungleichem im Sinn der „*klassischen Normvergleichsmethode*“[20] vorliegt. Das Systemprinzip gibt die Generallinie als Maßstab vor; was nicht entsprechend diesem Ordnungssystemprinzip geregelt ist, ist eine Ausnahme, die auf ihre sachliche Rechtfertigung zu prüfen ist. Sinn und Zweck der Ausnahmeregeln sind am Sinn und Zweck der Generallinie nachzumessen. Die entscheidende Frage ist: Rechtfertigen Sinn und Zweck der Ausnahme eine Durchbrechung von Sinn und Zweck des generellen Ordnungsprinzips?

Im Straßenverkehr gilt die Rechtsregel. Sinn und Zweck ist die Vermeidung von Kollisionen. Durchbrechungen dieser Regel sind am Sinn und Zweck dieses Ordnungsprinzips zu messen.

---

[18] *Korinek*, Gedanken zur Bindung des Gesetzgebers an den Gleichheitsgrundsatz nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes, in FS *Melichar* (Wien 1983), 49, formuliert diesen Grundsatz auch positiv: „Mit umgekehrten Vorzeichen bedeutet diese Aussage, dass der Gesetzgeber an ein gewähltes Ordnungssystem gebunden ist, wenn er für eine nichtsystemgemäße Regelung keine sachlich rechtfertigenden Gründe vorzuweisen vermag.“; VfGH aaO (FN 17).

[19] *Korinek* aaO (FN 18), 49; *Beiser*, ÖStZ 1984, 234 ff; *Mayer/Kucsko-Stadlmayer/Stöger*, Bundesverfassungsrecht[11] (Wien 2015), Rz 1359; vgl auch BFH 10.11.1999, X R 60/95, BStBl 2000 II 131 (Vorlage an das BVerfG zur Prüfung des Rückstellungsverbotes für Verpflichtungen aus Jubiläumszusagen): Aus dem Gleichheitssatz wird für das Steuerrecht das Gebot der „*Belastungsgleichheit*“, das „*Folgerichtigkeitsgebot*“ und das Gebot der „*Systemgerechtigkeit*“ abgeleitet. Der BFH aaO verweist mehrmals auf das Erkenntnis des VfGH vom 9.12.1997, G 403/97, ÖStZB 1998, 119: „Wie der VfGH im Prüfungsbeschluss annahm, steht es dem Gesetzgeber frei, im Steuerrecht für noch ungewisse Verbindlichkeiten eine Passivierungspflicht und ein Passivierungsrecht vorzusehen oder (teilweise) zu beseitigen. Gewährt der Gesetzgeber aber die Möglichkeit der Passivierung nach einem bestimmten – dem Sachlichkeitsgebot entsprechenden – System, bedarf ein Abweichen von einem solchen System abermals einer sachlichen Rechtfertigung.“ Der VfGH aaO hat im Sinn der „*Ordnungssystem-Judikatur*“ das Verbot von Jubiläumsrückstellungen als systemwidrig erkannt und wegen Gleichheitswidrigkeit (Verstoß gegen das Sachlichkeitsgebot) aufgehoben.
Der BFH aaO, BStBl 2000 II 131, 139 sieht im „Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit“ sowie im „Nettoprinzip, demzufolge nur das Nettoeinkommen (Erwerbseinnahmen abzüglich der Erwerbsaufwendungen und der existenzsichernden Aufwendungen) besteuert wird“, ebenso wie der VfGH und das BVerfG tragende Systemprinzipien der Einkommensteuer.

[20] *Beiser*, ÖStZ 1984, 235 mwH.

In der Einkommensteuer gilt das Leistungsfähigkeitsprinzip. Sinn und Zweck ist eine möglichst gerechte Steuerlastenverteilung. Durchbrechungen dieser Regel sind am Sinn und Zweck dieses Ordnungsprinzips zu messen.

Die Entstehungsgeschichte der Einkommensteuer bestätigt die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes: Eine Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit ist die finanzwissenschaftliche Grundkonzeption und Basis der Einkommensteuer (1.). „*Das Einkommen gilt finanzwissenschaftlich als besonders geeigneter Indikator der persönlichen Leistungsfähigkeit.*“[21] Die Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit ist ein in der finanzwissenschaftlichen Grundkonzeption angelegtes Ordnungsprinzip. Der Verfassungsgerichtshof erkennt somit im Leistungsfähigkeitsprinzip ein Systemprinzip, das die Finanzwissenschafter als Grundprinzip der Einkommensteuer konzipiert haben. Die Rechtsprechung führt weiter, was der historischen Grundkonzeption der Einkommensteuer entspricht.

3. Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Lehre

3.1 Wesensprinzip der Einkommensteuer

8 Das *Leistungsfähigkeitsprinzip* ist ein *Wesensprinzip* der Einkommensteuer.[22] *Doralt/Ruppe* leiten aus diesem Wesensprinzip folgende „*Unterprinzipien*“ ab:[23]

3.2 Das Prinzip der persönlichen Universalität[24]

9 Das am Markt erzielte Einkommen ist ein Maßstab der persönlichen Leistungsfähigkeit. *Jeder*, der Einkommen erzielt, ist zu besteuern. Wenn das Einkommen der Maßstab/die Messlatte für die Messung der Leistungsfähigkeit im interpersonellen Vergleich, also im Verhältnis zwischen verschiedenen Personen ist, dann ist es sachgerecht, *jeden*, der Einkommen erzielt, entsprechend seinem Einkommen zu besteuern. Es wäre inkonsequent, das am Markt erzielte Einkommen beim einen zu besteuern, beim anderen dagegen nicht.

Kurz: Hat der Gesetzgeber einmal ein taugliches Maß gefunden und festgeschrieben, dann ist dieses Maß bei *allen* anzuwenden. Es darf nicht zweierlei Maß angelegt werden. *Alle* sind am selben Maß zu messen.

---

[21] *Kirchmayr* in *Doralt/Ruppe,* Steuerrecht I[12] (Wien 2019), Tz 22.

[22] Siehe ua *Kirchmayr* in *Doralt/Ruppe,* Steuerrecht I[12] (Wien 2019), Tz 22; umfassend *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen – ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht (Köln 1983); zum Leistungsfähigkeitsprinzip im Licht des Gemeinschaftsrechts siehe *Beiser*, StuW 2005, 295 ff und *Kühbacher*, RdW 2009/136, 150 ff.

[23] *Kirchmayr* in *Doralt/Ruppe* aaO (FN 22), Tz 22 ff.

[24] *Kirchmayr* in *Doralt/Ruppe* aaO (FN 22), Tz 23.

3.3 Sachliche Universalität

Nach dem Prinzip der sachlichen Universalität ist das *gesamte am Markt erzielte Einkommen* vollständig und gleichmäßig zu ermitteln, zu erfassen und zu besteuern.[25] **10**

Auch hier gilt die einfache Überlegung: Ist das am Markt erzielte Einkommen ein sachgerechtes Maß der persönlichen Leistungsfähigkeit, dann wäre es widersinnig, bestimmte Teile aus diesem Maßstab herauszubrechen und so bestimmte Teile des Einkommens nicht zu erfassen.

Die Prinzipien der *sachlichen und persönlichen Universalität* lassen sich kurz zusammenfassen: Der Maßstab des erzielten Markteinkommens ist auf *alle Personen* und auf das *gesamte Markteinkommen* (sämtliche Einkommensteile) gleich anzuwenden. Es gibt kein zweierlei Maß.

3.4 Objektives Nettoprinzip

Nach dem *objektiven Nettoprinzip*[26] sind *Aufwendungen zur Einkünfteerzielung* abzugsfähig. Die Einkommensteuer ist keine Bruttosteuer auf Umsatz, Cash Flow oder andere Bruttogrößen. Nur Gewinne oder Überschüsse nach Abzug einkunftserzielender Aufwendungen fließen in das Einkommen als Steuergegenstand der Einkommensteuer ein. Aufwendungen zur Einkunftserzielung sind bereits im Leistungsaustausch am Markt verbraucht worden. Was im Leistungsaustausch am Markt verloren geht oder abfließt, schwächt die Leistungskraft. Am Markt erzielte Leistungserlöse stärken die Leistungskraft. Nach dem Nettoprinzip ist nur der Saldo die zu ermittelnde Zielgröße.[27] **11**

3.5 Subjektives Nettoprinzip

Das *subjektive Nettoprinzip*[28] berücksichtigt *unvermeidbare Aufwendungen der Privatsphäre*. Angesprochen sind hier Aufwendungen für den eigenen Lebensunterhalt, Unterhaltsaufwendungen für die Familie, Krankheitskosten, Unglücksfälle, Katastrophenschäden und dgl. **12**

Tipke präzisiert den Kern des Prinzips: „Das Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt aber nicht nur nach einem objektiven, sondern auch nach einem *subjektiven Nettoprinzip*. Was der Steuerpflichtige notwendigerweise für seine oder seiner Familie

---

[25] *Kirchmayr* in *Doralt/Ruppe* aaO (FN 22), Tz 24.

[26] *Kirchmayr* in *Doralt/Ruppe* aaO (FN 22), Tz 25.

[27] Enttäuschend in diesem Zusammenhang VfGH 9.12.2014, G 136/2014, zur sachlich rechtfertigbaren Aufweichung des objektiven Nettoprinzips durch Berufung auf beliebige sozial- und gesellschaftspolitische Ziele, *Pülzl* in FS *Pernthaler*, Grundsatzplädoyer für eine prinzipiengeleitete Ausgestaltung des Einkommensteuerrechts (Hamburg 2015), 251 ff, 260; kritisch insb auch *Beiser*, Das objektive Nettoprinzip und die Abzugsverbote nach § 20 Abs 1 Z 7 und 8 EStG und § 12 Abs 1 Z 8 KStG, ÖStZ 2015/74, 49 ff sowie *Staringer*, Der VfGH denkt: Das Abzugsverbot für Managergehälter lenkt. Keine Red‘ davon!, ÖStZ 2015/111, 81 ff; siehe dazu auch Rz 71b.

[28] *Kirchmayr* in *Doralt/Ruppe* aaO (FN 22), Tz 26.

Existenz aufwenden muss, steht ihm zur Steuerzahlung nicht zur Verfügung, er muss es von der Bemessungsgrundlage abziehen können.“[29]
„Die Behauptung, die Zulassung privater Abzüge sei eine Steuer*vergünstigung*, ist danach unzutreffend. Vorschriften, die bloß einer Minderung der Leistungsfähigkeit Rechnung tragen, enthalten keine Vergünstigung, sondern führen lediglich die Leistungsfähigkeitsregel konsequent aus … Was ferner oft verkannt wird: Es gibt keinen Wertungsunterschied zwischen beruflichen Aufwendungen und zwangsläufigen privaten Aufwendungen. Sie alle mindern notwendigerweise die Leistungsfähigkeit.“[30]
„Die Leistungsfähigkeitsregel und ihre konsequente Durchführung werden verletzt, wenn der Gesetzgeber zwangsläufige private Aufwendungen nicht oder nur zum Teil zum Abzug zulässt.“[31]

Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ist danach das ***erzielte Markteinkommen abzüglich zwangsläufiger privater Aufwendungen***. *Tipke* konkretisiert so das Leistungsfähigkeitsprinzip in bemerkenswerter Klarheit.

Hanslik[32] stellt das *subjektive Nettoprinzip* in den verfassungsrechtlichen Überbau der Grund- und Freiheitsrechte: Eine Einkommensteuer, die die *Grund- und Freiheitsrechte* und die *Menschenwürde* der zu besteuernden Bürger achtet, darf die existenziellen privaten und familiären Bedürfnisse nicht ignorieren. Werden diese Grundbedürfnisse des Menschen nicht angemessen berücksichtigt, wird die Verhältnismäßigkeit der Besteuerung in Frage gestellt.

Radke/Richter[33] kommen aus wohlfahrtsökonomischen Überlegungen[34] zum Ergebnis, dass unvermeidbare private Aufwendungen und Aufwendungen für Kinder und Familie in angemessenem Umfang steuerfrei zu stellen sind. Andernfalls komme es zu wohlfahrtsökonomischen Ineffizienzen. „Diese Ineffizienzen resultieren aus einer erdrosselnden Wirkung, die die Einkommensteuer für wirtschaftliches Handeln dann entfaltet, wenn unvermeidbare Privatausgaben nicht freigestellt werden.“[35]

Das Erstaunliche und Bemerkenswerte ist: Juristen und Finanzwissenschafter kommen auf sehr verschiedenen Wegen im Kern zum selben Ergebnis: Unvermeidbare Privatausgaben kürzen die Steuerbemessungsgrundlage. *Tipke* entwickelt das aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip in der Konkretisierung des subjektiven Netto-

---

29 *Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis (Köln 1981), 96.
30 *Tipke* aaO (FN 29), 96 f.
31 *Tipke* aaO (FN 29), 97.
32 *Hanslik*, Grundrechtliche Anforderungen an eine Familienbesteuerung (Wien 1999), 122 ff.
33 *Radke/Richter* in *Thöni/Winner* aaO (FN 10), 71 ff, 94 ff.
34 Die *Wohlfahrtsökonomie* „orientiert sich an einem *zweidimensionalen Zielsystem*: *Effizienz* und *Verteilungsgerechtigkeit*. Die Effizienzdimension spiegelt bildhaft gesprochen den Wunsch wider, günstige Voraussetzungen für das Entstehen eines möglichst großen Kuchens zu schaffen. Mit dem Verteilungsziel wird dagegen die gerechte Verteilung eines gegebenen Kuchens angestrebt.“ *Radke/Richter* aaO (FN 33), 77.
35 *Radke/Richter* aaO (FN 33), 96.

prinzips.[36] *Radke/Richter* suchen dagegen das Pareto-Optimum im Sinne des wohlfahrtsökonomischen Ansatzes.[37]

3.6 Einmalerfassung

Das Prinzip der *Einmalerfassung*[38] ist ein weiterer Grundsatz der Besteuerung nach **13**

[36] *Tipke* aaO (FN 29), 96 f.

[37] *Radke/Richter* aaO (FN 33), 77 f, führen dazu aus:„Die Beurteilung der Effizienz einer Ressourcenallokation ist unter Ökonomen wenig umstritten. Sie wird letztlich unter Bezugnahme auf das Pareto-Kriterium vorgenommen. Eine (Güter-) Allokation wird *effizient (im Sinne von Pareto*) genannt, wenn es nicht mehr möglich ist, durch eine Reallokation der Ressourcen ein Individuum besser zu stellen, ohne einem anderen zu schaden. Das Pareto-Kriterium ist Ausdruck einer individualistischen Ethik. Maßstab ist allein die Wohlfahrt von Individuen, und zwar so, wie sie subjektiv wahrgenommen wird. Es herrscht ‚Konsumentensouveränität'. Paternalismus ist mit der paretianischen Ethik letztlich nicht vereinbar.
Allokative Effizienz wird dadurch begünstigt, dass Individuen die Folgen ihres Wirtschaftens möglichst vollständig zu spüren bekommen. Dh einerseits, dass ihnen Erträge ungeschmälert zuwachsen, aber auch andererseits, dass verursachte soziale Kosten nicht einfach externalisiert werden können. Als diejenige Institution, die im Ideal beides gewährleistet, gilt den Nationalökonomen liberaler Provenienz der Markt. Unter Bedingungen der Vollkommenheit sorgt der Markt für eine effiziente Verwendung knapper Ressourcen.
Vor diesem Hintergrund lässt sich eine erste allokative Kategorie identifizieren, die mögliche Rechtfertigungen für wirtschaftlich relevantes Handeln des Staates liefert. *Allokative* Begründungen drängen sich dann auf, wenn zu erwarten ist, dass privates Handeln unter einem Regime des Laissez-faire systematisch ineffiziente Ergebnisse hervorbringt. Klassische Beispiele liefern Fälle, bei denen es um die Bereitstellung von Kollektivgütern geht oder bei denen privates Handeln externe Effekte auslöst. Ziel staatlicher Eingriffe muss es hier sein, erkannte Koordinationsmängel zu beheben und die allokative Effizienz zu gewähren.
Nun ist Effizienz nur ein Aspekt wirtschaftlich rationalen Handelns. Auf Effizienz wird man ohne Not niemals verzichten wollen. Andererseits ist Effizienz nicht alles. Zustände extremer Verteilungsungerechtigkeit können durchaus effizient sein. Staatseingriffe, die auf eine Veränderung persönlicher Verfügungsrechte über Ressourcen ausgerichtet sind, heißen *distributiv*. Das Streben nach Verteilungsgerechtigkeit führt dazu, dass private Erträge wirtschaftlichen Handelns etwa im Rahmen der Einkommensteuer beschnitten oder dass privat verursachte Kosten nicht individuell angelastet werden. Daher gehen in aller Regel distributive Staatseingriffe zu Lasten der Effizienz. Zwischen Verteilungsgerechtigkeit und Effizienz besteht ein fundamentaler Zielkonflikt."

[38] *Beiser*, ÖStZ 1985, 146 ff, 149; SWK 1991/33, A I 388 ff; ÖStZ 1992, 170 ff; ÖStZ 1995, 13 ff, 20 f; StuW 1991, 136 ff, 147; GesRZ 1995, 150 ff, 219 ff, 228; DStR 1991, 333 ff; DStR 1993, 789 ff; DStR 1995, 635 ff; GesRZ 1998, 83 ff; GesRZ 1999, 226 ff; ÖStZ 2002/106, 69 ff; Ges 2003, 144 f; RdW 2006/430, 471 ff; SWI 2008, 59 ff und in *Quantschnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg), Steuern im Gemeinschaftsrecht, FS *Nolz* (Wien 2008), 3 ff; SWK 2008/16, S 476 ff; *Beiser/Kühbacher*, Ertragsteuern im Spannungsfeld der Grundfreiheiten des EG-Vertrages, in: *Roth/Hilpold* (Hrsg), Der EuGH und die Souveränität der Mitgliedstaaten (Wien 2008), 103 ff; VfGH 30.6.1984, G 101/84, VfSlg 10.101; 26.9.1978, B 182/76, VfSlg 8.383: „Dies entspricht dem Grundgedanken des Einkommensteuerrechts, demzufolge eine steuerpflichtige Einnahme nur einmal besteuert werden und eine steuerpflichtige Ausgabe nur einmal geltend gemacht werden kann." (VfGH aaO, VfSlg 8.383 mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung des VwGH und des VfGH); *Beiser*, DB 2001, 1900 ff sowie ÖStZ 2001/1140, 606 ff; BFH 20.10.1999, X R 132/95, BStBl 2000 II 82: „Nach § 22 Nr. 1 EStG sind Einkünfte aus

der persönlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen: Steuergegenstand ist das am Markt erzielte Einkommen. Im Sinn der *sachlichen Universalität* ist das gesamte Markteinkommen zu erfassen: Kein Markteinkommen soll unerfasst bleiben, kein Markteinkommen soll mehrfach erfasst werden. Nach dem *objektiven Nettoprinzip* gilt das ebenso für die positiven und negativen Bruttogrößen der Einkunftserzielung: Alle Erlöse aus der Einkunftserzielung sollen ebenso exakt einmal erfasst werden wie alle Aufwendungen zur Einkunftserzielung.

3.7 Zwischenergebnis

14 Als *Zwischenergebnis* ist festzuhalten: Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird in den Prinzipien der sachlichen und persönlichen Universalität, im objektiven und subjektiven Nettoprinzip und im Grundsatz der Einmalerfassung konkretisiert. Der Begriffskern ist damit präzisiert und justiziabel.

4. Die Progression

15 Die Einkommensteuer beinhaltet einen *progressiven Tarif*. *Doralt/Ruppe* führen dazu aus: „Nutzentheoretischen Erwägungen zufolge steigt die Leistungsfähigkeit mit steigendem Einkommen nicht proportional, sondern überproportional. Zur Erzielung einer gleichen Steuerbelastung im Sinn einer gleichen Nutzeneinbuße wird der Tarif der ESt regelmäßig progressiv gestaltet.“[39] *Scherf* hält fest: „Der progressive Tarifverlauf der Einkommensteuer wird meist damit begründet, dass ein relativ gleiches Opfer aller Steuerpflichtigen bei abnehmendem Grenznutzen des Geldes tendenziell einen Anstieg der Steuerquote mit dem Einkommen impliziert.“[40] Es wird also unterstellt, dass ein Großverdiener überproportional mehr Steuern zahlen kann, ohne ihn mit einem größeren Opfer zu belasten als den Kleinverdiener, der in den unteren Progressionsstufen einer sehr viel geringeren Steuerquote ausgesetzt ist.

Nutzentheoretische Erwägungen zur Erzielung einer *relativen Opfergleichheit* im Sinn der vertikalen Gerechtigkeit zwischen Steuerpflichtigen unterschiedlicher Einkommenshöhe erweisen sich jedoch als problematisch: Der Begriff „*Leistungs-*

---

wiederkehrenden Bezügen, soweit sie nicht zu den in § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 EStG bezeichneten Einkunftsarten gehören, als sonstige Einkünfte steuerbar. Allein die Tatsache, dass eine Leistung nicht in einem Betrag, sondern in Form wiederkehrender Zahlungen zu erbringen ist, kann deren Steuerbarkeit nicht begründen. Denn bei der Anwendung des § 22 Nr. 1 EStG sind die normativen Grundaussagen des § 2 Abs. 1 EStG zu beachten. Danach erfasst die Einkommensteuer nur ‚erzieltes‘ Einkommen, mithin die erwirtschaftete Mehrung objektiver Leistungsfähigkeit. Eine Leistung, die bei Einmalzahlung nicht der Einkommensteuer unterliegt, kann nicht deshalb in voller Höhe steuerbar werden, weil sie in Form wiederkehrender (zeitlich begrenzter oder auf Lebenszeit einer Person bezogener) Zahlungen zu erbringen ist. Als einkommensteuerrechtlich relevanter Zuwachs von Leistungsfähigkeit kommt allenfalls ein in den wiederkehrenden Leistungen enthaltener Zinsanteil in Betracht.“

[39] *Kirchmayr* in *Doralt/Ruppe* aaO (FN 22), Tz 28.

[40] *Scherf* in *Thöni/Winner* aaO (FN 10), 100.

fähigkeit“ ist im Theoriengebäude der Finanzwissenschaft mit einem individuellen Nutzenkonzept belegt. Die qualitative Messgröße für die Besteuerung wäre danach das Nutzenpotenzial, über das der einzelne verfügt (1.). Im Sinn der *Opfergleichheit* wäre danach das durch Leistungen am Markt tatsächlich erzielte Einkommen in Verhältnis zum individuell-persönlichen Nutzenpotenzial des Steuerpflichtigen zu setzen: Wird nur die Hälfte des persönlichen Nutzenpotenzials in Markteinkommen umgesetzt, ist die persönliche Leistungsfähigkeit in Höhe des Zweifachen des tatsächlich erzielten Markteinkommens anzusetzen. Wer sich persönlich über sein Nutzenpotenzial verausgabt und Raubbau an seinen Fähigkeiten betreibt, wäre mit einem Vervielfacher unter 1 zu entlasten.

Ein derartiges Nutzenkonzept wäre im Sinn der relativen Opfergleichheit gerecht, scheitert jedoch an den Grenzen des Machbaren/des praktisch Umsetzbaren. Steuergegenstand ist deshalb allein das tatsächlich erzielte Markteinkommen. Wie viel Arbeitszeit, wie viel Mühen und Opfer für den einzelnen Steuerpflichtigen mit der Erzielung des Markteinkommens verbunden sind, wird nicht berücksichtigt. Wer 80.000 € Jahreseinkommen unter Aufbietung aller Kräfte erzielt, wird gleich besteuert wie der intelligente Faule, der 80.000 € spielend in 10 Stunden Börsenspekulation erzielt.

Wird also nicht berücksichtigt, ob 80.000 € Markteinkommen mit 1.000 Stunden Arbeitsmühe oder mit 10 Stunden Arbeitsfreude verbunden sind, so erscheint es fragwürdig, Arbeitsleid- und Opfergleichheitsüberlegungen bei Tariffragen anzustellen. Warum soll der, der in 1.000 Arbeitsstunden 80.000 € Markteinkommen erzielt, überproportional höher besteuert werden als der, der in 500 Stunden 40.000 € Markteinkommen erzielt?

Bei der Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage haben sich nutzen- und opfertheoretische Erwägungen zur Erreichung einer *Opfergleichheit* als unbrauchbar erwiesen. Für die Tarifierung kann nichts anderes gelten. Was bei der Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage als unbrauchbar erkannt und verworfen worden ist (1.), kann zur Lösung von Tariffragen nichts beitragen. Das ist nicht neu. Das hat bereits *Tipke* erkannt: „**Der progressive Tarif ist kein Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips. Die gleichmäßige Anwendung dieses Prinzips führt zur Proportion, nicht zur Progression.**“[41]

Das Leistungsfähigkeitsprinzip bietet somit keine Grundlage für progressive Tarife. Ein progressiver Tarif kann jedoch über das Prinzip der **Solidarität** der Leistungsstarken mit den Leistungsschwachen im Sinne der **Sozialstaatlichkeit** gerechtfertigt werden. *Tipke* erläutert das so: „Erst wenn das *Sozialstaatsprinzip* ins Spiel kommt, das in Richtung „Jedem das Gleiche“ führt, kann man die *Progression* erklären. Die Progression ist nicht ein Akt – separat gesehener – *Steuer*gerechtigkeit, sie ist vielmehr ungleiche Besteuerung; aber sie ist als ein Akt allgemeiner – über das Steuerrecht hinausgreifender – *sozialer Gerechtigkeit* gedacht und ge-

[41] *Tipke* aaO (FN 29), 97; ebenso *Elicker*, StuW 2000, 3 ff, 17: „*Das Gerechte ist das Proportionale*.“

rechtfertigt.“[42] … „Der progressive Tarif führt zu einer gewissen *Umverteilung*. Eine solche *Umverteilung* ist insoweit gerechtfertigt, als sie den Leistungswillen der progressiv Besteuerten nicht wesentlich schwächt und die Umverteilung insbesondere denen zugute kommt, die *nicht in der Lage sind*, sich den erforderlichen Entfaltungsspielraum aus eigener Anstrengung zu verschaffen. Eine Besteuerung ist aber unklug und wohl auch ungerecht, wenn sie einerseits den Leistungswillen schwächt und andererseits durch Umverteilung vor allem diejenigen bedenkt*, die selbst keinen Willen zur Leistung haben*; eine solche Besteuerung führt zur Ausbeutung der Leistungswilligen durch die Leistungsunwilligen.“[43]

Wird ein progressiver Tarifverlauf über die **sozialstaatliche Solidarität**[44] gerechtfertigt, so zeigen sich auch die Grenzen der Progression: Solidarität im Sinn des Sozialstaatsprinzips kann nur der *hilfsbedürftige Leistungsschwache* einfordern. Die mit der Besteuerung verbundene *Umverteilung* ist insofern nicht ein Ziel oder Selbstzweck, sondern eine in Kauf zu nehmende Nebenfolge. Die sozialstaatliche Solidarität kann einen progressiven Tarif nur soweit rechtfertigen, als die Finanzierung von Sozialleistungen eine progressive Besteuerung notwendig macht.

Auch aus der Sicht eines *wohlfahrtsökonomischen* Ansatzes ist bei progressiven Tarifen Vorsicht und Behutsamkeit geboten. *Radke/Richter* erklären das so: „Staatseingriffe, die auf eine Veränderung persönlicher Verfügungsrechte über Ressourcen ausgerichtet sind, heißen *distributiv*. Das Streben nach Verteilungsgerechtigkeit führt dazu, dass private Erträge wirtschaftlichen Handelns etwa im Rahmen der Einkommensteuer beschnitten oder dass privat verursachte Kosten nicht individuell angelastet werden. Daher gehen in aller Regel distributive Staatseingriffe zu Lasten der **Effizienz. Zwischen Verteilungsgerechtigkeit und Effizienz besteht ein fundamentaler Zielkonflikt**.

Die distributive Zielsetzung genießt bei politischen Maßnahmen regelmäßig hohe, wenn nicht gar die höchste Priorität. Das kann nicht darüber hinwegtäuschen, dass gerade die Rechtfertigung distributiver Staatseingriffe schwierige Grundsatzfragen aufwirft. Eine hohe Zustimmung bei demokratischen Abstimmungen schafft noch keine Legitimität.“[45]

Um es mit *Friedrich Schiller* zu sagen: „Nicht der Stimmen Mehrheit sei des Rechtes Probe.“[46] Recht hat eine höhere Qualität als Stimmenmehrheit. Recht geht vor Majorität.

---

42 *Tipke* aaO (FN 29), 97 f.

43 *Tipke* aaO (FN 29), 99.

44 Zum Solidaritätsprinzip und zur Progressionsverschärfung durch den Selbstbehalt bei außergewöhnlichen Belastungen siehe auch *Beiser,* RdW 1997, 160 f.

45 *Radke/Richter* aaO (FN 33), 77 f.

46 *Radke/Richter* aaO (FN 33), 78, Anm 14;
Friedrich Schiller in „Maria Stuart“ (II, 3): Talbot, Graf von Shrewsbury, warnt Elisabeth, Maria Stuart hinrichten zu lassen. *Elisabeth* entgegnet: „So irrt / Mein Staatsrat und mein Parlament, im Irrtum / Sind alle Richterhöfe dieses Landes, / Die mir dies Recht einstimmig zuerkannt“.
Talbot erwidert: „*Nicht Stimmenmehrheit ist des Rechtes Probe*, / England ist nicht die Welt, dein Parlament / Nicht der Verein der menschlichen Geschlechter.“

5. Die Periodisierung

„Die Einkommensteuer ist eine periodische Steuer in Gestalt einer Jahressteuer. [...] Das Jahressteuerprinzip konkretisiert das sog. *Periodizitätsprinzip*. Das Periodizitätsprinzip ist *kein Wertungsprinzip*, sondern ein *technisches Prinzip*, das die ideale Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einschränkt, denn steuerliche Leistungsfähigkeit müsste idealiter nach dem Lebenseinkommen bemessen werden."[47] Das Prinzip der Abschnittsbesteuerung nach Kalender- und Wirtschaftsjahren ist also nicht ein Ausfluss der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit, sondern ein rein *technisches Prinzip* aus dem *Zwang der Praktikabilität*.[48] Dem Leistungsfähigkeitsprinzip würde eine Besteuerung des Lebenseinkommens entsprechen. „Indessen ist der Fiskus auf den sukzessiven Eingang von Steuern angewiesen."[49] Die Periodenzuordnung von Einnahmen und Ausgaben, Aufwendungen und Erträgen erfolgt nach *zwei grundverschiedenen Kriterien*, nämlich nach dem Kriterium des *Zu- und Abflusses* oder nach dem Kriterium der *Vermögensveränderung*. Beide Prinzipien bieten *breite Gestaltungsspielräume zur Periodenverlagerung*: Der Zu- und Abfluss von Einnahmen und Ausgaben kann gezielt gesteuert werden, beim Vermögensvergleich bieten Bewertung, Abschreibung und Rückstellungen sowie die Wahl eines abweichenden Wirtschaftsjahres Spielraum zur Periodenverschiebung.[50] **16**

Als ein Prinzip der Einhebungstechnik ist das Periodenprinzip dem Grundsatz der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit in einer rangmäßigen Ordnung der Besteuerungsregeln nachgeordnet: Das Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht dem Streben nach Steuergerechtigkeit, es ist ein Ausfluss des Bemühens, die Steuerlast auf alle Steuerpflichtigen möglichst gleichmäßig zu verteilen (§ 114 BAO; Art 7 B-VG). Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist das konzeptionelle Basis-

---

47 *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht[24] (Köln 2021), Rz 8.44 mwH.

48 *Beiser*, ÖStZ 1995, 13 ff, 17; teilweise aA VwGH 25.11.1999, 99/15/0194 (mit Hinweisen auf die Vorjudikatur), ÖStZB 2000/148, 171 f (Vorrang der Periodenbesteuerung bei ungerechtfertigter Inanspruchnahme eines abweichenden Wirtschaftsjahres).

49 *Hey* in *Tipke/Lang* aaO (FN 47).

50 *Beiser*, ÖStZ 1995, 13 ff, 16 f; vgl auch *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (Köln 1988), 171 ff (Besteuerung des realisierten Reinvermögenszuganges) und 344 ff (Grundsätze der Gewinnrealisierung).
Zum *Verhältnis von Leistungsfähigkeitsprinzip und Realisationsprinzip* ist festzuhalten: *Steuergegenstand* ist nach dem *Leistungsfähigkeitsprinzip* das durch Leistungen am Markt erzielte Einkommen. Nach dem *Realisationsprinzip* ist das Einkommen in dem Zeitpunkt zu erfassen, in dem es durch erbrachte Leistungen zu einem Markteinkommen geführt hat und deshalb die wirtschaftliche Leistungskraft des Steuerpflichtigen verändert worden ist. Die Gewinnverwirklichung tritt grundsätzlich ein, wenn die Leistung erbracht ist und der Vertrag wirtschaftlich erfüllt ist, wenn sich also die Gegenleistungsgefahr des Leistenden auf die Risken aus Gewährleistung und Einbringlichkeit eingrenzt. Diese *Präzisierung* der Gewinnverwirklichung (BFH 27.2.1986, IV R 52/83, BStBl 1986 II 552) steht mit dem *Leistungsfähigkeitsprinzip* in Einklang: Es wird präzisiert, *wann* Markteinkommen erzielt wird, die *zeitliche Komponente* der Leistungsfähigkeit im Sinn erzielten Markteinkommens wird konkretisiert.

prinzip der Einkommensteuer (1.). Technische Prinzipien wie das Periodenprinzip und die Periodenzuordnung nach den Kriterien des Zu- und Abflusses oder der Vermögensveränderung entspringen dem Zwang der Besteuerungspraktikabilität. Technische Prinzipien sind dem Grundprinzip der Leistungsfähigkeit nachgeordnet: Die Leistungsfähigkeit richtet sich nicht nach der Besteuerungstechnik, vielmehr ist es Aufgabe und Ziel der Besteuerungstechnik, die tatsächlich vorhandene Leistungsfähigkeit eines jeden Steuerpflichtigen möglichst lückenlos, vollständig und exakt zu erfassen.
Eine solche Rangordnung der Besteuerungsprinzipien hat weitreichende Folgen:

6. Leistungsfähigkeit, Periodisierung, Progression und Endbesteuerung

6.1 Die Rangordnung der Prinzipien

17 Das Periodenprinzip ist keine Tugend und verfolgt keinen Selbstzweck, es entspringt der Not des Staates, ständig sprudelnde Einnahmequellen zu erschließen. Die Progression findet ihre Rechtfertigung nicht im Leistungsfähigkeitsprinzip, sondern in der sozialstaatlichen Solidarität. *Die Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit ist als konzeptionelles Basis-, Wesens- und Grundprinzip beiden Prinzipien übergeordnet*. Periodisierung und Progression dürfen deshalb die *horizontale Gerechtigkeit* nicht stören: Nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip ist das Markteinkommen die gemeinsame Messlatte für die Besteuerung. *Gleiches Einkommen ist gleich zu besteuern*. Das ist eine Forderung des Leistungsfähigkeitsprinzips in der Ausformung der sachlichen und persönlichen Universalität und der Einmalerfassung. *Mehrfach- und Nichterfassungen sowie Besteuerungszufälligkeiten* durch Periodisierung und Progression sind deshalb soweit als möglich auszuschalten. Daraus ergeben sich **„pro futuro“** folgende **Forderungen** zur **Glättung der Besteuerungszufälligkeiten infolge Periodisierung und Progression:**

6.2 Ein periodenübergreifender Verlustausgleich ist notwendig

18 Der Verlustabzug ist zeitlich unbegrenzt auf alle Steuerpflichtigen und alle Einkunftsarten auszudehnen. Die Art der Einkunftsermittlung und die Art der Periodenzurechnung sind für den periodenübergreifenden Verlustausgleich/Verlustabzug irrelevant. Es entspricht nicht dem Ziel einer Besteuerung der im Markteinkommen realisierten Leistungsfähigkeit, wenn negative Markteinkommensteile einmal berücksichtigt werden, weil sie zufällig in derselben Periode mit anderen positiven Markteinkommensteilen zusammenfallen, oder eben nicht berücksichtigt werden, weil eine Saldierung erst in Folgeperioden möglich wäre.

Ein *periodenübergreifender Verlustausgleich* (Verlustvortrag und Verlustrücktrag) ist kein Steuerprivileg, sondern ein Gebot der Besteuerung nach der tatsächlich vorhandenen Leistungsfähigkeit: Werden negative Markteinkommen nicht be-

rücksichtigt, so wird eine fiktive, tatsächlich nicht vorhandene Leistungsfähigkeit besteuert. Das zeigt ein einfaches Beispiel: Werden im einen Jahr 1 Mio € Gewinn und im anderen Jahr 1 Mio € Verlust erzielt, so liegt eine tatsächliche Leistungsfähigkeit in Höhe von insgesamt null € Markteinkommen vor. Werden 1 Mio € besteuert und die Verluste von 1 Mio € nicht berücksichtigt, so wird eine fiktive Leistungsfähigkeit in Höhe von 1 Mio € erfasst. Das widerspricht der sachlichen Universalität, dem Nettoprinzip und der Einmalerfassung.

Tipke/Lang kommen zum exakt selben Ergebnis: „Das technische Prinzip der Periodizität muss durch den periodenübergreifenden Verlustabzug eingeschränkt werden, um die Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips nicht abzuschneiden."[51] [52]

6.3 Eine periodenübergreifende Progressionsglättung ist notwendig

Ebenso wie ein periodenübergreifender Verlustausgleich ist auch eine periodenübergreifende Progressionsglättung notwendig. Erzielt ein Steuerpflichtiger in 10 Jahren 500.000 € Einkommen, so ist die Steuerbelastung aufgrund der Periodisierung und Progression sehr unterschiedlich, je nachdem, ob er 10 Jahre je 50.000 € Einkommen erzielt oder in einem Jahr 500.000 € und 9 Jahre nichts. Im einen Fall beträgt die Steuerbelastung rund 140.000 €, im anderen dagegen rund 240.000 €. Obwohl in beiden Fällen in 10 Jahren 500.000 € Einkommen erzielt werden, differiert die Steuerbelastung um 100.000 €. Bei gleichmäßiger Verteilung ist die Steuerbelastung um mehr als ein Drittel geringer. Die prozentuelle Durchschnittsbelastung sinkt von rund 48 % auf rund 28 %. Die *horizontale Gerechtigkeit* wird aus der *periodenübergreifenden Sicht des Leistungsfähigkeitsprinzips* empfindlich gestört: Gleiches Einkommen wird nicht gleich, sondern sehr ungleich besteuert. Warum die *sozialstaatliche Solidarität* bei ungleichmäßiger Einkommensverteilung auf mehrere Perioden ein höheres Steueropfer abverlangen soll als bei gleichmäßiger Periodenverteilung, ist nicht zu sehen. **19**

Nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip ist gleiches Einkommen gleich zu besteuern. Das entspricht der sachlichen und persönlichen Universalität und der horizontalen Gerechtigkeit. Um diesen Ansprüchen gerecht zu werden, ist es notwendig, allen Steuerpflichtigen eine *periodenübergreifende Progressionsglättung* einzuräumen. Das Gesamteinkommen der letzten 10 Jahre könnte zB auf Antrag gleichmäßig auf diese 10 Jahre verteilt und durchtarifiert werden. Im Zeitalter der EDV ist das auch praktikabel. Progressionssprünge durch ungleiche Einkommenserzielung in mehreren Perioden können so entscheidend entschärft werden. Die horizontale Gerechtigkeit wird erhöht, gleiches Einkommen wird gleich besteuert.

---

[51] *Hey* in *Tipke/Lang* aaO (FN 47), § 8 Rz 62 mwN; *Beiser*, SWK 1991/33, A I 388 ff; *Renner* in *Doralt et al*, EStG[18], § 18 Tz 282; ebenso BFH 22.10.2003, I ER-S-1/03 (XI R 54/99), BStBl 2004 II 414.

[52] Siehe dazu VfGH 30.9.2010, G 35/10: Die mangelnde Vortragsfähigkeit von Verlusten aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG) ist verfassungswidrig. Zur Verteilung von Verlusten auf 10 Jahre nach § 28 Abs 2 EStG idF BudBG 2011 siehe *Atzmüller*, RdW 2010/805, 797 ff.

6.4 Die Endbesteuerung

19a Ein eigenes Bundesverfassungsgesetz (BGBl 1993/11) verankert eine spezielle Form der Einkommensteuer in Verfassungsrang, die „*Endbesteuerung*“:

Das *Wesen der Endbesteuerung* besteht in ihrem Kern in einer „*Abgeltung der Einkommensteuer*“ durch die lineare Kapitalertragsteuer (KESt) nach § 27 und §§ 93 ff EStG: Die lineare KESt wird in der Regel an der auszahlenden Quelle von Banken oder ausschüttenden Kapitalgesellschaften erhoben; die lineare KESt beträgt nach § 27a EStG in der Regel 25 % auf Zinsen von Kreditinstituten und 27,5 % auf Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften.

Mit dieser linearen KESt wird die Einkommensteuer „*abgegolten*“: Die mit KESt belasteten Zinsen und Ausschüttungen müssen nicht zur Veranlagung der Einkommensteuer erklärt werden. Die endbesteuerten Kapitalerträge werden somit vom *progressiven Tarif* nach § 33 EStG nicht erfasst. Hinzu kommt ein „*Splittingeffekt*“: Durch die Endbesteuerung sinkt das Einkommen, das progressiv zu besteuern ist. Das senkt die Progression und die Durchschnittsbelastung des gesamten Einkommens. Eine Einbeziehung der endbesteuerten Einkünfte in das progressiv zu besteuernde Gesamteinkommen verschärft die Progression nach § 33 für die anderen Einkünfte. Dieser „*Schatteneffekt*“ bildet das Gegenstück zum „Splittingeffekt“ und greift im Fall einer Option zur Regelbesteuerung nach § 27a Abs 5.

19b Eine Ertragsbesteuerung an der auszahlenden Quelle mit KESt sichert eine gleichmäßige Erfassung. Der Verzicht auf eine Veranlagung entbindet die Abgabepflichtigen von einer Erklärung und schafft eine Verwaltungsvereinfachung. Soweit die Einkommensteuer kraft KESt „*abgegolten*“ wird (§ 1 EndbesteuerungsG) und insoweit eine „*Abgeltung der Steuern/Einkommensteuer eintritt*“ (§ 2 EndbesteuerungsG), greift für Betriebsausgaben und Werbungskosten ein *Abzugsverbot*: Die lineare KESt wird von den ausgezahlten Einnahmen berechnet. Die Betriebsausgaben und Werbungskosten der Zahlungsempfänger (Sparbuch- und Konteninhaber, Aktionäre, Gesellschafter einer GmbH etc) sind der *auszahlenden Stelle* (§ 95 EStG) in der Regel nicht bekannt. § 2 EndbesteuerungsG verankert ein Abzugsverbot, soweit eine „*Abgeltung der Steuern/Einkommensteuer eintritt*“.

19c Eine Endbesteuerung kraft KESt hat also im Wesentlichen zwei Vorteile

- *lineare KESt* von 25 %/27,5 % statt progressive Belastung bis zu 55 % und
- *Splittingeffekt*.

Nachteilig ist das *Abzugsverbot*.

Die Verlustausgleichsoption nach § 97 Abs 2

19d Eine *Verlustausgleichsoption* lässt eine Verrechnung von Verlusten aus anderen nicht endbesteuerten Einkünften mit endbesteuerten Einkünften zu.

Beispiel:
Ein Steuerpflichtiger erzielt im Jahr 2020 – 100.000 € Verlust aus nicht endbesteuerten Einkunftsquellen und + 200.000 € Einnahmen, die mit KESt belastet worden sind. Eine *Verlustausgleichsoption* nach § 97 Abs 2 führt zur Erstattung der KESt auf den Verlust

von – 100.000 €. Die über den Verlustausgleich hinausgehenden Einnahmen werden nicht nach § 33 progressiv veranlagt, sondern bleiben kraft KESt endbesteuert. Die Abgeltung der ESt kraft KESt samt Splittingeffekt und Abzugsverbot bleibt für alle endbesteuerten Einnahmen aufrecht: Die Option nach § 97 Abs 2 ist auf eine Erstattung der KESt durch einen Ausgleich von Verlusten aus nicht endbesteuerten Einkunftsquellen mit kraft KESt endbesteuerten Einnahmen begrenzt. Die lineare KESt samt Splittingeffekt und Abzugsverbot greifen somit auch im Fall eines Verlustausgleichs nach § 97 Abs 2: Weder die mit Verlusten ausgeglichenen noch die darüber hinaus erzielten Einkünfte aus Kapitalvermögen werden progressiv nach § 33 belastet. Es bleibt bei einer Endbesteuerung kraft KESt (mit Splittingeffekt und Abzugsverbot) und einer KESt-Erstattung kraft eines Verlustausgleichs. Siehe dazu auch Rz 59e.

Die Option zur Regelbesteuerung nach § 27a Abs 5: Bruttobesteuerung trotz Progression

19e Die *Progression* nach § 33 *samt Schatteneffekt* greift im Fall einer Regelbesteuerungsoption auch für die *Einkünfte aus Kapitalvermögen* (im Privat- oder Betriebsvermögen). Eine Option zur Regelbesteuerung zwingt zur Anwendung des progressiven Tarifs nach § 33. Eine „*Abgeltung der Steuern/Einkommensteuer*“ kraft KESt „*tritt nicht ein*“; eine Anwendung des linearen Tarifs nach § 27a Abs 1 ist ausgeschlossen. Das Abzugsverbot für Betriebsausgaben und Werbungskosten greift nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes[53] und des Verwaltungsgerichtshofes[54] auch im Fall einer Regelbesteuerungsoption. Das gilt auch dann, wenn die progressive Besteuerung der Einnahmen (vor Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten) auf Basis der Nettoeinkünfte (nach Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten) auf über 100 % steigt. Die Tarifstufen nach § 33 werden dadurch unsachlich (Art 7 B-VG) verzerrt: Auch bei Nettoeinkünften weit unter 100.000 € kann die progressive Steuerlast den in § 33 vorgesehenen Höchststeuersatz von 55 % weit übersteigen.[55]

Ein Ausgleich negativer Einkünfte aus Kapitalvermögen mit anderen positiven Einkünften ist nach § 27 Abs 8 nicht zulässig. Der Verfassungsgerichtshof anerkennt dieses Verlustausgleichsverbot für Verluste aus Kapitalvermögen als sachlich gerechtfertigt.[56]

Das objektive Nettoprinzip wird durch eine Endbesteuerung durchbrochen: Das Abzugsverbot für Betriebsausgaben und Werbungskosten nach § 20 Abs 2 für endbesteuerte Einkünfte bleibt nach der Rechtsprechung auch im Fall einer Option zur

---

[53] VfGH 4.1.2021, E 631-632/2020 sowie VfGH 30.11.20217, G 183/2017, VfSlg 20.219, Rz 37 und 40.

[54] VwGH 26.5.2021, Ra 2021/13/0036.

[55] *Beiser*, Abzugsverbot trotz Regelbesteuerung? – Gesetzesmaterialien in Verfassungsrang?, ÖStZ 2020/432, 361.

[56] VfGH 2.3.2021, E 1722/2020, Rz 23 und 24; der Bundesfinanzhof qualifiziert eine vergleichbare deutsche Regelung als verfassungswidrig: BFH 17.11.2020, VIII R 11/18, DStR 23/2021, 1339 ff und dazu *Jachmann-Michel*, DStR 23/2021, 1349 mit einer Anmerkung zum Beschluss des BFH, eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes in Karlsruhe zu beantragen.

Regelbesteuerung aufrecht. Verluste aus Kapitalvermögen dürfen nach § 27 Abs 8 nicht mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden.

7. Das Konzept der relativen Sicherheit

20 Nach dem **Realisationsprinzip** werden Gewinne *bilanzsteuerrechtlich* erst dann erfasst (realisiert/erfolgswirksam ausgewiesen), wenn die Leistung erbracht und der Vertrag schuldrechtlich und wirtschaftlich erfüllt worden ist;[57] in dem so verstandenen Erfüllungszeitpunkt schränkt sich die Zahlungsgefahr (Preisgefahr/Gegenleistungsgefahr) des Leistenden auf die Risken aus Gewährleistung und Einbringlichkeit ein. Der Gewinn ist jetzt relativ sicher: Die Gewinnrealisierung im Erfüllungszeitpunkt folgt dem **Konzept der relativen Sicherheit**, weil durch die mit der *Erfüllung* verbundene *Risikoreduktion* ein bisher unsicherer Gewinn *relativ sicher* wird. Nach *Gunter Mayr*[58] werden Gewinne im *Zeitpunkt des schuldrechtlichen Übergangs der Preisgefahr* realisiert. Ab diesem Zeitpunkt ist dem Leistenden die Forderung auf Gegenleistung *dem Grunde nach sicher*: Der Empfänger muss zahlen, auch wenn die Leistungssache (zufällig) untergeht. *Mayr* präzisiert so die wirtschaftliche Erfüllung im Sinne der Rechtsprechung; nach *Mayr* und *BFH* ist die *Risikoreduktion* auf Gewährleistung und Einbringlichkeit entscheidend. *Drohende Verluste* und *wahrscheinliche Risken* (zB aus Gewährleistung, Schadenersatz) sind ebenfalls (über Rückstellungen) erfolgswirksam zu berücksichtigen. Andernfalls würde ein *unsicherer* Gewinn ausgewiesen; nach dem *Konzept der relativen Sicherheit* ist das nicht zulässig. *Gewinne* aus einem Leistungsvertrag werden erst mit der Erfüllung ausgewiesen (realisiert), *Risken und Verluste* dagegen bereits dann, wenn sie ernsthaft drohen. Diese Ungleichbehandlung von Gewinnen einerseits und Risken und Verlusten andererseits wird als *Imparitätsprinzip oder imparitätisches Realisationsprinzip* bezeichnet. Die Ungleichbehandlung ist freilich nur eine *scheinbare*: Die Gewinnrealisierung nach Maßgabe der Erfüllung und der Ausweis ernsthaft drohender Risken und Verluste sind nur „zwei Seiten derselben Medaille" (zwei Folgerungen desselben Prinzips). – *Unsichere Gewinne* sind nach dem **Konzept der relativen Sicherheit** nicht auszuweisen und nicht zu besteuern.

Das **(imparitätische) Realisationsprinzip** *wurzelt im Leistungsfähigkeitsprinzip*: **Steuergegenstand ist nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip das durch Leistungen am Markt erzielte Einkommen. Am Markt erzielt ist nur das Einkommen, das *relativ sicher* ist**. Es wäre unverhältnismäßig, das technisch in Besteuerungsperioden zerschnittene Einkommen bereits in einer Periode zu erfassen, in welcher das Einkommen noch gar nicht sicher ist. Nur *relativ sicheres* Einkom-

[57] BFH 27.2.1986, IV R 52/83, BStBl 1986 II 552; vgl auch BFH 18.5.2006, III R 25/05, DStR 2006, 1359 ff: Gewinnrealisierung durch Verschaffung des wirtschaftlichen Eigentums an Grundstücken; ein Zurückbehalten von Besitz samt Grundstückslasten und Gefahrtragung hindert die Realisation beim Verkäufer nicht.

[58] Gewinnrealisierung im Steuerrecht und Handelsrecht (Wien 2001), 36.

men soll besteuert werden, um die sachlich gebotene **Verhältnismäßigkeit** des Steuerzugriffs zu wahren. Es ist deshalb sachgerecht, nicht künftig erhoffte sondern nur bereits realisierte Gewinne zu besteuern. Ebenso sachgerecht ist es, wahrscheinliche Risken und drohende Verluste rückzustellen. Andernfalls würden unsichere Gewinne besteuert.

Der Steuergesetzgeber hat aus Praktikabilitätsgründen davon Abstand genommen, Leistungspotenziale der Steuerpflichtigen zu besteuern. Besteuert wird nur das tatsächlich am Markt durch Leistungen erzielte Einkommen. Der Verhältnismäßigkeit der Besteuerung dieses Markteinkommens entspricht es, das Markteinkommen erst in der Periode zu erfassen, in der es *relativ sicher* geworden ist. Die Besteuerung nach dem **Realisationsprinzip** sichert die Besteuerung am Markt tatsächlich erzielter Gewinne. Sind Gewinne am Markt bereits erzielt worden, so ist in der Regel auch die *Liquidität* zur Zahlung der Ertragsteuer vorhanden. „*Das Realisationsprinzip verhindert nicht nur eine Übermaßbesteuerung unsicherer Werte, sondern gewährleistet auch, dass der Steuerpflichtige über aktuelle Liquidität zur Steuerzahlung verfügt*.“[59] Leistungsfähigkeit ist in diesem Sinn wörtlich als „ability to pay“ zu verstehen.

8. Liebhaberei

Das *durch Leistungen am Markt realisierte Einkommen* ist Steuergegenstand der Einkommensteuer nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Ein positives Markteinkommen erhöht die zu besteuernde Leistungsfähigkeit, ein negatives vermindert sie. **21**

[59] *Hey*, BB 2000, 1453 ff, 1458; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (Köln 1988), 154 ff, 173 f; *Pircher/Pülzl*, ÖStZ 2006/633, 305 ff, 307 f mwN; *Wittmann*, StuW 1993, 35 ff, 45 f: „Damit soll zum einen gesagt sein, daß eine *tatsächliche* Leistungsfähigkeitssteigerung dem Grunde wie der Höhe nach bis zum Realisationszeitpunkt stets ungewiß bleibt. Zum anderen darf nicht übersehen werden, daß unrealisierte Vermögensmehrungen – selbst wenn man die Gewissheit eines Vermögenszuwachses einmal unterstellen wollte – nur in den Büchern stehen und nicht durch reale Vermögenswerte abgesichert sind, die zur *Steuerzahlung* verwendet werden könnten. Eine verhältnismäßige Besteuerung wird ihren Zugriff daher prinzipiell auf *realisierten* Vermögenszuwachs beschränken.“ Und weiter: „Die Anknüpfung an realisierte Marktentgelte verbürgt nicht nur, daß die Steuer allein mit – und nicht vor oder unabhängig von – einer wirtschaftlichen Disposition des Steuerpflichtigen entsteht, sondern ebenso, daß die Steuer dabei auf privatautonome im Wirtschaftsprozeß freigesetzte Liquidität zugreifen kann. Der Tatbestand der Leistungsbeziehung leistet also ein dreifaches: Er setzt an bei der ins Werk gesetzten privatwirtschaftlichen Initiative, verdichtet sodann diesen Bezug auf dynamische Vermögenslagen zu einer Garantie wirtschaftlicher Dispositionsautonomie, indem er sich an das realisierte Ergebnis solchen Wirtschaftens hält, und führt die Steuer schließlich an bereits vorhandene *Liquidität* heran. Im Tatbestand der Leistungsbeziehung und der Besteuerung des Markteinkommens als seines Produkts treffen mithin *Dispositions-, Realisations- und Liquiditätsargument* zusammen, die gleichermaßen Axiome einer freiheitsschonenden Besteuerung sind.“ (*Wittmann*, StuW 1993, 46)

Dass eine Tätigkeit dauernd nur Verluste bringt, ist aus der Sicht der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit kein Grund für deren Nichtberücksichtigung. Die entscheidende Frage nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip ist: Dient die Tätigkeit der Einkunftserzielung oder wird eine Einkunftserzielung (eine Einkunftsquelle) nur vorgetäuscht? Wird ein Privatvergnügen als Einkunftsquelle getarnt?

Der Ausgleich von Verlusten aus der Einkunftserzielung entspricht dem objektiven Nettoprinzip und der sachlichen Universalität. Aufwendungen der nichteinkunftserzielenden Privatsphäre (der Einkommensverwendung) sind nur in den Grenzen des subjektiven Nettoprinzips abzugsfähig, darüber hinaus jedoch nicht abzugsfähig. Aufwendungen aus Hobbies, Luxus und Privatvergnügen mindern deshalb nicht die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Dazu zählen die Fälle der „*klassischen Liebhaberei*“: Jagd, Sport, Pferdegestüte, Vorzeige-Bauernhöfe usw können aus Leidenschaft, Freizeitvergnügen, Tierliebe, zur Repräsentation und aus anderen Beweggründen der Einkommensverwendung betrieben werden. Dauernde Verluste sind dann nicht abzugsfähig, weil im Kern nicht eine Tätigkeit zur Einkunftserzielung entfaltet wird, sondern Einkommensverwendung vorliegt. Hier gilt der Grundsatz: „substance over form“. Nicht die äußere Hülle, sondern der wirtschaftliche Gehalt der Tätigkeit entscheidet über die *Grenzziehung zwischen Einkunftserzielung und Einkommensverwendung*.

Ist Einkommensverwendung auszuschließen, weil nach der Sach- und Beweislage im Einzelfall glaubhaft anzunehmen ist, dass eine Tätigkeit mit dem Ziel der Erzielung positiver Einkünfte entfaltet wird (worden ist), so sind auch nachhaltige Verluste zu berücksichtigen. Entscheidend ist eine *ex ante-Betrachtung*. Geschäftliches Ungeschick, Unglück oder Pech dürfen nicht mit der Nichtabzugsfähigkeit geahndet werden. Das Leistungsfähigkeitsprinzip in Form des objektiven Nettoprinzips und der sachlichen Universalität lassen das nicht zu. Wer am Markt erfolglos bleibt, darf nicht durch eine Besteuerung eines fiktiven (weil tatsächlich nicht erzielten) Markteinkommens „bestraft“ werden.

22 Die drei Kernelemente der Liebhaberei sind:

1. Das **subjektive Ertragsstreben** ist entscheidend.
2. Eine **ex ante-Betrachtung** ist maßgebend: Ist eine Tätigkeit ex ante erfolgversprechend (bietet sie eine realistische Chance auf Gewinn/Überschüsse), so hindern später tatsächlich eingetretene Verluste den Verlustausgleich nicht. Wer in einem freien Markt die Chance auf Gewinne nutzen will, muss auch die damit verbundenen Verlustrisken auf sich nehmen.
3. Den Steuerpflichtigen trifft **keine Erfolgsgarantie**:
   „Da die Liebhaberei-Verordnung das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung stellt, ist im Rahmen der durch § 2 Abs 1 leg cit normierten Kriterienprüfung das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre zu legen (vgl E 28.2.2002, 96/15/0219).
   Wenn die belangte Behörde die Ansicht vertritt, es sei ein vorläufiger Bescheid

zu erlassen, weil ungewiss sei, ob es der Gesellschaft gelingen werde, durch die von ihr gesetzten Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage den rückläufigen Umsatz aufzuhalten, verkennt sie die Rechtslage.
Es kommt nämlich nicht darauf an, ob die Maßnahmen tatsächlich zum Erfolg führen. Die Bemühungen müssen nur ihrer Art nach geeignet sein, die Ertragslage zu bessern. Fallen dennoch weiterhin Verluste an, kann die wirtschaftlich vernünftige Reaktion auch darin bestehen, die Betätigung einzustellen. Wie lange die (vorübergehende) Fortsetzung einer an sich aussichtslosen Tätigkeit noch als wirtschaftlich vernünftige Reaktion beispielsweise im Hinblick auf die Erzielung eines bestmöglichen Veräußerungs- bzw Aufgabegewinnes angesehen werden kann, ist nach den Umständen des Einzelfalls – jedenfalls nicht rückwirkend in einer Art ex post-Betrachtung – zu beurteilen."[60]
Die ökonomische Sinnhaftigkeit einer Betriebsfortführung ergibt sich in der Regel aus einer *Deckungsbeitragsrechnung*: Die Gesamtkosten sind zu analysieren und in *fixe* und *variable* Kosten zu spalten. Liegen die erzielbaren Erlöse über den variablen Kosten, so kann wenigstens ein Teil der Fixkosten gedeckt werden. Eine Fortführung der Tätigkeit ist sinnvoll, um den Gesamtverlust zu reduzieren (Verlustreduktion durch positive Fixkostendeckungsbeiträge). Eine Veräußerung oder Liquidation ist nur dann zweckmäßig, wenn daraus höhere Fixkostendeckungsbeiträge zu erzielen sind.

23 Die Finanzverwaltung hat ein um 30 Mio € errichtetes Großhotel in Tirol ebenso wie eine von mehreren Hoteliers gemeinsam errichtete Tiefgarage für Hotel- und Tagesgäste mit Liebhaberei bedroht.[61] Das Ziel einer Abgrenzung der Einkunftserzielung von der Einkommensverwendung ist hier aus den Augen verloren worden. Dauerhafte Verluste rechtfertigen für sich allein nicht die Annahme von Liebhaberei. Nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit ist Liebhaberei auf Fälle der Einkommensverwendung einzugrenzen (also auf die „klassische Liebhaberei" einzuschränken). Negative Markteinkommen aus erfolgloser Einkunftserzielung sind dagegen zu berücksichtigen.[62] *Kurz:* Liebhaberei umfasst Jux und Tollerei, Privatvergnügen, Befriedigung privater Bedürfnisse/Neigun-

[60] VwGH 23.2.2005, 2002/14/0024, ÖStZB 2005/344, 437 f, 438 rechte Spalte.

[61] Vgl den Erlass des BMF vom 30.9.1993, RdW 1993, 385 sowie die treffende Kritik „Zu den Inflationstendenzen bei der Liebhaberei" von *Honisch* (Richter am FG), DStR 2000, 545 f.

[62] Siehe VfGH 7.3.1995, B 301/94, VfSlg 14.071, ÖStZB 1995, 402; VwGH 3.7.1996, 93/13/0171, ÖStZB 1996, 397; 22.4.1998, 96/13/0189, ÖStZB 1999, 20; 16.5.2007, 2002/14/0083, ÖStZB 2008/71, 73; BFH 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl 1984 II 751; 27.1.2000, IV R 33/99, BStBl 2000 II 227; *Stoll*, Verluste und Verlustquellen im Steuerrecht (Wien 1989); *Stoll* aaO (Vorwort, Seite V) zitiert *Ulpian*, Dig. 7, 7, 6: „Voluptatis vel affectionis aestimatio non habebitur." und übersetzt das so: „Vergnügen oder Neigung soll sich – auch steuerrechtlich – nicht auswirken." *Zorn*, ÖStZ 1995, 245 ff; *derselbe*, ÖStZ 1996, 417 ff; *Herzog/Zorn*, RdW 1990, 265 ff; *Lechner/Haunold/Tumpel*, FJ 1994, 238 ff, 280 ff sowie FJ 1995, 7 ff; *Neuber*, Kompaktfassung des Liebhabereirechtes, ÖStZ 2001/86, 33 ff; *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis[2] (Wien 2007), 193 ff.

gen/Leidenschaften. Verluste aus einer Markteinkommenserzielung sind dagegen nach dem objektiven Nettoprinzip abzugsfähig.

23a Das 1. Stabilitätsgesetz 2012 (BGBl 2012 I 22) dehnt die Reinvermögenszugangstheorie folgerichtig auf alle Gewinnermittlungsarten und auf Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus: Stille Reserven in Grund und Gebäuden sind ab 1. April 2012 bei allen Einkunftsarten steuerpflichtig (§§ 30, 30a bis c und § 4 Abs 3a). Stille Reserven in Grund und Gebäuden sind somit in die Erfolgsprognosen einer Liebhabereibeurteilung einzubeziehen.[63]

Ertragsteuerrechtlich ist zu prüfen, ob ein positiver Totalerfolg aus einer Wohnraumvermietung einschließlich der Wertsteigerungen der Wohnimmobilie zu erwarten ist: Die Steuerpflicht im Fall einer Immobilienveräußerung zwingt zur Einbeziehung der Immobilienwertsteigerungen im Rahmen der Totalerfolgsprognose nach § 3 Liebhabereiverordnung. Es wäre unsachlich (Art 7 B-VG), Immobilienwertsteigerungen bei einer Wohnraumvermietung im Betriebsvermögen zu berücksichtigen, im Privatvermögen dagegen nicht.[64]

Bei einer *marktkonformen Wohnraumvermietung* ergibt sich in der Regel eine *positive Totalerfolgsprognose*: Investitionen in Immobilien zur Wohnraumvermietung werden in der Regel getätigt, um eine *positive Gesamtrendite* aus laufenden Erträgen und realisierbaren Wertsteigerungen der Immobilie zu erzielen.

Nach der Markteinkommenstheorie ist es folgerichtig, die gesamte „am Markt realisierte Leistungsfähigkeit" zu erfassen, „*also das Nutzenpotenzial*" zu besteuern, „*das der Steuerpflichtige durch Leistungen am Markt tatsächlich in Geld (geldwerte Vorteile) umgesetzt hat*"[65]. Die Ausweitung der Ertragsbesteuerung auf „*private Grundstücksveräußerungen*" ist somit sachlich (Art 7 B-VG) gerechtfertigt und systematisch konsistent. Verluste aus einer Markteinkommenserzielung auf Grund enttäuschter Gewinnerwartungen sind ebenso folgerichtig ausgleichsfähig.

„*Liebhaberei*" ist im Sinn der Markteinkommenstheorie folgerichtig *Einkommensverwendung (Konsum)* im Sinn von Jux und Tollerei, Befriedigung privater Bedürfnisse, Neigungen, Leidenschaften etc.

---

[63] Siehe dazu *Atzmüller*, Liebhabereirichtlinien 2012, RdW 2012/184, 178 ff, 182 und *Beiser*, Liebhaberei im Licht des Stabilitätsgesetzes 2012, RdW 2012/243, 235 ff; tendenziell anders die Liebhabereirichtlinien 2012 (siehe LR 2012 Rz 32 f und 35).

[64] *Beiser*, Die Vermietung von Wohnraum im Brennpunkt der Liebhabereiverordnung und der Rechtsprechung des VwGH und EuGH, BFGjournal 7/8/2015, 282 ff; *derselbe*, Liebhaberei im Licht des Stabilitätsgesetzes 2012 – alte Fragen, neue Antworten, RdW 2012/243, 235 ff; ebenso *Atzmüller*, Liebhabereirichtlinien 2012, RdW 2012/184, 178 ff, 182; *derselbe*, ÖStZ 1998, 6 bis 14; *Beiser*, RdW 1997, 153 bis 155; *derselbe*, RdW 2013/171, 167 f.

[65] Siehe Rz 6.

9. Einkünftezurechnung

9.1 Die *Ruppe*-Formel

Zur Frage, wem Einkünfte zuzurechnen sind, führt *Ruppe* aus: „Wenn das verbindende Element der (meisten) Einkunftsquellen des Einkommensteuergesetzes tatsächlich die Teilnahme am Marktgeschehen, der Umsatz von Leistungen ist, so muss als *Zurechnungssubjekt der Einkunftsquelle doch offenbar der angesehen werden, der über diese Teilnahme, über die Leistungserstellung disponieren kann, dh die Möglichkeit hat, Marktchancen zu nutzen, Leistungen zu variieren, im Extremfall auch zu verweigern, indem er seine Tätigkeit einstellt, Kapital zurückzieht, Mietverhältnisse kündigt etc*.“[66] **24**

9.2 Der Leistungsaustausch am Markt als Steuergegenstand

Das *am Markt durch erbrachte Leistungen erzielte Einkommen* ist Steuergegenstand der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer. **25**

Steuergegenstand ist also nicht das abstrakt disponible (verfügbare) Nutzenpotenzial eines Steuerpflichtigen. Besteuert wird nur *die am Markt durch einen Leistungsaustausch realisierte Leistungsfähigkeit*, also das Nutzenpotenzial, das der Steuerpflichtige durch Leistungen am Markt tatsächlich in Geld (geldwerte Vorteile) umgesetzt hat.[67]

9.3 Der Leistungsträger

Steuergegenstand ist nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip das durch Leistungen am Markt erzielte Einkommen. Das Einkommen ist folgerichtig demjenigen zuzurechnen, der es durch seine Leistungen am Markt erzielt hat.[68] **25a**

Die Frage, wer welche Leistungen erbracht hat, ist somit für die Einkünftezurechnung maßgebend: Die ausgetauschten Leistungen und Gegenleistungen und die Leistungsaustauschpartner sind zu bestimmen. Wer „*über die Leistungserstellung*

---

[66] *Ruppe* in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht (Köln 1979), 7 ff, 18; *Beiser*, Die Markteinkommenstheorie und die Einkünftezurechnung bei echten Stillen und bei Gesellschaftern von Kapitalgesellschaften – ein Beitrag zur konsistenten Einmalerfassung, ÖStZ 2016/123, 89 ff.

[67] Siehe Rz 6; *Ruppe in Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht (Köln 1979), 16 sieht das verbindende Merkmal aller Einkunftsquellen in der „*entgeltlichen Verwertung von Leistungen (Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen) am Markt*“. Ebenso *Peyerl*, Die Verlagerung von Einkünften (Wien 2015), 45.

[68] Siehe Rz 24; *Musil* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 2 EStG, Anm 68 (Stand: 290. Lieferung/Jänner 2019) sieht die „*Leistungserstellung als gemeinsames kennzeichnendes Kriterium*“ einer Einkunftserzielung in der Einkommen- und Körperschaftsteuer im Anschluss an *Ruppe* in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen (Köln 1979), 7 ff, 16: „Die Teilnahme am Marktgeschehen durch Leistungserstellung“ bildet den Gegenstand der Einkommen- und Körperschaftsteuer. Dem Leistungsfähigkeitsprinzip folgend ist die „*entgeltliche Leistungserstellung*“ Steuergegenstand der Einkommen- und Körperschaftsteuer (*Musil* aaO im Anschluss an *Ruppe* aaO).

disponieren kann, dh die Möglichkeit hat, Marktchancen zu nutzen, Leistungen zu variieren, im Extremfall auch zu verweigern, indem er seine Tätigkeit einstellt, Kapital zurückzieht, Mietverhältnisse kündigt etc"[69], wird in der Regel der Leistungsträger sein. Dieser Leistungsträger ist auch im Rahmen einer Empfängerbenennung nach § 162 BAO zu identifizieren: „*Empfänger der abgesetzten Beträge ist derjenige, mit welchem der Steuerpflichtige in rechtliche Beziehungen tritt und im Regelfall einen Austausch von Leistung und Gegenleistung abwickelt, also der Vertragspartner, der einerseits an den Steuerpflichtigen geleistet hat und andererseits die Gegenleistung empfangen hat.*"[70]

Der liefernde oder leistende Unternehmer iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG ist auch in einer Rechnung nach § 11 UStG anzugeben. Das dient der Dokumentation des Leistungsträgers in einem umsatzsteuerrechtlichen Leistungsaustausch.

Der Leistungsaustausch am Markt reicht über einen umsatzsteuerrechtlichen Leistungsaustausch hinaus: Arbeitsverhältnisse sind mangels Unternehmerqualität der Arbeitnehmer nicht umsatzsteuerbar. Auch ein Leistungsaustausch zwischen Konsumenten kann zu Markteinkommen außerhalb der Umsatzsteuer führen (zB ImmoESt bei einer Immobilienveräußerung zwischen Privatpersonen).

Kurz: Eine Analyse des Leistungsaustausches löst die Frage, wer welche Leistungen an welchem Ort zu welcher Gegenleistung erbracht hat. Einnahmen und Ausgaben sind den jeweiligen Leistungsträgern zuzurechnen. Ob die Leistenden natürliche oder juristische Personen sind, ist irrelevant: Entscheidend ist stets, wer welche Leistung erbringt. Der Steuergegenstand ist in der Einkommen- und Körperschaftsteuer exakt derselbe. Die Zurechnung von Einnahmen und Ausgaben (Aufwendungen und Erträgen) muss folgerichtig in der Einkommen- und Körperschaftsteuer nach denselben Grundsätzen erfolgen.

Bringt ein Einzelunternehmer seinen Betrieb „Unternehmensberatung" (eines einzigen Kunden) nach Art III UmgrStG in seine GmbH ein, so sind die Beratungsleistungen nach dem Einbringungsstichtag der GmbH zuzurechnen, wenn der geschäftsführende Alleingesellschafter im Namen und auf Rechnung der GmbH Beratungsleistungen erbringt.[71]

9.4 Eine territoriale Abgrenzung

25b Bei einem internationalen Leistungsaustausch kann es notwendig sein, zu analysieren, in welchem Staat (Betriebsstätte/verbundene Unternehmen) welche Leistung

---

[69] *Ruppe* in *Tipke (Hrsg),* Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht (Köln 1979), 7 ff, 18.

[70] *Beiser*, Leistungsaustausch und Empfängerbenennung – eine systematische Betrachtung der Rechtsprechung des VwGH und EuGH, SWK 2015/23/24, 1055 ff; *derselbe*, Die Empfängerbenennung nach § 162 BAO, SWK 2000/35/36, S 838 ff (S 843); *Ritz*, BAO[6] (2017), § 162 Tz 7; VwGH 1.6.2006, 2004/15/0066 und 2004/15/0067.

[71] VwGH 17.12.2020, Ra 2019/15/0096, ÖStZ 2021/373, 262; *Zorn*, VwGH: Einbringung eines Betriebes mit bloß einem Kunden, RdW 2021/116, 132.

erbracht worden ist. Das arm's length-Prinzip arbeitet dabei mit der Hypothese eines marktkonformen Leistungsaustausches zwischen unabhängigen Unternehmen.[72]

9.5 Die Analyse des Leistungsaustausches zur Einkünftezurechnung

Ein Leistungsaustausch am Markt ist Steuergegenstand der Einkommen- und Körperschaftsteuer. **25c**

Der Leistungsaustausch am Markt ist zu analysieren: Die Fragen,
- wer
- welche Leistungen
- in welchem Staat
- gegen welche Gegenleistung

erbracht hat, sind für die Zurechnung der angefallenen Erlöse und Ausgaben/Aufwendungen entscheidend.

Zur Klärung der Frage, ob die Geschäftsführung einer GmbH/AG in Form einer Gestellung durch eine Gestellungs-GmbH oder in Form einer Anstellung bei der zu leitenden GmbH erfolgt, ist eine Funktionsanalyse notwendig:
- Bindet die Geschäftsführungsfunktion die Arbeitskraft der als Geschäftsführer bestellten natürlichen Personen?
- Erfordert die Leitung eine Integration in den „*geschäftlichen Organismus*" (§ 47) des geführten Unternehmens? Die Geschäftsleitung ist wie „*Kopf und Hirn*" in der Regel ein wichtiges Steuerungsorgan.
- Sind besondere Qualifikationen erforderlich?
- Ist eine beliebige Vertretung zulässig?
- Ist eine Arbeit für andere zulässig?
- Führt eine natürliche Person mehrere GmbHs?
- Beherrscht die „gestellte" natürliche Person die Gestellungs-GmbH?

Ergibt die Funktionsanalyse, dass die übernommene Geschäftsführungsfunktion nicht in einem Werkvertrag oder Auftragsverhältnis erfolgt, sondern die wesentlichen Merkmale eines Dienstverhältnisses nach §§ 25 und 47 aufweist, weil zB
- die Arbeitskraft durch die auszuübende Funktion wesentlich gebunden ist;
- eine Integration in den geschäftlichen Organismus des geführten Unternehmens notwendig ist;
- eine Vertretung nur im Fall von Urlaub oder Krankheit zulässig ist;
- die Funktion nicht nur vorübergehend, sondern auf eine gewisse Dauer wahrzunehmen ist;

[72] *Beiser*, Das arm's length-Prinzip ist unionsrechtskonform!, SWI 2010, 301 ff; EuGH 21.1.2010, C-311/08 *Société de Gestion Industrielle SA (SGI)*.

- die Geschäftsleitung nur durch speziell Qualifizierte erfolgreich auszuüben ist und
- die Gestellungs-GmbH vom bestellten Geschäftsführer beherrscht wird und somit nicht in der Lage ist, über dessen Arbeitskraft (ohne ihn oder gar gegen dessen Willen) zu disponieren,
- so liegt ein Dienstverhältnis nach §§ 25 und 47 ff zur geleiteten GmbH/AG vor. Die Einkünftezurechnung nach *Ruppe* bietet eine sachlich (Art 7 B-VG) fundierte Basis für diese ertragsteuerrechtliche Würdigung.[73]

9.6 Die Zurechnungsfiktionen nach § 2 Abs 4a

25d § 2 Abs 4a verankert spezielle Zurechnungsfiktionen *ohne Analyse* des Leistungsaustausches nach der *Ruppe*-Formel: Übernimmt eine *natürliche Person* eine Funktion als *organschaftlicher Vertreter einer Körperschaft* (Vorstand oder Aufsichtsrat einer AG; Geschäftsführung, Aufsichtsrat, Beirat einer GmbH) *oder* erbringt eine *natürliche Person* eine „*höchstpersönliche Tätigkeit als Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler oder Vortragender*" über eine von ihr *beherrschte* GmbH/AG *ohne eigenen Geschäftsbetrieb*, so werden die aus dieser *Organfunktion oder höchstpersönlichen Tätigkeit* erzielten Einkünfte nicht der im Außenverhältnis (Leistungsauftrag; Rechnung nach § 11 UStG) leistenden GmbH, sondern der natürlichen Person zugerechnet. Das *Trennungsprinzip* wird durchbrochen. Die Einkünftezurechnung erfolgt ertragsteuerrechtlich nach dem in § 2 Abs 4a speziell verankerten *Durchgriff* auf die *natürliche Person*, die leistet und die im Außenverhältnis die zur Leistung verpflichtete GmbH beherrscht.

Beispiel:
Eine natürliche Person A gründet eine A-GmbH mit 100.000 € bar einbezahltem Stammkapital. A hält 100 % der Geschäftsanteile und vertritt die GmbH als einziger Geschäftsführer. Die A-GmbH übernimmt die alleinige Geschäftsführung in fünf vermögensverwaltenden GmbHs und drei Aufsichtsratsmandate in AGs.
Die Leistungsaufträge werden von der A-GmbH angenommen, erfüllt und abgerechnet (§ 11 UStG). Die A-GmbH realisiert die Leistungserlöse (§§ 201 und 231 UGB).
Die Einkünfte aus diesen *Organfunktionen* werden ertragsteuerrechtlich nach § 2 Abs 4a nicht der A-GmbH, sondern der natürlichen Person A zugerechnet. A muss deshalb zB 400.000 € Gewinn aus diesen Organfunktionen nach § 33 versteuern.
Der Zufluss an die A-GmbH wird ertragsteuerrechtlich zunächst als Zufluss an die natürliche Person A und dann als Bareinlage von A in seine A-GmbH qualifiziert: A hat dadurch 400.000 € nachträgliche Anschaffungskosten für seine GmbH-Beteiligung. Bei der A-GmbH fließen 400.000 € in das steuerliche Eigenkapital (Bank an Eigenkapital)

[73] VwGH 26.8.2009, 2006/13/0185; 27.2.2014, 2011/15/0106; 4.9.2014, 2011/15/0149; *Beiser*, Drittanstellung über eine GmbH, RdW 2014/796, 736 ff; *derselbe*, Die Zurechnung von Einkünften nach einer Betriebseinbringung, SWK 2011/26, S 894 ff; *derselbe*, Jedem Arbeitnehmer seine GmbH?, RdW 2009/322, 370.

und erhöhen so den Einlagenstand nach § 4 Abs 12. A kann so eine ertragsteuerneutrale Einlagenrückzahlung zur Bezahlung seiner Einkommensteuer nutzen.
Die A-GmbH erzielt unternehmensrechtlich 400.000 € Gewinn. Dieser Gewinn wird nach § 2 Abs 4a EStG und § 7 KStG nicht der A-GmbH, sondern A zugerechnet.
§ 2 Abs 4a durchbricht die Einkünftezurechnung nach der *Ruppe*-Formel und das Trennungsprinzip nach § 1 EStG und § 7 KStG ohne Not. Eine sachliche Rechtfertigung für eine Durchbrechung dieser Systemprinzipien ist nicht ersichtlich.

Fallvariationen:

a) Betreibt die A-GmbH einen eigenständigen Betrieb wie zB ein Gasthaus, Hotel oder Würstelstand, so greift das Durchgriffsprinzip nach § 2 Abs 4a nicht (mehr).
b) A überträgt seine 100 %-Beteiligung an der A-GmbH auf eine A-Privatstiftung (A-PS) und verliert so seinen „*Einfluss*" auf die A-GmbH an den (vom Stifter nach § 15 PSG *unabhängigen*) Stiftungsvorstand der A-PS.

Warum die in § 2 Abs 4a aufgezählten Funktionen und Tätigkeiten anderen Regeln in der Einkünftezurechnung unterliegen sollen als der systemkonsistenten *Ruppe*-Formel, ist sachlich (Art 7 B-VG) nicht zu begründen.

Besonders deutlich wird die sachliche Inkonsistenz in der Einkünftezurechnung bei Einbringungen nach Art III UmgrStG: Bringen Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler oder Vortragende ihren Betrieb nach § 12 UmgrStG in ihre (von ihnen beherrschte) GmbH ein, so sind die Einkünfte aus dem eingebrachten Betrieb „*mit Ablauf des Einbringungsstichtages*" nicht mehr den Einbringenden, sondern der *übernehmenden Körperschaft* zuzurechnen (§ 14 Abs 2 und § 18 Abs 1 Z 5 UmgrStG).

Nach § 2 Abs 4a sollen die Einkünfte dagegen den Einbringenden zugerechnet werden.

Warum die in § 2 Abs 4a aufgezählten Berufe/Betriebe (§ 22) im Vergleich zu anderen Betrieben schlechter gestellt werden sollen, ist nicht ersichtlich.

§ 2 Abs 4a ist mit der nach Art 7 B-VG gebotenen gleichmäßigen Ertragsbesteuerung (hier: aller selbständig Tätigen iSd §§ 21 bis 23) nicht zu vereinbaren.

10. Territorialitätsprinzip

Steuergegenstand ist nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip das durch Leistungen am Markt erzielte Einkommen. Im Verhältnis zur Steuerhoheit anderer Staaten wäre es (Vorschlag **„pro futuro"**) im Sinn der so definierten Leistungsfähigkeit sachgerecht, *die Besteuerung auf das am Markt des jeweiligen Staates erzielte Einkommen zu begrenzen*.[74] Das *Territorialprinzip* würde so zum entscheidenden Abgrenzungskriterium der Steuergewalt verschiedener Staaten. Wechselseitige Steueranrechnungen und Pro- **26**

[74] *Beiser*, Neue Regeln zur Aufteilung der Ertragsteuerbefugnis zwischen den Staaten, SWI 2014, 145 ff.

gressionsvorbehalte entfielen. Doppelbesteuerungsabkommen hätten eine harmonisierte territoriale Abgrenzung zu koordinieren. Das *Funktionsnutzenkonzept* von *Becker*[75] wäre generell umzusetzen. Der *arm's length-Grundsatz* wäre bei grenzüberschreitenden Leistungen wie bisher ein bewährter Abgrenzungs- und Kontrollmaßstab.[76]

Die Unterscheidung zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht könnte ebenso entfallen wie die Anknüpfung an Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt. *Jeder Staat besteuert allein das auf seinem Gebiet (Staatsterritorium) durch Leistungen erzielte Markteinkommen.*

Ist der Einkommensteuertarif aus *sozialstaatlicher Solidarität progressiv* gestaltet (4.), so beschränkt sich die *Progression* jedes Staates auf das Einkommen, das auf seinem Marktgebiet erzielt wird. Die *Solidarität* in Form der Steuerschöpfung wird konsequent auf die Gemeinschaft begrenzt, in deren Markt das Einkommen geschaffen und besteuert wird.

II. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht (§ 1)

27 **1.** Natürliche Personen unterliegen der Einkommensteuer, juristische Personen unterliegen der Körperschaftsteuer.

28 **2.** EStG und KStG unterscheiden zwei Kategorien der Reichweite des zu erfassenden Einkommens:

---

[75] *Becker*, DB 1989, 10 ff, 13 (die These vom Funktionsnutzen) sowie DB 1990, 392 ff; zur Finanzierungsfreiheit im Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätte(n) siehe auch *Beiser*, IStR 1992, 7 ff.

[76] Siehe dazu Abschn IX sowie *Becker* aaO (FN 75); zur innerstaatlichen Umsetzung des *arm's length-Grundsatzes* in § 6 Z 6 EStG 1988 siehe *Beiser*, ÖStZ 1991, 301 ff sowie IStR 1992, 7 ff (arm's length-Grundsatz und internationale Finanzierungsfreiheit des Unternehmers im Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätten sowie Mutter- und Tochtergesellschaften). Der EuGH 21.1.2010, C-311/08 *SGI,* Slg 2010, I-487 bestätigt den arm's length-Grundsatz als unionskonform; siehe *Beiser*, SWI 2010, 301 ff.
Für das *Territorialitätsprinzip/Quellenstaatsprinzip* treten ein: *Beiser*, Neue Regeln zur Aufteilung der Ertragsteuerbefugnis zwischen den Staaten, SWI 2014, 145 ff; *Schaumburg* in *Lang* (Hrsg), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, FS *Tipke* (Köln 1995), 125 ff (mit zahlreichen weiteren Hinweisen auf prominente Fürsprecher); *Vogel* in *Kirchhof/Offerhaus/Schöberle* (Hrsg), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik, FS *Klein* (Köln 1994), 361 ff; *derselbe* in *Vogel* (Hrsg), Grundfragen des Internationalen Steuerrechts (Köln 1985), 3 ff.
Zur Förderung eines fairen Steuerwettbewerbs durch das Territorialitätsprinzip siehe *Beiser*, SWI 2000, 396 f.
Zur gemeinschaftsrechtlichen Indikation territorialer Markteinkommensteuern siehe *Beiser*, StuW 2005, 295 ff und *Beiser/Kühbacher*, Ertragsteuern im Spannungsfeld der Grundfreiheiten des EG-Vertrages, in: *Roth/Hilpold* (Hrsg), Der EuGH und die Souveränität der Mitgliedstaaten (Wien 2008), 103 ff, 234 ff.

- Bei **unbeschränkter Steuerpflicht** ist das Welteinkommen Steuergegenstand (**Welteinkommensbesteuerung**, Universalitätsprinzip).
- Bei **beschränkter Steuerpflicht** ist nur das Inlandseinkommen zu besteuern (**Territorialitätsprinzip**).

EStG und KStG vermengen eine *personal* (nach persönlichen Kriterien) *ausgerichtete Welteinkommensbesteuerung* und eine *sachlich* (nach dem Ort der Markteinkommenserzielung) *ausgerichtete Territorialeinkommensbesteuerung*.

3. Ein *Wohnsitz* oder ein *gewöhnlicher Aufenthalt* in Österreich begründen die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich. Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt sind in § 26 BAO definiert. **29**

Einen **Wohnsitz** „hat jemand dort, wo er eine *Wohnung innehat* unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird" (§ 26 Abs 1 BAO). Eigenheim, Eigentumswohnung, Mietwohnung, die Wohnung im Elternhaus etc können einen Wohnsitz begründen. Entscheidend ist die *Schlüsselgewalt*: Wer das Recht hat, zu kommen (zu wohnen) und zu gehen, wann er will und zu bestimmen, wer auf Besuch kommen darf und wer nicht, der hat die Schlüsselgewalt über die Wohnung (= Kriterium der Innehabung). Das tatsächliche Bewohnen kann sich auf Ferienaufenthalte begrenzen.[77]

Beispiel:
Ein Deutscher mietet für mehrere Jahre ein Ferienhaus in Kitzbühel. Die Schlüsselgewalt liegt ganzjährig bei ihm. Tatsächlich benutzt er die Wohnung nur wenige Wochen im Jahr. – Es liegt ein Wohnsitz in Kitzbühel vor, das löst unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich aus.

Nach der Verordnung des BMF[78] betreffend inländische Zweitwohnsitze begründet bei Abgabepflichtigen, deren **Mittelpunkt der Lebensinteressen sich länger als 5 Jahre im Ausland befindet**, eine inländische Wohnung nur in jenen Jahren einen Wohnsitz im Sinne des EStG, „*in denen diese Wohnung allein oder gemeinsam mit anderen inländischen Wohnungen* **an mehr als 70 Tagen** *benutzt wird*." Das gilt jedoch nur, wenn ein **Verzeichnis über die inländische Wohnungsbenutzung** geführt wird. Kritisch anzumerken ist: Der **Manipulation** durch Zweitwohnsitzinhaber wird so Tür und Tor geöffnet. Die unbeschränkte Steuerpflicht wird durch **Vorlage eines Verzeichnisses** vermieden; die Finanzverwaltung wird nur in seltenen Ausnahmefällen in der Lage sein, ein vorgelegtes Verzeichnis (zB 2 Wochen Weihnachtsurlaub, 1 Woche Osterferien und 3 Wandertage im Sommer) zu widerlegen. Ob es sinnvoll ist, ertragsteuerlich Zweitwohnsitze in Österreich zu fördern, ist fraglich: Den Gemeinden erwachsen Fixkostenlasten aus der Infrastruktur (hoher Leerkostenanteil wegen minimaler Auslastung), für Inlandsansässige verteuert sich der Wohnungsmarkt. **30**

[77] So auch VwGH 5.3.2020, Ra 2019/15/0145.
[78] BGBl 2003 II 528; AÖF 2004/1.

Nach § 3 der Verordnung begründet die Benutzung des Inlandswohnsitzes des unbeschränkt steuerpflichtigen Ehepartners/Partners einer Lebensgemeinschaft Wohnsitz und unbeschränkte Steuerpflicht für den Benutzer. Da der Rechtstitel für die Schlüsselgewalt über eine Wohnung unerheblich für die Qualifikation als Wohnsitz ist, liegt insofern nur eine Klarstellung vor.

„*Leben*" die Ehegatten „*dauernd getrennt*" von einander (die Ehe ist nicht geschieden, die Ehegatten „*teilen jedoch nicht mehr Tisch und Bett*", sondern leben in eigenen Wohnungen), so begründet eine Benutzung des Wohnsitzes des anderen, zB für Besuche der gemeinsamen Kinder, keinen Wohnsitz am Besuchsort. Die Wohnsitzvermutung nach § 3 Zweitwohnsitzverordnung greift nur bei einer *intakten (nicht dauernd getrennten) Ehe*.

31 **4.** Nach der Judikatur setzt eine Wohnung den Qualitätsstandard eines **„Heimes"** („trautes Heim, Glück allein") voraus. Eine Schlafstelle in einer Baubaracke oder in einem mit Kollegen zu teilenden Aufenthaltsraum reicht dazu nicht aus.[79]

32 **5.** *Beachte:* Eine natürliche Person kann mehrere Wohnsitze in verschiedenen Staaten haben. Das Welteinkommen wäre dann in mehreren Staaten zu versteuern. **Doppelbesteuerungsabkommen** zwischen den Staaten sollen unerträgliche Mehrfachbesteuerungen vermeiden. Die Position des das Welteinkommen erfassenden Wohnsitzstaates wird im Fall von *Mehrfachwohnsitzen* dem Staat zugewiesen, zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Verflechtungen bestehen = **Mittelpunkt der Lebensinteressen** (zB Art 4 DBA – Österreich/ Deutschland; Art 4 DBA – Österreich/Schweiz; Art 4 DBA – Österreich/USA). Der Wohnsitzstaat besteuert das Welteinkommen, rechnet jedoch ausländische Quellensteuern an (**Anrechnungsmethode**) oder stellt Einkünfte aus ausländischen Quellen steuerfrei (**Befreiungsmethode**), bei progressiven Tarifen wird der Tarif zunächst auf das Welteinkommen angewandt, dann wird ein Durchschnittssteuersatz errechnet und auf die Inlandseinkünfte angewendet (**Progressionsvorbehalt** bei der Befreiungsmethode). Daraus ergibt sich die Formel:

$$\frac{\textit{österreichische Tarifsteuer}}{\textit{Welteinkommen}} = \textit{Ø Steuersatz x Inlandseinkünfte}$$

Beispiel:

Welteinkommen	300.000 €
Inlandseinkünfte	100.000 €

$$\frac{137.530 \text{ x } 100.000}{300.000} = 45.843 \text{ € } \textit{österreichische ESt.}$$

[79] Vgl VwGH 28.10.2008, 2006/15/0145 mit Anm *Pülzl* in FJ 2009, 32.