

Kapitel 1

Grundsätze des Steuerrechts

1. Funktionen von Steuern und Abgabenanspruch

1.1. Funktionen von Steuern

Finanzierung

1

Steuern erfüllen eine wichtige **Finanzierungsfunktion**. Der Staat als Gesamtheit der Bevölkerung erbringt allgemeine Leistungen an die Bevölkerung. Dazu bedarf es finanzieller Ressourcen.

Diese Ressourcen kann der Staat im Wege der Fremdfinanzierung in Form von **Staatsanleihen** oder im Wege der Eigenfinanzierung aus seiner Bevölkerung durch Abgaben in Form von **Steuern, Beiträgen und Gebühren** aufbringen. Abhängig von der Finanzierungsform entsteht ein **direktes oder indirektes Austauschverhältnis**: Der Staat erbringt Leistungen in Form von Sicherheit, Rechtsschutz, Sozialeistungen, Infrastruktur, Bildung und Umweltschutz (Staatsausgaben) und finanziert diese Leistungen durch Gebühren, Beiträge und Steuern (Staatseinnahmen). **Steuern** sind dabei als allgemeiner Beitrag zu den Staatseinnahmen zu verstehen, der nicht unmittelbar mit einer direkten Gegenleistung zusammenhängt. Von Steuern zu unterscheiden sind **Beiträge** zur Teilfinanzierung von Aufgaben und **Gebühren** als Entgelt für direkt in Anspruch genommene öffentliche Dienstleistungen. Steuern, Beiträge und Gebühren werden mit dem Begriff **Abgaben** zusammengefasst.

Beispiele zu Abgabenarten:

1. **Steuern**: Einkommen- und Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer.
2. **Beiträge**: Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds, Sozialversicherungsbeiträge.
3. **Gebühren**: Ausstellung eines Reisepasses, Müllabfuhr, Kanalanschlussgebühr.

Sonstige Funktionen

2

Steuern haben nicht nur eine finanzierte Funktion, sondern auch eine **lenkende Funktion** für das Handeln der einzelnen Individuen.¹ Darüber hinaus erfüllen Steuern auch eine **soziale Funktion**, indem sie sozial Schwächere entlasten

¹ VfGH 9.12.2014, G 136/2014, zur Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Managergehältern.

62 Überblick: Steuersubjekt in der Ertragsteuer

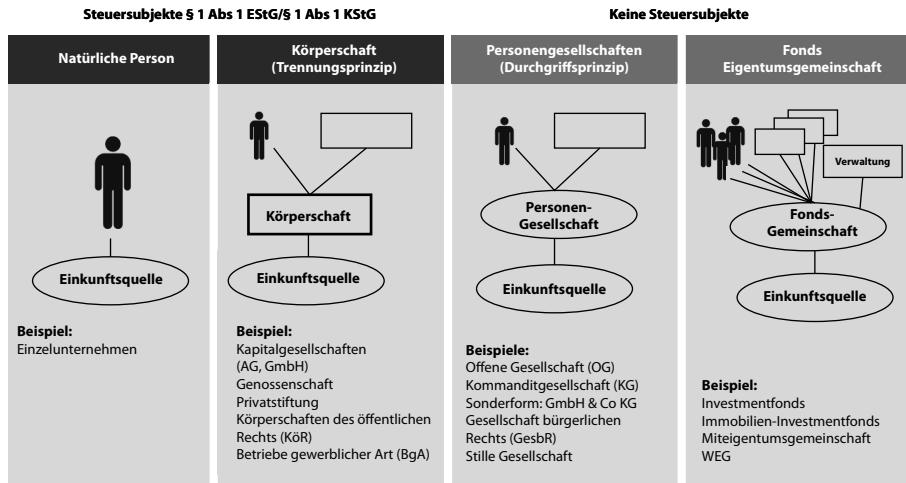


Abbildung 3: Steuersubjekt in der Ertragsteuer.

2.3. Personengesellschaften, Fonds und sonstige Rechtsgesellschaften

- 63 Keine Steuersubjekte sind **Personengesellschaften, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen ohne Rechtsfähigkeit** (wie beispielsweise Fonds).

Zu diesen **Rechtsgesellschaften** zählen unternehmensrechtliche Gesellschaften wie OG, KG, stille Gesellschaft, aber auch die zivilrechtliche GesB R oder Miteigentumsgemeinschaft, Investmentfonds, Immobilieninvestmentfonds, Anstalten, Stiftungen und sonstige Zweckvermögen, die nicht als juristische Personen des Privatrechts oder Körperschaften des öffentlichen Rechts gelten.

Nur soweit Rechtsgesellschaften selbst keine Eigentümer, Gesellschafter, Anteilsinhaber, Mitglieder oder Begünstigte haben, kommt ihnen **subsidiär Steuersubjekteigenschaft** als Körperschaft zu. In der Praxis kommt dies allerdings selten vor. Als subsidiäre Körperschaftsteuersubjekte gelten der **herrenlose Nachlass** und das **Sammelvermögen**. Sonstige Rechtsgesellschaften haben regelmäßig Gesellschafter oder Eigentümer und daher nur in Ausnahmefällen Steuersubjekteigenschaft. Die subsidiäre Steuersubjekteigenschaft soll sicherstellen, dass erzielte Einkünfte einem Steuersubjekt zugerechnet werden können und daher einer möglichen Besteuerung unterliegen. Die Steuersubjekteigenschaft besteht nur so lange, als keine Zurechnung an ein anderes Steuersubjekt möglich ist (§ 4 Abs 1 KStG).

7.2. Persönliche Zurechnung bei Rechtsverhältnissen nahestehender Personen

Beispiele:

1. **Untervermietung:** Der Mieter stellt die gemieteten Räumlichkeiten entgeltlich einem Untermieter zur Verfügung. Die Einkünfte aus der Untervermietung sind dem Mieter zuzurechnen, weil er über das Nutzungsrecht am Mietobjekt verfügt.
2. **Verfügung über ein Nutzungsrecht:** Wird der Ehefrau vom Ehemann ein Nutzungsrecht zivilrechtlich eingeräumt, übernimmt aber der Ehemann die Weitervermietung und trägt er auch die Aufwendungen, dann verfügt weiterhin der Ehemann über das Nutzungsrecht, sodass die Einkünfte aus der Nutzung weiterhin ihm zuzurechnen sind.

Überblick: Zurechnung von Einkünften in der Ertragsteuer

114

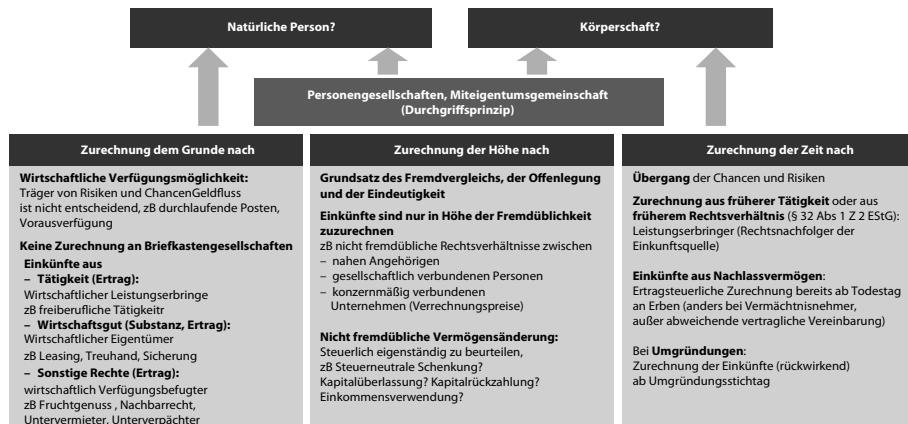


Abbildung 7: Zurechnung von Einkünften in der Ertragsteuer.

7.2. Persönliche Zurechnung bei Rechtsverhältnissen nahestehender Personen

Grundsatz der Fremdüblichkeit

115

Rechtsverhältnisse zwischen nahestehenden Personen und die sich daraus ergebende Zurechnung von Einkünften werden **nur anerkannt, so weit** diese dem **Fremdüblichkeitsgrundsatz** entsprechen. Dies liegt vor, wenn die Vereinbarung:

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt (**Publizität**),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat (**Klarheit**), und
- zwischen Fremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (**inhaltliche Fremdüblichkeit**).⁶³

63 VwGH 8.2.2007, 2004/15/0149; VwGH 30.06.2015, 2015/15/0028.

Überblick: Unternehmensbilanzrechtliche und steuerliche Bewertungsunterschiede 241

Unternehmensrechtlicher Betriebsvermögensvergleich § 5 Abs 1 (2) EStG	Steuerlicher Betriebsvermögensvergleich § 4 Abs 1 EStG
Anlagevermögen	
Zwingende Absetzung für Abnutzung bei abnutzbarem Anlagevermögen Zwingende Teilwertabschreibung bei dauernder Wertminderung (Niederstwertprinzip) bei Finanzanlagen auch bei kurzfristiger Wertminderung möglich Zwingende Zuschreibung bis maximal zu den Anschaffungskosten	Zwingende Absetzung für Abnutzung bei abnutzbarem Anlagevermögen Wahlrecht auf Teilwertabschreibung bei dauernder Wertminderung Wahlrecht auf Zuschreibung bei nichtabnutzbarem Anlagevermögen Verbot der Zuschreibung bei abnutzbarem Anlagevermögen
Umlaufvermögen	
Zwingende Teilwertabschreibung bei Wertminderung (strenges Niederstwertprinzip) Zwingende Zuschreibung bis maximal zu den Anschaffungskosten	Wahlrecht auf Teilwertabschreibung bei Wertminderung Wahlrecht auf Zuschreibung bis maximal zu den Anschaffungskosten

Abbildung 20: Unternehmensbilanzrechtliche und steuerliche Bewertungsunterschiede.

Einzelheiten der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG 242

Der laufende Gewinn wird entsprechend der steuerlichen **Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG** doppelt ermittelt, und zwar in der Gewinn- und Verlustrechnung durch die Gegenüberstellung der Erträge und Aufwendungen einer Periode, und in der Bilanz durch die Änderung des Eigenkapitals gegenüber der Bilanz des vergangenen Wirtschaftsjahrs.

Für die jährliche Bilanzerstellung hat der Steuerpflichtige für seinen Betrieb am Ende eines Wirtschaftsjahrs eine **Inventur** durchzuführen, wobei er alle Wirtschaftsgüter, Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten nach den Vorschriften des Betriebsvermögensvergleichs in der Bilanz ausweist und bewertet. Der Posten des Eigenkapitals ist dabei eine Restgröße und setzt sich aus den Aktiva abzüglich sonstiger Passiva zusammen.

Beispiel Bilanzerstellung:

Aktiva (in EUR)	Passiva (in EUR)
Wirtschaftsgüter	2.000
	Eigenkapital 1.000
	Verbindlichkeiten 1.200
	Rückstellungen 200
Rechnungsabgrenzungsposten	500
	Rechnungsabgrenzungsposten 100

Geschäftsfälle werden durch **laufende Buchungen** gleichzeitig in den Konten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst. Durch diese Buchungen ändern sich einerseits die Posten der Bilanz und gleichzeitig werden Erträge und Aufwendungen des Wirtschaftsjahrs in der Gewinn- und Verlustrechnung verzeichnet. Am Ende des Jahrs hat wieder eine Inventur stattzufinden. **Abschlussbuchungen** zur Anpassungen der Bilanz an die Inventur stellen sicher, dass bisher noch nicht erfasste Geschäftsvorfälle Eingang in die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung finden. Der ermittelte Gewinn aus der Gewinn- und Verlustrechnung wird in die Bilanz umgebucht und erhöht dabei das Eigenkapital gegenüber dem Vorjahr.

3. Ausscheiden von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen

3.1. Steuerlicher Folgen des Ausscheidens

299 Das **Ausscheiden des Wirtschaftsguts** aus dem Betriebsvermögen kann auf drei Arten erfolgen, die unterschiedliche steuerliche Folgen haben können:

- Entgeltliche Veräußerung des Wirtschaftsguts,
- Unentgeltliche Entnahme des Wirtschaftsguts aus außerbetrieblichen Gründen,
- Unentgeltliche Zuwendung des Wirtschaftsguts aus betrieblichen Gründen oder sonstiges Ausscheiden.

Bei **Veräußerung oder Entnahme** eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen kommt es zur erfolgswirksamen Berücksichtigung des Veräußerungserlöses oder des Entnahmewerts (Betriebseinnahme). Dem steht ein noch offener aufwandswirksamer Buchwertabgang (Betriebsausgabe) gegenüber. Ein sich daraus ergebender **Unterschiedsbetrag** stellt grundsätzlich die steuerlich bisher noch nicht berücksichtigte Wertänderung des Wirtschaftsguts dar. Mit der Veräußerung oder Entnahme kann es daher zur **Realisierung der bisher entstandenen stillen Reserven** kommen.

Bei **sonstigem Ausscheiden**, wie bei betrieblich veranlassten Zuwendungen, Diebstahl oder Zerstörung, erfolgt dagegen lediglich der aufwandswirksame Abgang eines Restbuchwerts (Betriebsausgabe), ohne dass ein erfolgswirksamer Vorgang (Betriebseinnahme) vorliegt.

Zur **nachfolgenden Behandlung** in einem Betrieb ⇒ 286, im außerbetrieblichen Bereich ⇒ 377 (Kapitalvermögen), 381 (Vermietung und Verpachtung), 383 (private Grundstücksveräußerung), 387 (Spekulationsgeschäfte).

Beispiel:

1. **Betriebsvermögensvergleich:** Eine Maschine wird um EUR 10.000 veräußert (mit einem Entnahmewert in derselben Höhe entnommen). Der Buchwert abzüglich bisheriger Abschreibungen beträgt EUR 4.000. Durch die Veräußerung (Entnahme) kommt es zur Aufdeckung der bisher entstandenen stillen Reserven von EUR 6.000 (Erlös von EUR 10.000 als Betriebseinnahme abzüglich Buchwert von EUR 4.000 als Betriebsausgabe).
2. **Einnahmen-Ausgaben-Rechner:** Eine Ware wurde im Vorjahr um EUR 8.000 angeschafft und nunmehr für EUR 10.000 veräußert. Die Anschaffung wurde ursprünglich als Betriebsausgabe berücksichtigt (Abflussprinzip). Die nunmehrige Veräußerung stellt eine Betriebseinnahme dar.

Wenn der Besteuerungszeitraum **bis zum Ende der Abwicklung mehrere Wirtschaftsjahre** umfasst, gleichen sich Gewinne und Verluste, die sich in einem Wirtschaftsjahr ergeben, aus. Darüber hinaus entsteht die Steuerschuld für den Liquidationsgewinn erst nach Ablauf des Besteuerungszeitraums, woraus sich ein Zinsvorteil ergeben kann. Daher sieht das Gesetz auch eine Begrenzung des Besteuerungszeitraums vor. Ist die Abwicklung aufgrund der **Überschreitung der Frist** noch nicht zu Ende, erfolgt die weitere Gewinnermittlung wieder nach dem Wirtschaftsjahr, wobei ein Gewinn als Liquidationsgewinn zählt.

Überblick: Vergleich Unternehmensverkauf und Umgründungen

351

	Unternehmensverkauf (Asset Deal)	Beteiligungsverkauf (Share Deal)	Umgründung (Reorganisation)
Privatrecht	Übertragung des Unternehmens § 38 UGB gegen Entgelt	Übertragung der Beteiligung gegen Entgelt	Übertragung von Vermögen unter Fortsetzung der Tätigkeit in anderer Form
	Einzelrechtsnachfolge mit Sonderbestimmungen (zB § 38 UGB)	Einzelrechtsnachfolge hinsichtlich der Beteiligung	Teilweise Gesamtrechts- nachfolge je nach Umgründungsart
Haftung	Haftung des Rechtsnachfolgers nach § 1409 ABGB (§ 14 BAO), § 38 UGB; Übergang der Ver- bindlichkeiten nach § 38 UGB	Verbindlichkeiten des Unter- nehmens werden vollständig übernommen	Haftung oder Übernahme der Verbindlichkeiten je nach Umgründungsart
Ertrag- steuer	Veräußerer erzielt Veräuße- rungsgewinn (Veräußerungsger- lös minus Buchwert minus Transaktionskosten) Natürliche Person: 0–55% ESt mit Begünstigungen; Körper- schaft: 25% KöSt (Share Deal bei Personengesell- schaft, Durchgriffsprinzip)	Share Deal bei Kapital- gesellschaften: Veräußerer erzielt Veräuße- rungsgewinn (Veräußerungs- erlös minus Buchwert; minus Transaktionskosten nur bei Kapitalgesellschaften) Natürliche Person: 27,5% ESt; Körperschaft: 25% KöSt	Übertragender erzielt keinen Veräußerungsgewinn, es kommt stattdessen zur Buch- wertfortführung (keine Aufdeckung stiller Reserven)
	Erwerber setzt Wirtschaftsgüter zum Anschaffungswert an, Ansatz eines Firmenwertes; abnutzbare Wirtschaftsgüter und Firmenwert über die Nutzungsdauer abzusetzen	Erwerber setzt Beteiligung zum Anschaffungswert an (nicht- abnutzbar, bloß Teilwert- abschreibung möglich bei Wertminderung)	Übernehmender führt Buch- werte des Veräußerers fort
USt	Übertragungen der einzelnen Wirtschaftsgüter sind umsatz- steuerlich individuell zu beur- teilen (Steuersatz, Befreiung); Vorsteuerabzug des Erwerbers (Überrechnung möglich)	Übertragung der Beteiligung ist umsatzsteuerfrei; Vorsteuer- abzug aus Transaktionskosten nur beschränkt möglich	Übertragungen im Zusam- menhang mit Umgründungen sind nicht umsatzsteuerbar; Vorsteuerabzug aus Trans- aktionskosten steht grund- sätzlich zu
GrESt	3,5% des Kaufpreises	0,5% vom Grundstückswert bei Anteilsvereinigung/Gesell- schafterwechsel	0,5% vom Grundstückswert
Bilanzrecht	Ansatz der Wirtschaftsgüter zum Anschaffungswert (abnutz- bar bzw nichtabnutzbar), Ausweis eines Firmenwertes (abnutzbar)	Ansatz der Beteiligung in der Unternehmensbilanz des Erwer- bers zum Anschaffungswert (nichtabnutzbar)	Ansatz zum Anschaffungswert in der Unternehmensbilanz Mögliche Buchwertfortführung § 202 UGB

Abbildung 23: Vergleich Unternehmensverkauf und Umgründungen.

Entsteht bei **Umwandlungen** das inländische Besteuerungsrecht am übertragenen Vermögen, kommt es zwar nicht zur Aufwertung, aber die bis zur Umwandlung entstandenen stillen Reserven unterliegen bei einer späteren Realisierung der Wertänderung des Betriebs durch eine natürliche Person lediglich einer Besteuerung mit 25 % (anstelle der progressiven Besteuerung), soweit dieser Betrag im späteren Veräußerungsgewinn gedeckt ist. Damit sollen die übertragenen stillen Reserven nur in Höhe der Körperschaftsteuer besteuert werden (§ 9 Abs 2 Z 3). Dagegen werden bis zum Umwandlungstichtag bereits realisierte und noch nicht ausgeschüttete stille Reserven im Wege der fiktiven Ausschüttung erfasst (⇒ 475).

Bei **Einbringung** ist bei **außerbetrieblichen Kapitalanteilen** der gemeine Wert anzusetzen, außer es wird im Einbringungsvertrag der Ansatz der niedrigeren Anschaffungskosten oder Buchwerte festgelegt (§ 17 Abs 2 Z 1).

Beispiele:

1. **Verschmelzung:** Eine französische SA mit italienischer Betriebsstätte wird auf eine inländische GmbH verschmolzen. Nach dem DBA I-Ö, das die Anrechnungsmethode vorsieht, entsteht damit das Besteuerungsrecht an den stillen Reserven der italienischen Betriebsstätte, sodass damit eine Aufwertung im Inland verbunden ist.
2. **Inländische Umwandlung und 25 %-Steuersatz:** Die inländische GmbH mit einer deutschen natürlichen Person als Anteilsinhaber wird auf eine inländische Personengesellschaft (mit der natürlichen Person als Hauptgesellschafter) umgewandelt. Mangels Aufwertung auf Ebene des Anteilsinhabers würde bei Veräußerung des Mitunternehmeranteils (Betriebs) der Veräußerungsgewinn der progressiven Besteuerung unterliegen. Zur Abmilderung kommt bei einem später erzielten Veräußerungsgewinn bis zum Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und gemeinem Wert (stille Reserven) des Vermögens der Körperschaft zum Umwandlungstichtag nur der 25 %-Steuersatz (Körperschaftsteuersatz) zur Anwendung.
3. **Ausländische Umwandlung:** Eine französische SA mit inländischen Anteilsinhabern wird in eine französische Personengesellschaft umgewandelt. Die in der SA enthaltenen Kapitalanteile sind keiner Betriebsstätte zuzurechnen. Dadurch entsteht ein inländisches Besteuerungsrecht an den Kapitalanteilen. Die Kapitalanteile sind daher für steuerliche Zwecke auf den gemeinen Wert aufzuwerten.
4. **Einbringung:** Die ausländische natürliche Person bringt Kapitalanteile in eine inländische GmbH ein und erhält dafür als Gegenleistung Anteile an dieser. Grundsätzlich ist der gemeine Wert der eingebrachten Anteile anzusetzen, außer im Einbringungsvertrag werden niedrigere Anschaffungskosten (Buchwert) festgelegt.
5. **Spaltung:** Eine deutsche GmbH spaltet einen Kapitalanteil an eine inländische AG ab. Die stillen Reserven des Kapitalanteils unterliegen ab nun der inländischen Besteuerung, sodass eine Aufwertung auf den Teilwert im Zeitpunkt des Spaltungstichtages zu erfolgen hat.

652 Überblick: Umsatzsteuersystem bei inländischen Sachverhalten

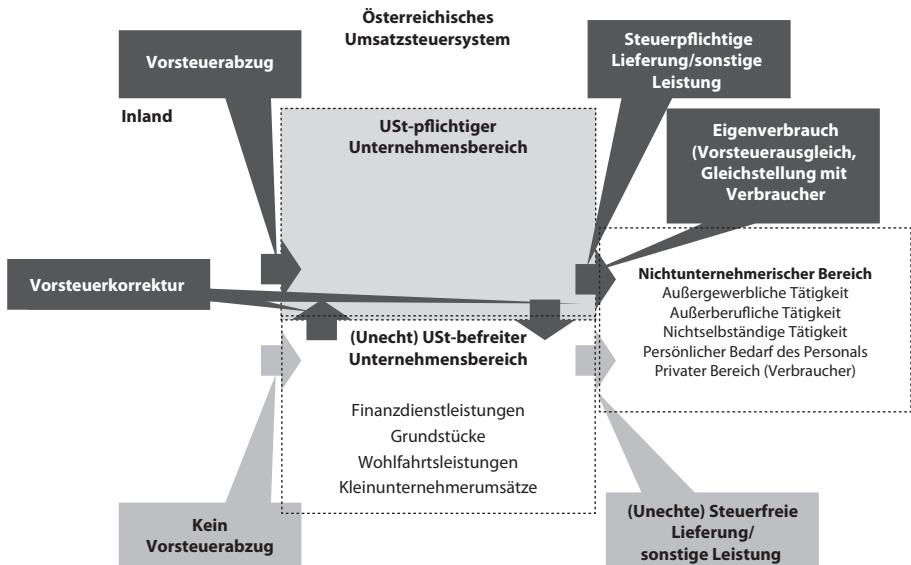


Abbildung 35: Umsatzsteuersystem bei inländischen Sachverhalten.

8. Steuerobjekt – Inländischer Umsatz

8.1. Im Inland ausgeführter Umsatz

- 653 Damit ein inländischer Bezug gegeben ist, der es rechtfertigt, einen Umsatz der Umsatzsteuer zu unterwerfen, muss die Lieferung oder die sonstige Leistung **im Inland ausgeführt** werden.

Das Erfordernis gilt sowohl für den Vorsteuerabzug als auch für die Umsatzsteuerpflicht. Ob eine Lieferung oder eine sonstige Leistung im Inland ausgeführt wird, ergibt sich aus gesetzlichen Bestimmungen, die den **Ort der Lieferung** und den **Ort der sonstigen Leistung** explizit regeln. Der Ort kann unter anderem von der Art der Lieferung oder sonstigen Leistung, vom Unternehmer oder aber auch vom Empfänger oder dessen Eigenschaft abhängen.

Inland ist das Bundesgebiet. **Ausland** ist das Gebiet, das nicht Inland ist. Wird ein Umsatz im Inland ausgeführt, so kommt es grundsätzlich nicht darauf an, ob der Unternehmer österreichischer Staatsbürger ist, seinen Wohnsitz oder seinen Sitz im Inland hat, im Inland eine Betriebsstätte unterhält, die Rechnung ausstellt oder die Zahlung empfängt.

Ursprungslandprinzip als allgemeine Regel

685

Bei allen übrigen Warenbewegungen, die von den bisherigen Sonderbestimmungen nicht erfasst werden, kommt das Ursprungslandprinzip zur Anwendung.

Beispiele:

Abholung durch einen Privaten: Ein österreichischer Privater fährt in die Slowakei und erwirbt einen Flatscreen-TV in einem Supermarkt. Lieferort ist die Slowakei, also kommt slowakische Umsatzsteuer zur Anwendung. Die Verbringung über die Grenze löst keine Umsatzsteuer in Österreich aus.

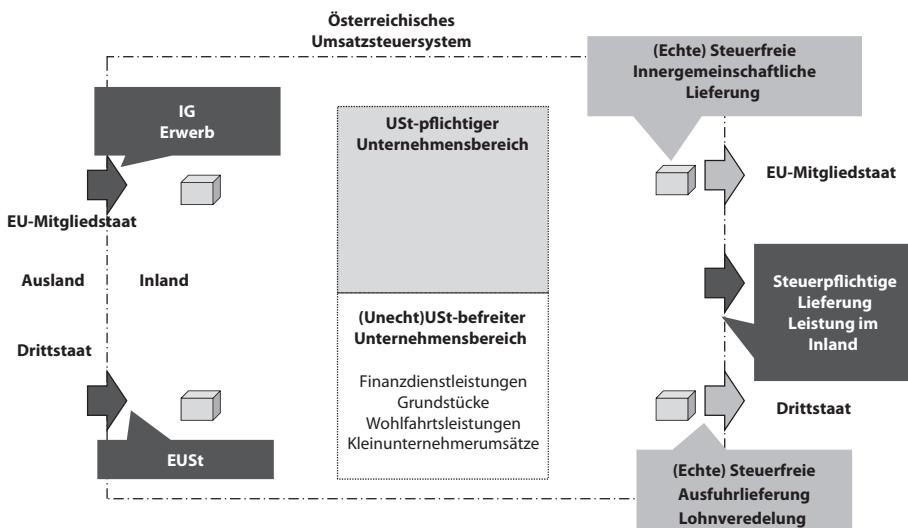
Überblick: Umsatzsteuersystem bei grenzüberschreitenden Sachverhalten 686

Abbildung 38: Umsatzsteuersystem bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.

10. Ermittlung der Umsatzsteuer

10.1. Ermittlung des Steuerschuldners

Schuldner der Umsatzsteuer ist grundsätzlich **der leistende Unternehmer**. Dies gilt auch für alle Eigenverbrauchstatbestände (§ 19 Abs 1). **Ausnahmen** davon bestehen **wie folgt**.

- In gesetzlich aufgezählten Fällen geht die **Steuerschuld auf den Empfänger über** („Reverse Charge“, § 19 Abs 1 bis 1e).
- Bei **innegemeinschaftlichen** Lieferungen und Erwerben ist der Erwerber Steuerschuldner.

5. Finanzstrafverfahren im Überblick

1098 Strafverfahren: Allgemeine Rechte des Beschuldigten

Zur Erreichung eines rechtsstaatlichen Strafverfahrens mit drohenden Eingriffen in Grundrechte des **Beschuldigten** stehen diesem **besondere Rechte** zu (§ 57; § 49 StPO).

Beschuldigte haben grundsätzlich folgende **allgemeine verfahrensrechtliche Rechte**:

- Information über die Vorwürfe und Rechtsbelehrung (§ 57 Abs 3; § 6 Abs 2, § 50, StPO),
- Rechtliches Gehör (§ 84; § 115; § 6 StPO),
- Recht auf Verteidigung (§ 77; § 7 StPO),
- Recht auf Akteneinsicht (§ 79; § 51 bis § 53 StPO),
- Recht auf Verweigerung der Aussage mit Beweisverwertungsverbot (§ 84; § 98 Abs 4; § 164 StPO),
- Recht auf Antrag auf Beweisaufnahme (§ 114 Abs 2; § 55 StPO),
- Ablehnung von befangenen Organen oder Enthebung von Sachverständigen (§ 73; § 44 StPO),
- Antrag auf Einstellung des Vorverfahrens oder Fristsetzung (§ 124 Abs 1; § 108 StPO),
- Recht auf Erhebung von Rechtsmitteln und Rechtsbehelfen.

1099 Überblick: Finanzstrafverfahren



Abbildung 57: Finanzstrafverfahren.