

Beiser | Hörtnagl-Seidner | Kühbacher | Pülzl

Steuern

Ein systematischer Grundriss

Steuern

Ein systematischer Grundriss

von

Univ.-Prof. Dr. Reinhold Beiser
assoz. Prof. MMag. Dr. Verena Hörtnagl-Seidner
DDr. Thomas Kühbacher
Prof. MMag. Dr. Peter Pülzl, MAS, LL.M.

Institut für Unternehmens- und Steuerrecht
Universität Innsbruck

23. Auflage
Stand Juli 2026

Wien 2026

facultas

Jetzt bestellen

Vorwort zur dreiundzwanzigsten Auflage

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

Mit vereinten Kräften haben wir wieder viel Neues aus Gesetzgebung und Rechtsprechung in die 23. Auflage eingearbeitet. „*Schlüsselbeispiele*“ erleichtern das Verstehen und Begreifen komplexer Regeln und bauen eine Brücke vom abstrakt Gelernten zur praktischen Anwendung.

Innsbruck, im Juli 2026

*Reinhold Beiser
Verena Hörtnagl-Seidner
Thomas Kühbacher
Peter Pölzl*

Inhalt

Vorwort zur dreiundzwanzigsten 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. Unionsrechtliches Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot gilt auch im Ertragsteuerrecht	27

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	35
5. Die Periodisierung	38
6. Leistungsfähigkeit, Periodisierung, Progression und Endbesteuerung	39
7. Das Konzept der relativen Sicherheit	42
8. Liebhaberei	43
9. Einkünftezurechnung	47
10. Territorialitätsprinzip	51

II. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht (§ 1)	52
--	-----------

III. Steuergegenstand	57
------------------------------------	-----------

1. Einkommen, Einkünfte, Einkunftsarten	57
2. Verlustausgleichssperren	59
3. Die sieben Einkunftsarten	59
4. Abzugsverbote (§ 20)	90
5. Das subjektive Nettoprinzip	93
6. Außergewöhnliche Belastungen und Kinderlasten	94
7. Jahressteuer – Periodenprinzip	97
8. Sonderausgaben	98

IV. Tarif	99
------------------------	-----------

1. Der progressive Staffeltarif nach § 33	99
2. Absetzbeträge	99
3. Halber Durchschnittssteuersatz	100

Inhaltsverzeichnis

4.	Fixsteuersatz.....	100
5.	Fünftelbefreiung und Halbsatz	100
6.	Verteilung auf mehrere Jahre („Mehrperiodenbesteuerung“).....	101
7.	Lohnsteuer	101
8.	Lineare Steuer nach §§ 27a, 30a, 67a und 107.....	101
9.	Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Art 7 B-VG).....	103
V.	Das Zufluss-Abfluss-Prinzip.....	103
1.	Jahressteuer	103
2.	Zwei Prinzipien der Periodenzurechnung	103
3.	Zufluss-Abfluss	104
4.	Vorausverfügungen.....	104
5.	Vorauszahlungen	105
6.	Abfluss.....	105
7.	Kurze-Zeit-Regel für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben...	106
8.	Verteilung von Vorauszahlungen.....	106
9.	Erfolgsneutrale Vermögensumschichtungen	107
10.	Einnahmen-Ausgaben-Rechner (§ 4 Abs 3).....	108
11.	Nachzahlungstatbestände	109
12.	Schecks, Wechsel, Kreditkarten und Gutschriften	110
VI.	Die Gewinnermittlung.....	111
1.	Der Vermögensvergleich als Periodisierungsprinzip.....	111
2.	Entnahmen und Einlagen.....	111
3.	Betriebsvermögen und Privatvermögen	113
4.	Die Gewinnermittlungsarten	115
5.	Die doppelte Buchführung	123
6.	Die Grundsätze der Bilanzierung	124
7.	Die Bewertung (§ 6).....	134
8.	Absetzung für Abnutzung (§§ 7, 8 und 13).....	145
9.	Rückstellungen (§ 9)	154
10.	Übertragung stiller Reserven (§ 12)	157
11.	Forschungsprämien und Spendenabzug	159
12.	Gewinnfreibetrag (§ 10)	160
13.	Investitionsfreibetrag (§ 11).....	164
VII.	Personengesellschaften.....	165
1.	Das Durchgriffsprinzip.....	165
2.	Der Grundsatz der geringsten gewerblichen Tätigkeit.....	166
3.	„Bilanzbündeltheorie“, Sonder- und Ergänzungsbilanzen	166
4.	Die Hinzurechnungsregel	168
5.	Veräußerung/Erwerb eines Mitunternehmeranteils	172
6.	Die Abgrenzung von Mitunternehmerschaften	173
7.	Verluste bei negativem Eigenkapital (§ 23a).....	175
8.	Außerbetriebliche Personengesellschaften/Personengemeinschaften	183
9.	Die Einkünftefeststellung (§ 188 BAO).....	185
VIII.	Die beschränkte Steuerpflicht (§§ 98 ff).....	187

IX.	Doppelbesteuerungsabkommen	189
X.	Veranlagung	197
1.	Steuererklärungspflicht	197
2.	Veranlagung auf Antrag	197
3.	Antragslose Veranlagung	198
4.	Einkommensteuerbescheid	198
XI.	Finanzpolitische Einordnung	198

Die Körperschaftsteuer

I.	Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht	201
1.	Steuersubjekt	201
2.	Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht	201
3.	Geschäftsleitung oder Sitz als Auslöser unbeschränkter Steuerpflicht	201
4.	Betriebe gewerblicher Art (BgA)	202
5.	Nichtrechtsfähige Zweckvermögen (§ 3)	204
6.	Zwei Arten der beschränkten Steuerpflicht	205
7.	Gemeinnützige und mildtätige Körperschaften sowie Kirchen und Religionsgemeinschaften	206
8.	Beginn und Ende der Steuerpflicht (§ 4)	209
II.	Einkommen, Einkommensermittlung	210
1.	Periodenprinzip, Einkunftsart, Gewinnermittlung	210
2.	Einlagen und Einlagenrückzahlungen	211
3.	Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen	215
4.	Einlagen von Forderungen der Gesellschafter	220
III.	Beteiligungsertragsbefreiungen und Hinzurechnungsbesteuerung (§ 10 und § 10a)	220
1.	Ausschüttungen innerhalb von Österreich	221
2.	Ausschüttungen vom Ausland nach Österreich	221
3.	Ausschüttungen von Österreich ins Ausland	230
4.	Hinzurechnungsbesteuerung	232
IV.	Die Gruppenbesteuerung (§ 9)	235
1.	Die individuelle Gewinnermittlung	236
2.	Die Gruppenmitglieder	236
3.	Der Gruppenträger	236
4.	Die qualifizierte Beteiligung	237
5.	Die Dauer der qualifizierten Beteiligung	237
6.	Die Mindestdauer der Unternehmensgruppe	237
7.	Die Erfolgskonsolidierung	238
8.	Der Steuerausgleich	240
9.	Keine Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern (§ 9 Abs 7)	242
10.	Der Gruppenantrag (§ 9 Abs 8)	242

Inhaltsverzeichnis

11.	Änderungen einer Unternehmensgruppe (§ 9 Abs 9).....	243
12.	Zwei Beispiele zur Gruppenbesteuerung – Voll- und Quotenkonsolidierung.....	243
V.	Sonderausgaben, Abzüge und Abzugsverbote (§§ 8 Abs 4, 11 und 12)	244
1.	Sonderausgaben, Verlustabzug, Mantelkauf (§ 8 Abs 4).....	244
2.	Abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben (§ 11)	246
3.	Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben (§ 12)	246
VI.	Privatstiftungen (§ 13).....	250
1.	Die Grundstruktur.....	250
2.	Die Stiftungseingangssteuer.....	251
3.	Die Art der Einkunftsermittlung.....	253
4.	Die Besteuerung	254
5.	Substanzauszahlungen.....	257
6.	Widerruf	258
7.	Die Vorteile in der laufenden Besteuerung.....	258
8.	Die Differenzierung zwischen Alt- und Neusubstanz	259
VII.	Hybride Gestaltungen (§ 14)	259
VIII.	Tarif und Veranlagung	260
1.	Linearer Regelsteuersatz (§ 22).....	260
2.	Freibetrag für gemeinnützige/mildtätige/kirchliche Körperschaften (§ 23).....	260
3.	Sanierungsgewinne (§ 23a)	260
4.	Mindestkörperschaftsteuer (§ 24 Abs 4)	261
5.	Erklärung, Veranlagung, Vorauszahlungen	261
IX.	“GloBE“ und das MinBestG	261
X.	Finanzpolitische Einordnung	263
	Die Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften im Vergleich.....	264
	Der gesplittete Kapitalmarkt für Aktien/GmbH-Anteile.....	271
	Keine rechtsformneutrale Besteuerung	272

Das Umgründungssteuergesetz

I.	Formwechselnde Umwandlungen	273
II.	Die Gewinnrealisierung bei anderen Umwandlungen	274
III.	Die steuerlichen Erleichterungen nach dem Umgründungssteuergesetz.....	274
IV.	Einbringung (Artikel III).....	276
1.	Die Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft.....	277
2.	Die Buchwerteinbringung	277
3.	Das Wahlrecht in der Unternehmensbilanz	283
4.	Die Kapitalrücklage.....	283

5.	Einlagenstand und Einlagenrückzahlung (§ 4 Abs 12 EStG).....	283
6.	Die zwei Schranken und die Aufspaltung des steuerlichen Eigenkapitals in die zwei Kategorien Einlage- und Gewinn-Kapital	284
7.	Die steuerlichen Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile des Einbringenden	286
8.	Die Ausschüttungssperre nach § 235 UGB	286
9.	Das Zurückbehalten von Wirtschaftsgütern	286
10.	Die „Hälfte-Buchentnahme“ (§ 16 Abs. 5)	289
11.	Verträge zwischen dem Einbringenden und der übernehmenden Körperschaft (§ 18)	291
12.	Die dreifache Begünstigung von Einbringungen	293
13.	„Überentnahmen“	293
V.	Verschmelzung (Artikel I)	294
VI.	Spaltung (Artikel VI)	298
1.	Aufspaltung	299
2.	Abspaltung.....	300
VII.	Umwandlung (Artikel II).....	302
VIII.	Zusammenschluss (Artikel IV)	305
IX.	Realteilung (Artikel V).....	310
X.	Mehrfachzüge (§ 39).....	312
XI.	Vertragsübernahme und Nachfolge in lohnsteuerliche Verhältnisse (§§ 41 und 42).....	313
1.	Vertragsübernahme.....	313
2.	Nachfolge in lohnsteuerliche Verhältnisse	313
XII.	Anzeige- und Evidenzpflicht (§ 43).....	313
1.	Adressaten der Offenlegung.....	313
2.	Offenlegungsfrist.....	313
3.	Umgründungsevidenz auf Gesellschafterebene	314

Die Umsatzsteuer

I.	Das Besteuerungskonzept	315
II.	System der Mehrwertsteuer	316
1.	Funktionsweise der Mehrwertsteuer	316
2.	Vorteile der Mehrwertsteuer.....	317
3.	Nachteile der Mehrwertsteuer	317
4.	Systemwidrigkeit.....	317
5.	Merkmale der Mehrwertsteuer	318
III.	Der Unternehmer (§ 2).....	318

Inhaltsverzeichnis

1.	Drei Merkmale	318
2.	Selbstständigkeit.....	319
3.	Nachhaltigkeit	321
4.	Einnahmenerzielung und wechselseitige finale Verknüpfung.....	322
5.	Zinseinnahmen	323
6.	Ausschüttungen, Mitgliederpflege und Hoheitsverwaltung.....	323
7.	Liebhaberei	324
8.	Anlaufphase.....	326
9.	Juristische Personen und Personengesellschaften	327
10.	Körperschaften öffentlichen Rechts	327
11.	Weltunternehmer	328
12.	Organschaft	328
13.	Eine Kurzbeschreibung der Unternehmerqualität	331
IV.	Lieferungen und sonstige Leistungen (§§ 3, 3a)	331
1.	Lieferungen und sonstige Leistungen mit Leistungsort Österreich.....	331
2.	Die Bestimmung des Leistungsgegenstandes.....	332
3.	Leistungsaustausch oder Schadenersatz	337
4.	Leistungsaustausch oder Kräftebündelung im Sinn einer Leistungsvereinigung zur Verfolgung gemeinsamer Interessen	341
V.	Die Bemessungsgrundlage bei Lieferungen und sonstigen Leistungen (§ 4)	342
1.	Das Entgelt	342
2.	Entgeltsminderungen.....	343
3.	Entgelt von dritter Seite.....	344
4.	Pauschales Entgelt.....	344
5.	Die Differenzbesteuerung.....	346
6.	Der Normalwert.....	347
7.	Angemessene Entgelte bei einem Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr nach §§ 52 und 56 AktG/§§ 82 und 83 GmbHG	348
VI.	Der Eigenverbrauch	349
1.	Der Konsum von Unternehmern aus ihren Unternehmen	349
2.	Umsatzsteuer auf Kostenbasis („Kosten-USt“) für unentgeltlich erbrachte Lieferungen und sonstige Leistungen an Arbeitnehmer.....	351
3.	Umsatzsteuer auf Kostenbasis („Kosten-USt“) für unentgeltliche Lieferungen an Konsumenten	352
4.	Umsatzsteuer auf Kostenbasis („Kosten-USt“) für unentgeltliche Lieferungen an andere Unternehmer	352
5.	Keine Umsatzsteuer bei Begünstigungen der Allgemeinheit	353
VII.	Einführen	353
VIII.	Der Leistungsort.....	354
1.	Der Lieferort.....	354
2.	Ort sonstiger Leistungen	358
IX.	Der Vorsteuerabzug.....	362

1.	Die Unternehmerkette	362
2.	Voraussetzungen	362
3.	Die Zuordnung zur Unternehmenssphäre mit Vorsteuerabzug	364
4.	Umsatzsteuerbefreiungen	367
5.	Die Verwendung der Leistungsbezüge	369
6.	Erleichterung des Vorsteuerabzugs bei Reisekosten (§ 13).....	375
7.	Vorsteuerabzug nach Durchschnittssätzen (§ 14).....	376
8.	Der doppelte Vorsteuerfilter bei Leistungsbezügen in einem anderen Mitgliedstaat (§ 21 Abs 9 und 11)	376
9.	Leistungsaustausch und Vorsteuerabzug im Überblick	376
10.	Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Umsatzsteuer.....	377
X.	Rechnungen (§ 11)	377
1.	Voraussetzung für den Vorsteuerabzug.....	377
2.	Mehrwertsteuergerechte Rechnungen	378
3.	Anzahlungen.....	379
4.	Reverse-Charge-Rechnungen (§ 11 Abs 1a und § 19 Abs 1 bis Abs 1e).....	380
5.	Kleinbetragsrechnungen (§ 11 Abs 6)	381
6.	Gutschriften (§ 11 Abs 7 und 8)	381
7.	Unrichtiger USt-Ausweis	382
8.	Berichtigung von unrichtigen Rechnungen.....	382
9.	Unberechtigter Steuerausweis	383
10.	Änderung der Bemessungsgrundlage (§ 16)	384
11.	Rechnungsberichtigung aufgrund von Entgeltsänderungen.....	385
12.	Gutscheine allgemein	386
13.	Preisnachlassgutscheine/Preiserstattungsgutscheine.....	387
XI.	Echte und unechte Befreiungen (§§ 6 ff)	388
XII.	Steuersätze (§ 10).....	394
XIII.	Die Binnenmarktregelung	395
1.	Wegfall der Grenzen innerhalb der EU	395
2.	Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten	396
3.	Innergemeinschaftliche Lieferungen und innergemeinschaftliche Erwerbe im Binnenhandel zwischen Unternehmern.....	396
4.	Konsignationslagerregelung.....	400
5.	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID)	401
6.	Ursprungslandprinzip	402
7.	Innergemeinschaftlicher Versandhandel.....	402
8.	Schwellenerwerber	404
9.	Zusammenfassende Meldung (ZM)	405
10.	Sonderfälle.....	406
11.	One-Stop-Shops (§ 25a und Art 25a)	407
XIV.	Das Einhebungsverfahren	407

Inhaltsverzeichnis

XV.	Ausländische Unternehmer	410
1.	Die Einbehaltungspflicht nach § 27 Abs 4	410
2.	„Reverse Charge“ („Zahllastumkehr“) nach § 19 Abs 1	411
3.	Vorsteuerabzug für ausländische Unternehmer	411
4.	Eine Veranlagungspflicht schließt ein Erstattungsverfahren aus	413

XVI.	Finanzpolitische Einordnung	414
-------------	--	------------

Die Grunderwerbsteuer

I.	Der Steuergegenstand	415
1.	Die grunderwerbsteuerbaren Vorgänge (§ 1).....	415
2.	Inländische Grundstücke (§ 2)	419
3.	Ausnahmen von der Besteuerung (§ 3)	419
II.	Die Bemessungsgrundlage (§§ 4 bis 6).....	421
III.	Der Tarif (§ 7)	425
1.	Der Regelsteuersatz.....	425
2.	Der Stufentarif.....	425
3.	Das Stiftungseingangssteueräquivalent.....	426
IV.	Steuerschuld und Steuerschuldner (§§ 8 ff).....	426
V.	Nichtfestsetzung oder Abänderung der GrESt (§ 17).....	427
VI.	Verhältnis zur Umsatzsteuer	428
VII.	Finanzpolitische Einordnung	429

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

I.	1,1 % vom Preis im gewöhnlichen Geschäftsverkehr oder vom dreifachen Einheitswert.....	431
II.	Die Grundregel: 1,1 % Gebühr für die Eintragung des Eigentums im Grundbuch vom gemeinen Wert.....	431
III.	Näherungswerte nach § 26 Abs 3.....	432
IV.	GrESt und Eintragungsgebühr.....	433
V.	Die Begünstigung mit dem dreifachen Einheitswert, maximal 30 % des gemeinen Wertes (§ 26a).....	434
1.	Die begünstigte Familie.....	434
2.	Umgründungen, Realteilung, Erwerbe zwischen Gesellschaften und ihren Gesellschaftern, Anteilsanwachsung.....	434
3.	Formzwang	435

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

I.	Die Aufhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer	437
II.	Die Meldepflicht für Schenkungen ab 1.8.2008	437
III.	Die sachliche Reichweite der Meldepflicht	438
IV.	Die persönlichen Meldepflichtkriterien.....	438
V.	Befreiungen	438
VI.	Die Anzeigepflichtigen.....	439
VII.	Keine Meldepflicht für Erwerbe von Todes wegen und für Grundstücksschenkungen	439
VIII.	Sanktionen bei einer Verletzung der Meldepflicht	439

Die Gebühren nach dem GebG

I.	Die Gebührentatbestände im Überblick.....	441
1.	Feste Gebühren; Hundertsatzgebühren; Bogengebühren	441
2.	Die gebührenausschließenden Schriften und Amtshandlungen (§ 14)	441
3.	Die Gebühren für Rechtsgeschäfte.....	443
4.	Die taxative Aufzählung der gebührenpflichtigen Rechtsgeschäfte in § 33	445
II.	Befreiungen	449
III.	Die Gebühren im Verhältnis zu anderen Verkehrsteuern	450
IV.	Anzeigepflicht; Selbstberechnung.....	451
1.	Anzeigepflicht (§ 31).....	451
2.	Selbstberechnung.....	451
V.	Gebührenerhöhung (§ 9).....	451
VI.	Verjährung	451
VII.	Keine Finanzstrafen	451
VIII.	Besteuerungswillkür und Erschwerung der Beweisvorsorge.....	452

Das Abgabenverfahren (BAO)

I.	Zuständigkeit	453
1.	Der organisatorische Aufbau der Bundesfinanzverwaltung	453
2.	Sachliche Zuständigkeit	454
3.	Örtliche Zuständigkeit.....	456

Inhaltsverzeichnis

II.	Der Informationsfluss vom Abgabepflichtigen zur Abgabenbehörde.....	456
III.	Der Abgabenbescheid (§§ 92 ff)	460
1.	Schriftform	460
2.	Bescheidkopf.....	460
3.	Bescheidspruch.....	460
4.	Bescheidbegründung	460
5.	Rechtsmittelbelehrung.....	461
IV.	Der Auskunftsbescheid (§ 118)	461
V.	Die multilaterale Risikobewertung (§ 118b)	462
VI.	Die begleitende Kontrolle (§§ 153a ff).....	463
VII.	Die Beschwerde (§§ 243 ff)	463
1.	Bescheidzustellung.....	463
2.	Beschwerdefrist.....	464
3.	Beschwerdeinhalt	465
4.	Keine aufschiebende Wirkung.....	465
5.	Aussetzung der Einhebung; Aussetzungs-, Stundungs-, Anspruchs-, Nachforderungs-, Gutschrifts-, Beschwerde- und Umsatzsteuerzinsen.....	465
6.	Neues Vorbringen und Verfahrensförderungspflicht	467
7.	Beschwerdevorentscheidungen	468
8.	Freie Beweisführung; freie Beweiswürdigung.....	470
9.	Die Maßnahmenbeschwerde	471
VIII.	Das Bundesfinanzgericht (BFG)	471
1.	Ein faires Verfahren.....	471
2.	Das BFG als vorlageberechtigtes Gericht nach Art 267 AEUV.....	474
3.	Einzelrichter oder Senat	474
4.	Mündliche Verhandlungen	475
5.	Erlöschen der Aussetzung der Einhebung.....	475
6.	Veröffentlichung der Entscheidungen	475
7.	Ende des ordentlichen Rechtszuges	475
8.	Außerordentlicher Rechtszug zum VwGH und/oder VfGH	475
IX.	Revision an den Verwaltungsgerichtshof (Art 133 B-VG).....	476
1.	Die Revision.....	476
2.	Begrenzte Sachverhaltskontrolle.....	476
3.	Neuerungsverbot	477
4.	Revisionspunkte	477
5.	Entscheidungen	477
X.	Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof (Art 144 B-VG) – Der Schutz in Grundrechten und eine effiziente Normenkontrolle.....	478
XI.	Die Verjährung	481
1.	Die Festsetzungsverjährung/Bemessungsverjährung	481

2.	Die Einhebungsverjährung	482
3.	Streitanhängige Abgaben verjähren nicht	483
4.	Wiederaufnahme und Verjährung	483
XII.	Rechtskraftdurchbrechungen	484
1.	Bescheidaufhebung durch die bescheiderlassende Behörde (§ 299)	484
2.	Ereignisse mit Rückwirkung für die Vergangenheit (§ 295a)	485
3.	Wiederaufnahme von Verfahren (§ 303)	487
XIII.	Wiedereinsetzungsantrag	488
XIV.	Entscheidungspflicht/Recht auf Entscheidung	489
1.	Säumnisbeschwerde	489
2.	Aussetzung der Entscheidung	490
3.	Fristsetzungsantrag beim Verwaltungsgerichtshof	490
XV.	Verfahrenskosten	491
XVI.	Einheitliches Abgabenverfahren für Bundes-, Landes- und Gemeindeabgaben	491
 Spezielle Verfahren zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung 		
I.	Verständigungsverfahren	493
II.	Schiedsklauseln der DBA	493
III.	Der EuGH als Hüter einer konsistenten Einmalerfassung in der Ertragsbesteuerung	494
IV.	Streitbeilegungsbeschwerden in der EU: Schiedsverfahren nach dem EU-BStbG	495
V.	Eine alternative Streitbeilegung nach dem EU-BStbG	496
VI.	Das Unionsrecht verpflichtet zu einem wirksamen Rechtsschutz	496
VII.	Die begrenzte Rechtskraft der Entscheidungen nationaler Gerichte	497
VIII.	Internationale Schiedsgerichte mit einer umfassenden Rechtskraft- wirkung für Abgabepflichtige und Staaten	497
Verzeichnis der verarbeiteten EuGH- und EuG-Judikatur		499
Stichwortverzeichnis		507

Die Einkommensteuer

I. Das Leistungsfähigkeitsprinzip – Markteinkommensbesteuerung

1. Der historische Ursprung – die finanzwissenschaftliche 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.“⁵

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 Theoriegebäude der Finanzwissenschaft ist der Begriff „*Leistungsfähigkeit*“ mit einem *individuellen Nutzenkonzept* belegt.⁶ 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 €.

⁵ *Sausgruber/Winner* in *Thöni/Winner*, Die Familie im Sozialstaat (Veröffentlichungen der Leopold-Franzens-Universität Innsbruck, 1996, Nr 216), 241 ff, 249 f; vgl dazu auch BFH 7.6.2024, VIII R B 113/23 (AdV), Rn 29; BVerfG-Beschluss 29.3.2017, 2 BvL 6/11, Rz 100.

⁶ *Sausgruber/Winner* aaO (FN 5), 250.

Die *Finanzwissenschaft* erkannte die praktisch unlösbaren Probleme einer solchen Nutzenpotenzialbesteuerung: Eine kardinale Messung von Nutzenpotenzialen als Voraussetzung für einen interpersonellen Vergleich der Nutzenpotenziale aller Steuerpflichtigen ist praktisch nicht zu bewältigen.⁷ Das **am Markt durch erbrachte Leistungen erzielte Einkommen** wurde als der wichtigste, wesentlichste und vor allem auch praktikabelste Angelpunkt einer Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip erkannt⁸ und die Einkommensteuergesetze in Österreich und Deutschland danach ausgerichtet. 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**.⁹

2. Die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes

- 7 Der Verfassungsgerichtshof hat das Leistungsfähigkeitsprinzip als grundlegendes Ordnungsprinzip der Einkommensteuer erkannt.¹⁰ Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zum Gleichheitssatz (Art 7 B-VG) darf der Gesetzgeber ein von ihm selbst geschaffenes Ordnungssystem nur unter der Voraussetzung verlassen, dass es dafür eine sachliche Rechtfertigung gibt.¹¹ Im Sinn dieser *Ordnungssystem-Judikatur*¹² werden vom Gesetzgeber selbst gewählte Ordnungs-

⁷ Sausgruber/Winner aaO (FN 5), 250 f; Tipke, Die Steuerrechtsordnung² (Köln 2003), Band II, 631 ff; Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht²⁵ (Köln 2024), Rz 7.30, 7.31 und 8.52.

⁸ Scherf in Thöni/Winner aaO (FN 5), 100; Sausgruber/Winner aaO (FN 5), 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 Steuerrechtsordnung² (Köln 2003), Band II, 623 ff; Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (Köln 1988), 30, 56, 169; Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht²⁵ (Köln 2024), Rz 8.52; Kirchhof in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 2 EStG, Rz A 365 ff.

⁹ 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 5), 251 ff; zur Einkommensteuer nach der Reinvermögenszugangstheorie im Vergleich mit einer persönlichen Konsumsteuer siehe Scherf in Thöni/Winner aaO (FN 5), 100, Anm 2.

¹⁰ 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.

¹¹ 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 nicht systemgemäße Regelung keine sachlich rechtfertigenden Gründe vorzuweisen vermag.“ VfGH aaO (FN 10).

¹² Korinek aaO (FN 11), 49; Beiser, ÖStZ 1984, 234 ff; Mayer/Kucsko-Stadlmayer/Stöger, Bun-

prinzipien 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 anhand dieser Generallinie und dieses Vergleichsmaßstabs 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*“¹³ 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.

In der Einkommensteuer gilt das Leistungsfähigkeitsprinzip. Sinn und Zweck ist eine möglichst gerechte Steuerlastverteilung. 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.*“¹⁴ Die Berücksichtigung der

desverfassungsrecht¹¹ (Wien 2015), Rz 1359; vgl auch BFH 10.11.1999, X R 60/95, BStBl 2000 II 131: 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.

¹³ Beiser, ÖStZ 1984, 235 mwH.

¹⁴ Bodis/Hammerl/Kirchmayr in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹³ (Wien 2024), Rz 22.

persönlichen Leistungsfähigkeit ist ein in der finanzwissenschaftlichen Grundkonzeption angelegtes Ordnungsprinzip. Der Verfassungsgerichtshof erkennt somit im Leistungsfähigkeitsprinzip ein Systemprinzip, das die Finanzwissenschaftler 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.¹⁵ Doralt/Ruppe leiten aus diesem Wesensprinzip folgende „*Unterprinzipien*“ ab:¹⁶

3.2 Das Prinzip der persönlichen Universalität¹⁷

- 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.

3.3 Sachliche Universalität

- 10 Nach dem Prinzip der sachlichen Universalität ist das *gesamte am Markt erzielte Einkommen* vollständig und gleichmäßig zu ermitteln, zu erfassen und zu besteuern.¹⁸

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 herauszurechnen 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 Per-*

¹⁵ Siehe ua Bodis/Hammerl/Kirchmayr in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹³, Rz 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.

¹⁶ Bodis/Hammerl/Kirchmayr in Doralt/Ruppe aaO (FN 15), Rz 22 ff.

¹⁷ Bodis/Hammerl/Kirchmayr in Doralt/Ruppe aaO (FN 15), Rz 23.

¹⁸ Bodis/Hammerl/Kirchmayr in Doralt/Ruppe aaO (FN 15), Rz 24.

sonen und auf das *gesamte Markteinkommen* (sämtliche Einkommensteile) gleich anzuwenden. Es gibt kein zweierlei Maß.

3.4 Objektives Nettoprinzip

Nach dem *objektiven Nettoprinzip*¹⁹ sind *Aufwendungen zur Einkünfterzielung* 11 abzugsfähig. Die Einkommensteuer ist keine Bruttosteuer auf Umsatz, Cash-flow oder andere Bruttogrößen. Nur Gewinne oder Überschüsse nach Abzug einkünfterzielender Aufwendungen fließen in das Einkommen als Steuergegenstand der Einkommensteuer ein. Aufwendungen zur Einkünfterzielung 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.²⁰

3.5 Subjektives Nettoprinzip

Das *subjektive Nettoprinzip*²¹ berücksichtigt *unvermeidbare Aufwendungen der Privatsphäre*. 12 Angesprochen sind hier Aufwendungen für den eigenen Lebensunterhalt, Unterhaltsaufwendungen für die Familie, Krankheitskosten, Unglücksfälle, Katastrophenschäden und dgl.

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 Existenz aufwenden muss, steht ihm zur Steuerzahlung nicht zur Verfügung, er muss es von der Bemessungsgrundlage abziehen können.“²²

„Die Behauptung, die Zulassung privater Abzüge sei eine *Steuervergünstigung*, 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.“²³

„Die Leistungsfähigkeitsregel und ihre konsequente Durchführung werden verletzt, wenn der Gesetzgeber zwangsläufige private Aufwendungen nicht oder nur zum Teil zum Abzug zulässt.“²⁴

¹⁹ *Bodis/Hammerl/Kirchmayr in Doralt/Ruppe aaO* (FN 15), Rz 25.

²⁰ 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 Perntaler*; Grundsatzplädoyer für eine prinzipiengeleitete Ausgestaltung des Einkommensteuerrechts (Hamburg 2015), 251 ff, 260; kritisch insb auch *Beiser*, *ÖStZ* 2015/74, 49 ff sowie *Staringer*, *ÖStZ* 2015/111, 81 ff.

²¹ *Bodis/Hammerl/Kirchmayr in Doralt/Ruppe aaO* (FN 15), Rz 26.

²² *Tipke*, *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis* (Köln 1981), 96.

²³ *Tipke aaO* (FN 22), 96 f.

²⁴ *Tipke aaO* (FN 22), 97.