

REINHOLD BEISER

# Steuern

Ein systematischer Grundriss

19. Auflage

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

<b>Vorwort zur neunzehnten Auflage.....</b>	<b>5</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis .....</b>	<b>19</b>

## **Begriff, Funktion und System**

<b>Steuern .....</b>	<b>25</b>
<b>Die Ertragsteuern im Licht der Grundfreiheiten des AEUV.....</b>	<b>25</b>
1. Die Abgabenaunomie der Mitgliedstaaten .....	25
2. Die Grundfreiheiten des AEUV .....	26
3. Die Begrenzung der nationalen Steueraunomie durch die Grundfreiheiten des AEUV.....	26

## **Die Einkommensteuer**

<b>I. Das Leistungsfähigkeitsprinzip – Markteinkommensbesteuerung .....</b>	<b>29</b>
1. Der historische Ursprung – die finanzwissenschaftliche Basis.....	29
2. Die Rechtsprechung des Verfassungengerichtshofes .....	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
<b>II. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht (§ 1) .....</b>	<b>54</b>
<b>III. Steuergegenstand.....</b>	<b>60</b>
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

# Inhaltsverzeichnis

---

<b>IV.</b>	<b>Tarif</b> .....	<b>109</b>
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
<b>V.</b>	<b>Das Zufluss-Abfluss-Prinzip</b> .....	<b>120</b>
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
<b>VI.</b>	<b>Die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich (Bilanzierung)</b> .....	<b>128</b>
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
<b>VII.</b>	<b>Personengesellschaften</b> .....	<b>183</b>
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
<b>VIII.</b>	<b>Die beschränkte Steuerpflicht (§§ 98 ff).....</b>	<b>206</b>
<b>IX.</b>	<b>Doppelbesteuerungsabkommen .....</b>	<b>209</b>
<b>X.</b>	<b>Veranlagung .....</b>	<b>216</b>
1.	Steuererklärungspflicht .....	216
2.	Veranlagung auf Antrag .....	217
3.	Antragslose Veranlagung .....	217
4.	Einkommensteuerbescheid .....	218
<b>XI.</b>	<b>Finanzpolitische Einordnung .....</b>	<b>218</b>

## Die Körperschaftsteuer

<b>I.</b>	<b>Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht .....</b>	<b>219</b>
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
<b>II.</b>	<b>Einkommen, Einkommensermittlung .....</b>	<b>229</b>
1.	Periodenprinzip, Einkunftsart, Gewinnermittlung .....	229
2.	Einlagen und Einlagenrückzahlungen .....	229
3.	Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen .....	233
4.	Die Einlage von Forderungen der Gesellschafter .....	238
<b>III.</b>	<b>Beteiligungsertragsbefreiungen und Hinzurechnungsbesteuerung (§ 10 und § 10a).....</b>	<b>239</b>
1.	Ausschüttungen innerhalb von Österreich .....	240
2.	Ausschüttungen vom Ausland nach Österreich .....	241
3.	Ausschüttungen von Österreich ins Ausland .....	251
4.	Hinzurechnungsbesteuerung .....	253
<b>IV.</b>	<b>Die Gruppenbesteuerung (§ 9) .....</b>	<b>259</b>
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

# Inhaltsverzeichnis

---

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
<b>V.</b>	<b>Sonderausgaben, Abzüge und Abzugsverbote</b> <b>(§§ 8 Abs 4, 11 und 12) .....</b>	<b>273</b>
1.	Sonderausgaben, Verlustabzug, Mantelkauf (§ 8 Abs 4).....	273
2.	Abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben (§ 11).....	275
3.	Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben.....	276
<b>VI.</b>	<b>Privatstiftungen (§ 13).....</b>	<b>280</b>
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
<b>VII.</b>	<b>Hybride Gestaltungen .....</b>	<b>287</b>
<b>VIII.</b>	<b>Tarif und Veranlagung.....</b>	<b>289</b>
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
<b>IX.</b>	<b>Finanzpolitische Einordnung .....</b>	<b>290</b>
	<b>Die Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften im Vergleich.....</b>	<b>291</b>
	<b>Der gesplante Kapitalmarkt für Aktien/GmbH-Anteile.....</b>	<b>299</b>

## Das Umgründungssteuergesetz

<b>I.</b>	<b>Formwechselnde Umwandlungen.....</b>	<b>300</b>
<b>II.</b>	<b>Die Gewinnrealisierung bei anderen Umwandlungen .....</b>	<b>301</b>
<b>III.</b>	<b>Die steuerlichen Erleichterungen nach dem Umgründungssteuergesetz.....</b>	<b>301</b>
<b>IV.</b>	<b>Einbringung (Artikel III).....</b>	<b>303</b>
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
<b>V.</b>	<b>Verschmelzung (Artikel I) .....</b>	<b>324</b>
<b>VI.</b>	<b>Spaltung (Artikel VI) .....</b>	<b>328</b>
1.	Aufspaltung .....	329
2.	Abspaltung.....	330
<b>VII.</b>	<b>Umwandlung (Artikel II).....</b>	<b>333</b>
<b>VIII.</b>	<b>Zusammenschluss (Artikel IV) .....</b>	<b>336</b>
<b>IX.</b>	<b>Realteilung (Artikel V).....</b>	<b>341</b>
<b>X.</b>	<b>Mehrfachzüge (§ 39).....</b>	<b>343</b>
<b>XI.</b>	<b>Vertragsübernahme und Nachfolge in lohnsteuerliche Verhältnisse (§§ 41 und 42).....</b>	<b>343</b>
1.	Vertragsübernahme.....	344
2.	Nachfolge in lohnsteuerliche Verhältnisse .....	344
<b>XII.</b>	<b>Anzeige- und Evidenzpflicht (§ 43).....</b>	<b>344</b>
1.	Adressaten der Offenlegung.....	344
2.	Offenlegungsfrist.....	344
3.	Umgründungsevidenz auf Gesellschafterebene .....	345

### Die Umsatzsteuer

<b>I.</b>	<b>Das Besteuerungskonzept .....</b>	<b>346</b>
<b>II.</b>	<b>Mehrwertsteuer contra Bruttoumsatzsteuer .....</b>	<b>346</b>
1.	Bruttoumsatzsteuer .....	347
2.	Nachteile der Bruttoumsatzsteuer .....	348
3.	Mehrwertsteuer.....	348
4.	Vorteile der Mehrwertsteuer.....	349

# Inhaltsverzeichnis

---

5.	Nachteile der Mehrwertsteuer .....	350
6.	Systemwidrigkeit.....	350
7.	Merkmale der Umsatzsteuer.....	350
<b>III.</b>	<b>Der Unternehmer (§ 2).....</b>	<b>351</b>
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
<b>IV.</b>	<b>Lieferungen und sonstige Leistungen (§§ 3, 3a) .....</b>	<b>365</b>
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
<b>V.</b>	<b>Die Bemessungsgrundlage bei Lieferungen und sonstigen Leistungen (§ 4) .....</b>	<b>377</b>
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
<b>VI.</b>	<b>Der Eigenverbrauch .....</b>	<b>385</b>
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
<b>VII.</b>	<b>Einfuhren .....</b>	<b>389</b>

<b>VIII. Der Leistungsort</b> .....	<b>389</b>
1. Der Lieferort.....	389
2. Ort sonstiger Leistungen .....	395
<b>IX. Der Vorsteuerabzug</b> .....	<b>399</b>
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
<b>X. Rechnungen (§ 11)</b> .....	<b>419</b>
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
<b>XI. Echte und unechte Befreiungen (§§ 6 ff)</b> .....	<b>431</b>
<b>XII. Steuersätze (§ 10 UStG)</b> .....	<b>437</b>
<b>XIII. Die Binnenmarktregelung</b> .....	<b>440</b>
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

# Inhaltsverzeichnis

---

11.	Mini-One-Stop-Shops (§ 3a Abs 13 iV mit § 25a und Art 25a).....	455
<b>XIV.</b>	<b>Das Einhebungsverfahren .....</b>	<b>456</b>
<b>XV.</b>	<b>Ausländische Unternehmer .....</b>	<b>459</b>
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
<b>XVI.</b>	<b>Finanzpolitische Einordnung.....</b>	<b>462</b>

## Die Grunderwerbsteuer

<b>I.</b>	<b>Der Steuergegenstand .....</b>	<b>463</b>
1.	Die Grunderwerbsteuerbaren Vorgänge (§ 1).....	463
2.	Inländische Grundstücke (§ 2) .....	468
3.	Ausnahmen von der Besteuerung (§ 3).....	468
<b>II.</b>	<b>Die Bemessungsgrundlage (§§ 4 bis 6).....</b>	<b>470</b>
	<b>Übersicht über die GrESt-Bemessung .....</b>	<b>475</b>
<b>III.</b>	<b>Der Tarif (§ 7) .....</b>	<b>475</b>
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
<b>IV.</b>	<b>Steuerschuld und Steuerschuldner (§§ 8 ff).....</b>	<b>478</b>
<b>V.</b>	<b>Nichtfestsetzung oder Abänderung der GrESt (§ 17) .....</b>	<b>479</b>
<b>VI.</b>	<b>Verhältnis zur Umsatzsteuer .....</b>	<b>480</b>
<b>VII.</b>	<b>Finanzpolitische Einordnung .....</b>	<b>481</b>

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

<b>I.</b>	<b>1,1 % vom Preis im gewöhnlichen Geschäftsverkehr oder vom dreifachen Einheitswert .....</b>	<b>482</b>
<b>II.</b>	<b>Die Grundregel: 1,1 % Gebühr für die Eintragung des Eigentums im Grundbuch vom gemeinen Wert.....</b>	<b>482</b>

<b>III.</b>	<b>Näherungswerte nach § 26 Abs 3 .....</b>	<b>483</b>
<b>IV.</b>	<b>GrEST und Eintragungsgebühr.....</b>	<b>484</b>
<b>V.</b>	<b>Die Begünstigung mit dem dreifachen Einheitswert, maximal 30 % des gemeinen Wertes (§ 26a) .....</b>	<b>485</b>
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 Schenkungssteuergesetz 2008 (SchenkMG 2008)**

<b>I.</b>	<b>Die Aufhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer .....</b>	<b>487</b>
<b>II.</b>	<b>Die Meldepflicht für Schenkungen ab 1. August 2008 nach § 121a BAO ....</b>	<b>487</b>
<b>III.</b>	<b>Die sachliche Reichweite der Meldepflicht .....</b>	<b>488</b>
<b>IV.</b>	<b>Die persönlichen Meldepflichtkriterien.....</b>	<b>488</b>
<b>V.</b>	<b>Befreiungen .....</b>	<b>489</b>
<b>VI.</b>	<b>Die Anzeigepflichtigen.....</b>	<b>489</b>
<b>VII.</b>	<b>Keine Meldepflicht für Erwerbe von Todes wegen und für Grundstücksschenkungen .....</b>	<b>489</b>
<b>VIII.</b>	<b>Sanktionen bei einer Verletzung der Meldepflicht nach § 121a BAO .....</b>	<b>490</b>

## **Die Gebühren nach dem GebG**

<b>I.</b>	<b>Die Gebührentatbestände im Überblick.....</b>	<b>491</b>
1.	Feste Gebühren; Hundertsatzgebühren; Bogengebühren .....	491
2.	Die gebührenauslösenden Schriften und Amtshandlungen (§ 14) .....	491
3.	Die Gebühren für Rechtsgeschäfte.....	492
<b>Die taxative Aufzählung der gebührenpflichtigen Rechtsgeschäfte in § 33.....</b>		<b>495</b>
<b>II.</b>	<b>Befreiungen .....</b>	<b>499</b>
<b>III.</b>	<b>Die Gebühren im Verhältnis zu anderen Verkehrsteuern .....</b>	<b>499</b>
<b>IV.</b>	<b>Anzeigepflicht; Selbstberechnung.....</b>	<b>500</b>
1.	Anzeigepflicht (§ 31).....	500
2.	Selbstberechnung.....	501
<b>V.</b>	<b>Gebührenerhöhung (§ 9).....</b>	<b>501</b>

# Inhaltsverzeichnis

---

<b>VI.</b>	<b>Verjährung</b> .....	<b>501</b>
<b>VII.</b>	<b>Keine Finanzstrafen</b> .....	<b>501</b>
<b>VIII.</b>	<b>Besteuerungswillkür und Erschwerung der Beweisvorsorge</b> .....	<b>501</b>

## Das Abgabenverfahren (BAO)

<b>I.</b>	<b>Zuständigkeit</b> .....	<b>502</b>
1.	Der organisatorische Aufbau der Bundesfinanzverwaltung.....	502
2.	Sachliche Zuständigkeit.....	503
3.	Örtliche Zuständigkeit.....	505
<b>II.</b>	<b>Der Informationsfluss vom Abgabepflichtigen zur Abgabenbehörde</b> .....	<b>505</b>
<b>III.</b>	<b>Der Abgabenbescheid (§§ 92 ff)</b> .....	<b>509</b>
1.	Schriftform.....	509
2.	Bescheidkopf.....	509
3.	Bescheidspruch.....	509
4.	Bescheidbegründung.....	510
5.	Rechtsmittelbelehrung.....	511
<b>IV.</b>	<b>Der Auskunftsbeseid (§ 118)</b> .....	<b>511</b>
<b>V.</b>	<b>Die begleitende Kontrolle (§§ 153a ff)</b> .....	<b>511</b>
<b>VI.</b>	<b>Die Beschwerde</b> .....	<b>512</b>
1.	Bescheidzustellung.....	512
2.	Beschwerdefrist.....	512
3.	Beschwerdeinhalt.....	513
4.	Keine aufschiebende Wirkung.....	514
5.	Aussetzung der Einhebung; Aussetzungszinsen, Beschwerdezinzen, Anspruchszinsen, Stundungszinsen.....	514
6.	Neues Vorbringen.....	515
7.	Beschwerdevorentscheidungen.....	516
8.	Freie Beweisführung; freie Beweiswürdigung.....	518
9.	Die Maßnahmenbeschwerde.....	519
<b>VII.</b>	<b>Das Bundesfinanzgericht (BFG)</b> .....	<b>520</b>
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
<b>VIII.</b>	<b>Revision an den Verwaltungsgerichtshof (Art 133 B-VG)</b> .....	<b>524</b>

1.	Die Revision.....	524
2.	Begrenzte Sachverhaltskontrolle.....	524
3.	Neuerungsverbot .....	525
4.	Revisionspunkte .....	525
5.	Entscheidungen .....	525
<b>IX.</b>	<b>Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof (Art 144 B-VG) – Der Schutz in Grundrechten und eine effiziente Normenkontrolle.....</b>	<b>526</b>
<b>X.</b>	<b>Die Verjährung .....</b>	<b>529</b>
1.	Die Festsetzungsverjährung/Bemessungsverjährung .....	529
2.	Die Einhebungsverjährung .....	530
3.	Streitanhängige Abgaben verjähren nicht.....	531
4.	Wiederaufnahme und Verjährung.....	531
<b>XI.</b>	<b>Rechtskraftdurchbrechungen .....</b>	<b>532</b>
1.	Bescheidaufhebung durch die bescheiderlassende Behörde (§ 299).....	532
2.	Ereignisse mit Rückwirkung für die Vergangenheit (§ 295a) .....	533
3.	Wiederaufnahme von Verfahren (§ 303) .....	535
<b>XII.</b>	<b>Wiedereinsetzungsantrag.....</b>	<b>536</b>
<b>XIII.</b>	<b>Entscheidungspflicht/Recht auf Entscheidung.....</b>	<b>537</b>
1.	Säumnisbeschwerde .....	537
2.	Die Aussetzung der Entscheidung.....	538
3.	Fristsetzungsantrag beim Verwaltungsgerichtshof.....	538
<b>XIV.</b>	<b>Verfahrenskosten.....</b>	<b>538</b>
<b>XV.</b>	<b>Einheitliches Abgabenverfahren für Bundes-, Landes- und Gemeindeabgaben .....</b>	<b>539</b>
<b>Spezielle Verfahren zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung</b>		
<b>I.</b>	<b>Verständigungsverfahren.....</b>	<b>540</b>
<b>II.</b>	<b>Schiedsklauseln der DBA.....</b>	<b>540</b>
<b>III.</b>	<b>Der EuGH als Hüter einer konsistenten Einmalbefassung in der Ertragsbesteuerung.....</b>	<b>541</b>
<b>IV.</b>	<b>Streitbelegungsbeschwerden in der EU: Schiedsverfahren nach dem EU-Besteuerungsstreitbelegungsgesetz (EU-BStbG).....</b>	<b>542</b>
<b>V.</b>	<b>Eine alternative Streitbelegung nach dem EU-BStbG.....</b>	<b>543</b>
<b>VI.</b>	<b>Kein faires Verfahren.....</b>	<b>543</b>
<b>VII.</b>	<b>Das Unionsrecht verpflichtet zu einem wirksamen Rechtsschutz .....</b>	<b>543</b>

<b>VIII. Die begrenzte Rechtskraft der Entscheidungen nationaler Gerichte.....</b>	<b>544</b>
<b>IX. Internationale Schiedsgerichte mit einer umfassenden Rechtskraftwirkung für Abgabepflichtige und Staaten.....</b>	<b>544</b>
<b>Digitalsteuer.....</b>	<b>546</b>
<b>Meldepflicht für grenzüberschreitende Gestaltungen.....</b>	<b>548</b>
<b>Verzeichnis der verarbeiteten EuGH-Judikatur.....</b>	<b>549</b>
<b>Stichwortverzeichnis.....</b>	<b>555</b>

# 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
BGBI	Bundesgesetzblatt
B-LAO	Burgenländische Landesabgabenordnung
BMF	Bundesministerium für Finanzen/Bundesminister für Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BudBG	Budgetbegleitgesetz
BV	Betriebsvermögen

## Abkürzungsverzeichnis

---

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
DSJG	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
EWK	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	Immobilienwertsteuer
ImmoESt-SVZ	Immobilienwertsteuer-Sondervorauszahlung
InvPrG	Investitionsprämiensteuergesetz
insb	insbesondere
iS	im Sinne

## Abkürzungsverzeichnis

---

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	Schenkungsmitteilungsgesetz
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

## Abkürzungsverzeichnis

---

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*“).

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*).<sup>1</sup>

## 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).

---

<sup>1</sup> 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.<sup>2</sup>

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.<sup>4</sup> Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH haben die Mitgliedstaaten

---

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

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

<sup>4</sup> *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.<sup>5</sup> 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.<sup>6</sup> Nach EuGH<sup>7</sup> 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.

Andererseits ist die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren. Eine territoriale Besteuerung auf nationaler Ebene und eine konsequente Einmal erfassung auf nationaler Ebene sind somit grundsätzlich unionsrechtskonform.<sup>8</sup> 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.<sup>9</sup> 5

<sup>5</sup> 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.

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

<sup>7</sup> 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.

<sup>8</sup> 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.

<sup>9</sup> 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 finanzwissen- schaftliche Basis

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist keine Erfindung der Juristen. Die *Finanzwissenschaftler* 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.“<sup>10</sup>

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.<sup>11</sup> 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

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

<sup>11</sup> *Sausgruber/Winner* aaO (FN 10), 250.