

Kapitel 1 | Grundsätze des Steuerrechts

K1

1. Funktionen von Steuern und Abgabenanspruch



Theoriefragen | Funktionen von Steuern, Abgabenanspruch (Rz 1-5)

1. Welche **Funktionen** erfüllen Steuern? Was sind **Abgaben, Steuern, Beiträge und Gebühren** und wie stehen sie zueinander im Verhältnis? Rz 1, 2

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, Sozialleistungen, 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.

Steuern haben nicht nur eine **finanzierende** Funktion, sondern auch eine **lenkende** Funktion für das Handeln der einzelnen Individuen. Darüber hinaus erfüllen Steuern auch eine **soziale** Funktion, indem sie sozial Schwächere entlasten und somit auch eine **Umverteilungsfunktion** von Vermögen zugunsten der weniger Wohlhabenden entsteht. Ebenso übernehmen Steuern eine **wirtschaftliche** Funktion, indem sinnvolle wirtschaftliche Vorgänge steuerlich entlastet werden.

2. Was ist ein **Abgabenanspruch**? Wer ist **Abgabengläubiger**? Durch wen erfolgt die Einhebung der Abgaben? Wie unterscheidet man Abgaben aufgrund deren **Verteilung** auf die Gebietskörperschaften? Rz 3, 4

Der Abgabenanspruch ist ein **öffentlich-rechtlicher Anspruch** des Staates gegenüber seinen Bürgern.

Abgabengläubiger ist der Staat in Form von Gebietskörperschaften als juristische Personen des öffentlichen Rechts, **Abgabenschuldner** sind die einzelnen Bürger. Zwischen dem Abgabengläubiger und dem Abgabenschuldner besteht ein Abgabenschuldverhältnis. **Abgabengläubiger** sind Bund, Land und Gemeinde. Zur Einhebung der Abgaben bedienen sie sich der Abgabenverwaltungsbehörden (vgl § 49 Abs 1 BAO).

Abgaben gelten als **ausschließliche** Bundesabgaben, wenn sie dem Bund ausschließlich zukommen. **Gemeinschaftliche** Bundesabgaben werden zwischen Bund und Ländern oder Gemeinden geteilt. Dazu zählen gemeinschaftliche Bundesabgaben, die auch durch den Bund erhoben werden; Zuschlagsabgaben, die aus einer Stammabgabe des Bundes und Zuschlägen der Länder und Gemeinden bestehen, sowie Abgaben von demselben Besteuerungsgegenstand von Bund und Ländern oder Gemeinden. Ausschließliche Landesabgaben oder Gemeindeabgaben kommen den Ländern oder Gemeinden ausschließlich zu. Gemeinschaftliche Landesabgaben werden zwischen Ländern und Gemeinden geteilt und bestehen in Unterformen wie bei gemeinschaftlichen Bundesabgaben (§ 5 F-VG, Finanzverfassung).

Die Bundesabgaben werden grundsätzlich durch die **Bundesfinanzverwaltung** bemessen, eingehoben und zwangsweise eingebracht. Bundesgesetze können Abweichendes bestimmen (§ 11 Abs 1 und 2 F-VG). Sonstige Länder- oder Gemeindeabgaben werden durch Organe der Länder oder der Gemeinden bemessen und eingehoben (§ 11 Abs 3 F-VG).

3. Wer ist **Abgabenschuldner**? Wer kann noch für Abgaben herangezogen werden? Rz 5

Der Abgabenschuldner, also derjenige, der die Abgabe schuldet, ergibt sich aus den Abgabenvorschriften. Wer Abgabenschuldner ist, bestimmt sich grundsätzlich danach, wer nach den Abgabenvorschriften Steuersubjekt ist. Neben dem **Steuersubjekt** (als Abgabenschuldner) kommen auch **Rechtsnachfolger des Abgabenschuldners** (vgl §§ 14, 19 BAO) oder andere Personen in Betracht, die für eine Abgabenschuld haften (vgl § 7 BAO).



Theoriefragen | Elemente des Abgabenanspruchs (Rz 6-10)

4. Was sind die **vier wesentlichen Elemente** des Abgabenanspruchs (Prüfungsschema)? Rz 6

Der Abgabenanspruch leitet sich aus den vier wesentlichen Elementen einer Steuer ab: **Steuersubjekt, Steuerobjekt, Steuerermittlung und Steuererhebung**.

5. Was versteht man unter **Steuersubjekt**? Wie unterscheiden sich **direkte** von **indirekten** Steuern? Rz 7

Steuersubjekt ist die Person, die der Steuer unterliegt und die Steuer daher schuldet. Steuerschuldner ist grundsätzlich derjenige, der einen Steuertatbestand verwirklicht. Dabei können auch mehrere Personen in Betracht kommen (vgl § 6 BAO).

Der Steuerschuldner ist dabei nicht immer derjenige, der die Steuer auch berechnet und an die Abgabenbehörde abführt. Steht nicht der Steuerschuldner selbst im Fokus der Besteuerung, weil er die Steuer auf eine andere Person wirtschaftlich überwälzen kann, dann handelt es sich um eine **indirekte** Steuer. Steht der Steuerschuldner jedoch im Fokus der Steuer, dann handelt es sich um eine **direkte** Steuer.

6. Was versteht man unter **Steuerobjekt**? Welche **Steuerarten** auf der Grundlage des Steuerobjekts kann man unterscheiden? Was ist der Unterschied zwischen **steuerbar** und **steuerfrei**? Rz 8

Der Abgabensanspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft (§ 4 BAO). Das Steuerobjekt bestimmt dabei das Objekt der Besteuerung.

Als **Steuerobjekt** kommt dabei der Ertrag, das Vermögen, der Rechtsverkehr oder der Verbrauch in Betracht. **Steuerarten** sind daher Ertragsteuern, Vermögensteuern, Verkehrsteuern, Verbrauchsteuern oder Lohnsummensteuern.

Sachverhalte **außerhalb** des Steuerobjekts sind **nicht steuerbar**. Davon zu unterscheiden ist jedoch ein Sachverhalt, der grundsätzlich unter den Begriff des Steuerobjekts fällt, aber aufgrund einer entsprechenden Bestimmung von der Besteuerung ausgenommen oder befreit ist.

7. Was versteht man unter der **Steuerermittlung**? Wie **erfolgt** diese grundsätzlich? Was ist der Unterschied zwischen einer **Subjektsteuer** (Personensteuer) und einer **Objektsteuer** (Sachsteuer)? Nennen Sie Beispiele zum anwendbaren Steuersatz nach dem EStG und dem KStG. Rz 9

Die Steuer ermittelt sich grundsätzlich aus dem **anzuwendenden Steuersatz multipliziert mit der Bemessungsgrundlage**. Der anwendbare Steuersatz ist ein Prozentanteil der Bemessungsgrundlage und ist entweder fix oder ergibt sich aufgrund eines (progressiven) Steuertarifs, wonach der anzuwendende Steuersatz von der Höhe der Bemessungsgrundlage abhängt.

Die Bemessungsgrundlage ergibt sich grundsätzlich aus einem zahlenmäßigen Wert, abgeleitet vom Steuerobjekt. Als Bemessungsgrundlage kommen daher das Einkommen, das Entgelt, der Vermögenswert, die Gegenleistung oder die Summe der Arbeitslöhne in Betracht.

Hängt die Ermittlung der Steuer aufgrund des Steuersatzes und der Bemessungsgrundlage von Eigenschaften des Steuersubjekts ab, dann handelt es sich um eine **Subjektsteuer** oder Personensteuer. Ist die Ermittlung der Steuer vorrangig auf das Besteuerungsobjekt gerichtet, spricht man von einer **Objektsteuer** oder Sachsteuer.

Beispiele zum anwendbaren Steuersatz: EStG – Einkommensteuersätze: fix in Höhe von 6 %, 25 %, 27,5 % und 30 % und progressiver Steuertarif von 0 % bis 55 % (§§ 27a, 30a, 33, 67 Abs 1 EStG); KStG – Körperschaftsteuersatz: 23 % (in 2023: 24 % fix; § 22 KStG).

8. Was versteht man unter **Steuererhebung**? Welche **Erhebungsformen** gibt es allgemein? Durch welches **Verfahren** erfolgt die Erhebung und durch welche **Strafbestimmungen** soll die Erhebung gesichert werden? Rz 10

Als letzter Schritt ist die ermittelte Steuer von der zuständigen Abgabenbehörde zu erheben. Dabei ist die **Mitwirkung** sowohl **des Steuerschuldners** als auch anderer Personen notwendig. Als Erhebungsformen kommen Selbstberechnung, Abzugsteuern, Vorauszahlung, Veranlagung und Festsetzung in Betracht.

Die **Erhebung der Steuer** erfolgt im Wege des Abgabenverfahrens (insbesondere Verfahren nach der BAO). Zweck des Abgabenverfahrens ist es, in einem förmlichen, rechtsstaatlichen Verwaltungsverfahren den Sachverhalt zu ermitteln, der den Tatbestand einer Abgabe erfüllen könnte, über das Vorliegen eines Abgabensanspruches und dessen Höhe zu entscheiden und diesen entsprechend einzuhoben.

Das Finanzstrafrecht stellt den ordnungsgemäßen Ablauf des Abgabenverfahrens und damit auch die Erhebung der Abgaben sicher.

2. Ermittlung und Bewertung



Theoriefragen | Allgemeine Grundsätze zur Ermittlung des Abgabenspruchs (Rz 12-17)

9. Was versteht man unter der **wirtschaftlichen Betrachtungsweise**? Inwieweit wirken sich **Scheingeschäft** und **Scheinhandlungen**, **gesetzliche Gebote und Verbote** auf die Steuer aus? Welche **weiteren Grundsätze** werden aus der wirtschaftlichen Betrachtungsweise **abgeleitet**? Rz 12

Für die Ermittlung des Abgabenspruchs und zur Beurteilung der damit in Zusammenhang stehenden steuerrechtlichen Fragen und des steuerrelevanten Sachverhalts ist vorrangig die wirtschaftliche Betrachtungsweise maßgebend (§ 21 Abs 1 BAO). Maßgeblich ist dabei der **wahre wirtschaftliche Gehalt** und nicht die äußere

Erscheinungsform.

Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen sind für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend (§ 23 Abs 1 BAO). Eine Steuer ist auch dann zu erheben, wenn der Sachverhalt, der den Tatbestand erfüllt, gegen ein **gesetzliches Gebot oder Verbot** oder gegen die guten Sitten verstößt (§ 23 Abs 2 BAO). Sofern ein Rechtsgeschäft nichtig oder anfechtbar ist, schadet dies der Erfüllung des Tatbestands nicht, solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis eintreten und bestehen lassen bzw die Anfechtung nicht mit Erfolg durchgeführt wird (§ 23 Abs 3 und 4 BAO). Diese Bestimmung ergänzt den Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Aus der wirtschaftlichen Betrachtungsweise werden weitere Grundsätze abgeleitet:

- **Steuerliche Begriffsbildung:** Die wirtschaftliche Betrachtungsweise macht eigene steuerlich geprägte Begriffe notwendig, die sich von rechtlich bereits existierenden Begriffen unterscheiden, wie insbesondere Wirtschaftsgüter, Angehörige (§ 25 BAO), Wohnsitz, Aufenthalt, Sitz (§§ 26 und 27 BAO), Gewerbebetrieb, Betriebsstätte, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, Vermögensverwaltung (§§ 28 ff BAO) sowie gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke (§§ 34 ff BAO).
- **Zurechnung von Wirtschaftsgütern** an den wirtschaftlichen Eigentümer (§ 24 BAO).
- **Missbrauchstatbestand** (§ 22 BAO): Dient bei Anknüpfung des Gesetzes an rechtliche Vorgänge und Verwendung von ungewöhnlichen Rechtsformen und Rechtsgeschäften zur Vermeidung der Steuerumgehung.
- **Bewertungsgrundsätze:** Die Bewertung erfolgt nach wirtschaftlichen Grundsätzen.

10. Wem sind **Wirtschaftsgüter** für steuerliche Zwecke grundsätzlich **zuzurechnen**? Rz 13

Ausprägung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist die Zurechnung von Wirtschaftsgütern für abgabenrechtliche Zwecke (§ 24 BAO). Wirtschaftsgüter sind **nicht dem rechtlichen Eigentümer** zuzurechnen, sondern einer anderen Person, wenn diese über die Wirtschaftsgüter wie ein Eigentümer wirtschaftlich verfügen kann. Dieses **wirtschaftliche Eigentum** ist die Befugnis, über die Substanz und den Nutzen des Wirtschaftsguts gleich einem rechtlichen Eigentümer zu verfügen und die Herrschaft darüber auszuüben.

11. Was versteht man unter der **rechtlichen Betrachtungsweise**? Rz 14

In bestimmten Abgabenvorschriften wird zugunsten einer rechtlichen Betrachtungsweise von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise abgewichen (vgl § 21 Abs 2 BAO).

Wird daher rein auf rechtliche Umstände und somit auf die **rechtliche Ausgestaltung** oder die rechtliche Gültigkeit eines Vorgangs abgestellt, dann tritt insoweit die wirtschaftliche Betrachtungsweise in den Hintergrund. Dasselbe gilt für die Anknüpfung an formale Umstände.

Tendenziell knüpft das Steuerrecht bei älteren Steuerarten wie **Vermögens- und Verkehrssteuern** vorrangig an rechtliche Gegebenheiten an (rechtliche Betrachtungsweise), hinsichtlich der jüngeren Ertragsteuern stehen wirtschaftliche Vorgänge im Vordergrund (wirtschaftliche Betrachtungsweise).

12. Was versteht man unter **Missbrauch**? Rz 15

Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des privaten Rechts kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären (§ 22 Abs 1 und Abs 3 BAO).

Anwendung findet die Missbrauchsbestimmung aufgrund der historischen Entwicklung dann, wenn **wirtschaftliche Vorgänge besteuert** werden sollen und die **gesetzliche Bestimmung dabei an die entsprechende rechtliche Form anknüpft**.

13. Welche **Elemente** müssen bei **Missbrauch** vorliegen? Rz 16

Missbrauch liegt vor, wenn eine rechtliche Gestaltung, die einen oder mehrere Schritte umfassen kann, oder eine Abfolge rechtlicher Gestaltungen im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen ist. Ungewöhnlich und unangemessen sind solche Gestaltungen, die unter Außerachtlassung der damit verbundenen Steuerersparnis nicht mehr sinnvoll erscheinen, weil der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft. Bei Vorliegen von triftigen wirtschaftlichen Gründen, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, liegt kein Missbrauch vor (§ 22 Abs 2 BAO).

14. Wie wirken sich **nachträgliche Ereignisse** auf einen entstandenen Abgabenanspruch aus? Rz 17

Nachträgliche Ereignisse haben grundsätzlich **keine Auswirkung** auf einen einmal entstandenen Abgabenanspruch.

Der Anspruch entsteht unabhängig davon, ob die Abgabe später durch die Behörde festgesetzt wird oder wann die Abgabe fällig ist (§ 4 Abs 4 BAO). Ein nachträgliches Ereignis kann eine einmal entstandene Steuerschuld **nicht rückgängig machen oder rückwirkend ändern**. Eine Rückwirkung ist nur dann möglich, wenn dies gesetzlich vorgesehen ist.

Der Zeitpunkt der Berücksichtigung nachträglicher Ereignisse hängt grundsätzlich vom Entstehungsgrund ab: Entsteht die Steuerschuld laufend, also periodenbezogen, dann wird eine rückwirkende Berücksichtigung nicht infrage kommen, weil diese in Folgeperioden ausgeglichen werden kann. Grundet sich die Steuerschuld allerdings auf ein einmaliges, also stichtagsbezogenes Ereignis, dann wäre eine rückwirkende Berücksichtigung nachträglicher Ereignisse zu rechtfertigen, weil diese in der Zukunft nicht mehr korrigierbar wäre.


Theoriefragen | Bewertungsgrundsätze im Steuerrecht (Rz 18-22)

K1

15. Wozu ist eine **Bewertung** im Steuerrecht notwendig und nach welcher **Betrachtungsweise** erfolgt diese? Rz 18

Der Steueranspruch des Staats besteht in einem **Wertbetrag** in Euro, welcher auf der zuvor zu ermittelnden Bemessungsgrundlage beruht. Die Bemessungsgrundlage leitet sich von wirtschaftlichen Vorgängen ab, die zu diesem Zweck zu bewerten sind. Bewertungsgrundsätze regeln dabei, allgemein oder im Speziellen, für die jeweiligen Steuerarten, wie die Bewertung der wirtschaftlichen Vorgänge zu erfolgen hat. Maßgeblich ist auch hier die **wirtschaftliche Betrachtungsweise** und nicht ein rechtliches oder formelles Verständnis.

16. Was sind die **Bewertungsobjekte** und wie kann man diese **einteilen**? Rz 19

Bewertungsobjekte sind grundsätzlich einerseits **Vermögen und Schulden**, andererseits **Nutzungen und Leistungen**. Bei Vermögen werden **materielle** (körperliche) von immateriellen (unkörperlichen) sowie **bewegliche** von **unbeweglichen** Vermögensgegenständen unterschieden.

Daneben gilt insbesondere im Ertragsteuerrecht die Unterscheidung zwischen **Anlagevermögen** (Vermögen, das dem Unternehmen dauerhaft dienen soll) und **Umlaufvermögen** (sonstiges Vermögen, vgl § 6 Z 1 und 2 EStG; § 198 Abs 2 und 4 UGB). Im Steuerrecht wird für die Begriffe Vermögensgegenstand und Schulden der inhaltlich vergleichbare Begriff des Wirtschaftsguts, als positives oder negatives Wirtschaftsgut, verwendet.

17. Welche **Wertmaßstäbe** gibt es im Steuerrecht? Was versteht man unter dem **Einheitswert**, dem **Grundstückswert** und dem **Buchwert**? Was sind **stille Reserven**? Rz 20

Für die Bewertung kennt das Steuerrecht allgemeine und besondere Wertmaßstäbe. Bei Bewertungen ist grundsätzlich der gemeine Wert zugrunde zu legen (§ 10 BewG). Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, sind in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen (§ 12 BewG). Die Bewertung erfolgt nach einem objektiven Maßstab, sodass ungewöhnliche und persönliche Umstände unberücksichtigt bleiben.

- Der **gemeine Wert** ist durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre (Verkehrswert des einzelnen Wirtschaftsguts, § 10 BewG).
- Der **Teilwert** ist der Betrag, den ein Erwerber des gesamten Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt (§ 12 BewG, § 6 Z 1 EStG).

Für bestimmte Abgabenarten bestehen besondere Wertmaßstäbe:

- Der **Einheitswert** (§§ 19 ff BewG) ist für die Grunderwerbsteuer und die Grundsteuer ein wesentlicher und steuerlich gesondert festgestellter Maßstab für Grundstücke. In der Praxis ist der Einheitswert mangels fortlaufender Aktualisierung erheblich niedriger als der gemeine Wert (oft beträgt dieser nur 10 % bis 30 % des gemeinen Werts).
- Der **Grundstückswert** ist ein eigener Wert für die Grunderwerbsteuer.
- Der **Buchwert** ist in der Ertragsteuer ein besonderer Wertmaßstab, der sich aus den Anschaffungskosten oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts nach eventueller Minderung durch Absetzung für Abnutzung, Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung sowie Teilwertabschreibung und Erhöhung durch Zuschreibung ergibt (§ 6 Z 1 und 2 EStG). Der Unterschiedsbetrag zwischen dem in der Bilanz ausgewiesenen Buchwert und dem nicht in der Bilanz ausgewiesenen tatsächlich höheren gemeinen Wert oder Teilwert wird als **stille Reserve** bezeichnet.

18. Welche **Bewertungsgrundsätze** gibt es und **wo sind sie geregelt**? Was besagt der **Einzelbewertungsgrundsatz**? Wie wirken sich **Bedingungen** auf die Bewertung aus? Rz 21

Es bestehen **allgemeine** und für einzelne Steuerarten davon teilweise **abweichende** Bewertungsgrundsätze. Die allgemeinen Bewertungsgrundsätze sind im **Bewertungsgesetz** geregelt.

Nach dem **Einzelbewertungsgrundsatz** ist nach den Steuergesetzen entweder ein einzelnes Wirtschaftsgut oder eine wirtschaftliche Einheit, die aus mehreren Wirtschaftsgütern bestehen kann, für sich zu bewerten.

Bedingungen werden wie folgt berücksichtigt: Bei **aufschiebenden** Bedingungen sind der Erwerb von Wirtschaftsgütern und die Entstehung einer Last erst zu berücksichtigen, wenn die Bedingungen eingetreten sind. Bei **auflösenden** Bedingungen sind der Erwerb von Wirtschaftsgütern und die Entstehung einer Last bereits für Zwecke der Bewertung zu berücksichtigen. Für Zwecke der Bewertung liegt eine Bedingung sowohl dann vor, wenn der Eintritt dem Grunde nach ungewiss ist, als auch dann, wenn der Eintritt dem Grunde nach sicher, aber nur dem Zeitpunkt nach ungewiss ist (§§ 4 bis 8 BewG).

19. Wie erfolgt allgemein die **Bewertung von Unternehmen und Beteiligungen**? Welche **Bewertungsverfahren** gibt es? Was ist das **Wiener Verfahren**? Rz 22

Der Wert von Unternehmen ist, wenn ein Wert aus Verkäufen nicht ableitbar ist, unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten zu schätzen. Er beinhaltet auch stille Lasten, stille Reserven sowie den Firmenwert. In der Regel erfolgt die Ermittlung des Teilwerts durch eine objektive **Unternehmensbewertung** nach wissenschaftlich anerkannten Methoden. Dabei sind die in den Fachgutachten

des Fachsenats für Betriebswirtschaft und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (**KFS/BW1**) dargestellten Methoden der Unternehmensbewertung als wissenschaftlich anerkannte Methoden anzusehen.

K1

Der **Wert von Beteiligungen** an Unternehmen ist, wenn kein Kurswert der Beteiligung besteht und aus Verkäufen nicht ableitbar ist, auf der Grundlage des Unternehmens zu ermitteln. Ist der gemeine Wert zu bestimmen und gehören einer Person mehrere Anteile an einer Gesellschaft, wodurch der gemeine Wert der Anteile insgesamt aufgrund besonderer Umstände (wie einer Beherrschungsmöglichkeit) höher als der Gesamtwert der einzelnen Anteile ist, dann ist der gemeine Wert der gesamten Beteiligung maßgebend (§ 13 BewG). Die Finanzverwaltung zieht zur Schätzung das **Wiener Verfahren** heran, wonach sich der gemeine Wert aus dem Mittelwert des Vermögenswerts des Gesamtvermögens und dem Ertragswert der Gesellschaft ermittelt.

3. Steuerentlastungen und Begünstigungen



Theoriefragen | Motive und Formen steuerlicher Entlastungen und Begünstigungen (Rz 23-35)

20. Was sind **Motive** steuerlicher Entlastungen und Begünstigungen? Rz 25

Steuerrechtliche Bestimmungen enthalten eine Vielzahl an Entlastungen und Begünstigungen verschiedenster Art.

Motive für steuerliche Entlastungen und Begünstigungen sind dabei:

- **Sozial:** zur Entlastung von Steuern aus sozialen Gründen;
- **Wirtschaftlich:** zur Entlastung von Steuern aus wirtschaftlichen Gründen;
- **Systembedingt:** zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung oder sonstigen Mehrfachbelastung;
- **Verwaltungsökonomisch:** zur Entlastung von Steuerpflichtigen und Behörden;
- **Lenkend:** zur Änderung des Verhaltens von Steuerpflichtigen.

Steuerbegünstigungen werden auch aus mehreren als nur einem einzigen Motiv gewährt. So kann eine lenkende Steuerbegünstigung gleichzeitig auch einen die Wirtschaft stimulierenden Effekt haben. Verwaltungsökonomische Entlastungen können gleichzeitig auch eine soziale Begünstigung darstellen.

21. Was sind **Formen** steuerlicher Entlastungen und Begünstigungen? Was ist der Unterschied zwischen **Freibetrag** und **Freigrenze**? Rz 26

Die Steuerbegünstigung kann auf allen **vier Ebenen** einer Steuer gewährt werden.

- **Steuersubjekt:** persönliche Befreiung eines Steuerschuldners;
- **Steuerobjekt:** sachliche Befreiung eines Steuerobjekts;
- **Steuerermittlung:** Anwendung eines geringeren Steuersatzes oder sachliche Befreiung von Teilen der Bemessungsgrundlage;
- **Steuererhebung:** Aufschub, keine Erhebung, Absetzbetrag, Steuergutschrift.

Begünstigungen der Höhe nach werden im Wege von Freibeträgen und Freigrenzen gewährt. Ein **Freibetrag** befreit bis zur Höhe des Betrags, der darüber hinausgehende Betrag unterliegt der Besteuerung. Eine **Freigrenze** führt zur Befreiung eines Betrags nur dann, wenn der Betrag die Freigrenze nicht übersteigt. Übersteigt der Betrag die Freigrenze, ist der gesamte Betrag steuerpflichtig.

22. Was versteht man **Begünstigungen** für **ideelle Zwecke**? Rz 27-28

Besondere Steuerbegünstigungen bestehen bei Betätigung für **gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke** (§§ 34 bis 47 BAO).

Eine Körperschaft muss, um unter die Begünstigung zu fallen, dabei sowohl **rechtlich** nach Gesetz, Satzung, Stiftungsbrief oder ihrer sonstigen Rechtsgrundlage, als auch **tatsächlich** durch die Geschäftsführung unmittelbar und ausschließlich der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke dienen (§ 34 Abs 1 BAO). Diese Voraussetzungen müssen bei der Begünstigung von der Körperschaftsteuer **zeitraumbezogen** während des gesamten Veranlagungszeitraums (Kalenderjahres) bestehen, bei den übrigen Abgaben zeitpunktbezogen im Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld (§ 43 BAO).

23. Welche **Begünstigungen** bestehen aus **wirtschaftlichen Gründen**? Welche Begünstigungen bestehen für **Neugründungen**? Rz 29-32

Steuerbegünstigungen aus wirtschaftlichen Gründen sind grundsätzlich alle Formen von **Investitionsbegünstigungen**. Steuerbegünstigungen werden aus wirtschaftlichen Gründen auch für **Neugründungen, Übertragungen, Umgründungen** und die **Beendigung von Unternehmen** gewährt.

Zur Förderung der **Neugründung** von Betrieben und erstmaligen Betriebsübernahmen werden aufgrund einer Erklärung bestimmte Steuern, Gebühren und Beiträge nicht erhoben (§ 1 NeuFöG). Eine Neugründung liegt vor, wenn eine natürliche Person erstmals einen Betrieb neu eröffnet und sich erstmalig als Betriebsinhaber nach der Eröffnung beherrschend betätigt. Die Person muss für zwei Jahre Betriebsinhaber bleiben und der Betrieb darf innerhalb von 12 Monaten nicht um bestehende Betriebsteile erweitert werden (§ 2 NeuFöG). Eine erstmalige Betriebsübernahme liegt vor, wenn der Betriebsinhaber eines bestehenden Betriebs oder Teilbetriebs wechselt und sich der neue Betriebsinhaber erstmals beherrschend betrieblich betätigt. Die Person muss für zwei Jahre

Betriebsinhaber bleiben und den Betrieb über fünf Jahre fortführen (§ 5a NeuFöG).

Der Betriebsinhaber hat als Voraussetzung der Inanspruchnahme der Begünstigungen eine **Erklärung** bei den zuständigen Behörden vorzulegen. Die gesetzliche Berufsvertretung hat den Betriebsinhaber vorab zu beraten und dies auch auf der Erklärung zu bestätigen. Die Bestätigungen und die Einreichung der Erklärung kann auch elektronisch abgewickelt werden (§ 4 NeuFöG).

Für die **Übertragung eines Unternehmens** bestehen abgesehen von den Begünstigungen des Neugründungsförderungsgesetzes weitere Begünstigungen. Auch für die **Betriebsaufgabe** sind Begünstigungen vorgesehen.

Das Steuerrecht sieht steuerliche Begünstigungen für **Umgründungen** von Unternehmen vor.

24. Was versteht man unter **systembedingten, verwaltungsökonomischen oder lenkenden Begünstigungen**? Was versteht man unter einer **Freigrenze**? Rz 33-35

Aus Gründen der **Steuersystematik** kann eine Besteuerung unterbleiben, weil es sonst zu einer Doppelbesteuerung oder erhöhten Steuerbelastung kommen würde. Eine Entlastung von einer Doppel- oder Mehrfachbesteuerung erfolgt grundsätzlich durch Befreiung des Steuerobjekts oder der Anrechnung der Steuer.

Aus **Vereinfachungsgründen** können bestimmte Sachverhalte von der Besteuerung ausgenommen oder begünstigt werden. Dies erfolgt grundsätzlich in Fällen, in denen die Steuer über Bagatellbeträge nicht hinausgehen würde. Dies ist grundsätzlich an Freigrenzen zu erkennen, wonach eine Besteuerung nur dann erfolgt, wenn die Freigrenze überstiegen wird.

Lenkende Steuerbegünstigungen werden eingesetzt, damit die Steuerpflichtigen ihr Verhalten in bevorzugte Handlungen ändern.

4. Steuerrechtliche Rahmenbedingungen – Verfassungsrecht



Theoriefragen | Verfassungsrecht (Rz 36-41)

25. Was versteht man unter dem **Legalitätsprinzip** als verfassungsrechtliche Rahmenbedingung des Steuerrechts? Was versteht man unter dem **Stufenbau der Rechtsordnung**? Welche **Anforderungen** müssen **Normen** erfüllen? Rz 36

Steuern begründen öffentlich-rechtliche Ansprüche des Staats gegenüber seinen Bürgern. Der Staat tritt dabei mit Hoheitsgewalt auf. **Nach verfassungsrechtlichen Grundsätzen darf die gesamte staatliche Verwaltung nur aufgrund der Gesetze ausgeübt werden (Art 18 Abs 1 B-VG).** Öffentliche Abgaben können grundsätzlich nur aufgrund der Gesetze erhoben werden (§ 5 F-VG). Daher müssen Steuern auf entsprechenden Regeln beruhen, dem Steuerrecht.

Das Steuerrecht beruht dabei auf unterschiedlichen Normen des **Stufenbaus der Rechtsordnung**, und zwar sowohl auf allgemein verbindlichen Normen im Verfassungsrang und auf einfacher gesetzlicher Ebene als auch auf Verordnungsebene. **Bescheide und Entscheidungen** durch die Rechtsprechung sind individuell verbindliche Anordnungen, welche die allgemein verbindlichen Normen für den Einzelnen konkretisieren. Darüber hinaus gibt es unverbindliche Auffassungen der Finanzverwaltung, die als Auslegungsbefehl für die Finanzbehörden praktisch wesentlich von Bedeutung sind und wissenschaftliche Literatur, die sich ebenso mit der Auslegung des Steuerrechts auseinandersetzt.

Die Normen müssen hinreichend bestimmt sein. Sind sie nicht hinreichend bestimmt, können sie vom Verfassungsgerichtshof aufgehoben werden. Sie müssen auch im Einklang mit übergeordneten Normen stehen. Auch Bescheide müssen mit den allgemeinen Normen im Einklang stehen und dürfen weder inhaltlich noch verfahrensrechtlich rechtswidrig sein.

26. Wem kommt verfassungsrechtlich die **Zuständigkeit für die steuerliche Gesetzgebung** zu? Rz 37

Die Zuständigkeit für die Gesetzgebung ergibt sich aus der Verfassung: **Bundessache ist die Gesetzgebung betreffend Bundesfinanzen**, insbesondere öffentliche Abgaben, die ausschließlich oder teilweise für den Bund einzuheben sind (Art 10 Abs 1 Z 4 B-VG). Die Zuständigkeiten des **Bundes** und der **Länder** auf dem Gebiet des Abgabewesens werden durch das **Finanz-Verfassungsgesetz** geregelt (Art 13 Abs 1 B-VG).

Grundsätzlich ist der **Bund** für die **Gesetzgebung** für Bundesabgaben, allgemeine Bestimmungen und ein einheitliches Abgabeverfahren zuständig. **Länder** sind für die Gesetzgebung für **Landesabgaben** zuständig. Gemeinden können ermächtigt werden, durch Bundes- oder Landesgesetzgebung bestimmte Abgaben durch Beschluss der Gemeindevertretung zu erheben (freies Beschlussrecht der Gemeinden). Der Bund hat die Kompetenzhoheit über die Zuständigkeit des Bundes, der Länder und der Gemeinden sowie eine Eingriffshoheit im öffentlichen Interesse. Die Länder haben ähnliche Hoheiten gegenüber den Gemeinden (§§ 7 bis 9 F-VG). Im Bereich des Finanzstrafrechts ist generell der Bund zuständig mit Ausnahme des Verwaltungsstrafrechts hinsichtlich Landes- und Gemeindeabgaben (Art 10 Abs 1 Z 6 B-VG). Die Gesetzgebung zum Verwaltungsstrafverfahren betreffend Landes- und Gemeindeabgaben hat der Bund an sich gezogen (Art 11 Abs 2 B-VG).

27. Welche Besonderheiten ergeben sich für das **Steuerrecht als Teil des öffentlichen Rechts**? Rz 38

Das Steuerrecht ist aufgrund der Zuordnung zum Hoheitsbereich des Staats dem **öffentlichen Recht** zuzuordnen und grundsätzlich **zwingendes** Recht. Der Bürger kann sich daher dem Steuerrecht grundsätzlich nicht entziehen. Auch die Abgabenbehörde ist an die steuerrechtlichen Bestimmungen gebunden.

Steuern bedeuten für den Bürger einerseits **Verpflichtungen**, die sich aus den einzelnen Steuergesetzen ergeben. Die Kenntnis des Steuerrechts ist daher notwendig, um aus der Nichterfüllung dieser Verpflichtungen negative Konsequenzen (Strafen, zusätzliche Belastungen) für den Bürger zu vermeiden.

Aus dem Steuerrecht ergeben sich andererseits auch **Möglichkeiten**. Steuergesetze schreiben bereits im Vorhinein diese Verpflichtungen fest und lassen diese daher im Voraus erkennen. Eine umfangreiche Kenntnis des Steuerrechts eröffnet Wege, diesen Verpflichtungen innerhalb des wirtschaftlichen Spielraums auszuweichen und zukünftige Belastungen durch rechtzeitige Steuerplanung zu verhindern. Die Kenntnis des Steuerrechts hat daher die positive Konsequenz der ermöglichten Steuervermeidung.

Steuerrecht ist **nicht immer zwingend**. Die Abgabenbehörde ist zwar grundsätzlich an die steuerlichen Bestimmungen gebunden. Formelle und rechtsgültige Vereinbarungen zwischen Abgabenbehörden und Steuerpflichtigen über die Abgabenschuld sind daher nur eingeschränkt möglich. In vielen Fällen kommt es jedoch zu informellen Einigungen über die Abgabenschuld im Wege von Außenprüfungen zwischen Außenprüfer und Steuerpflichtigen.

Das Gesetz räumt den Abgabenbehörden jedoch in gewissen Fällen **Ermessen** (§ 20 BAO) ein, um auf spezielle Situationen individuell reagieren zu können. Die Abgabenbehörde hat sich in diesem Fall im gesetzlichen Rahmen dieses Ermessens zu bewegen. Die Überprüfung der Ausübung ist daher darauf beschränkt, ob diese im vorgegebenen Rahmen geblieben ist. In bestimmten Fällen räumt das Gesetz dem Steuerpflichtigen selbst **Wahlmöglichkeiten** ein, um die Steuerbelastung zu beeinflussen.

28. Inwieweit besteht für das Steuerrecht ein **Grundrechtsschutz**? Welche **Grundrechte** sind betroffen? Was versteht man unter **Vertrauensgrundsatz**? Was ist das **Sachlichkeitsgebot**? Rz 39

Als Teil des öffentlichen Rechts muss das Steuerrecht inhaltlichen Anforderungen des **Verfassungsrechts** und damit auch den **Grundrechten** entsprechen.

Für das Steuerrecht ist insbesondere der Gleichheitssatz (Art 7 Abs 1 B-VG) zu beachten und die daraus abgeleiteten Anforderungen des Vertrauensgrundsatzes und des Sachlichkeitsgebots. Die Vorschreibung einer Abgabe kann auch das Recht auf Eigentum verletzen (Art 5 StGG).

29. Was versteht man unter **Vertrauensgrundsatz**? Rz 40

Nach dem **Vertrauensgrundsatz** wird das Vertrauen in die Rechtsordnung unter bestimmten Voraussetzungen geschützt. Rückwirkende Steuergesetze sind aufgrund des Vertrauensschutzes verfassungsrechtlich nur eingeschränkt zulässig.

30. Was ist das **Sachlichkeitsgebot**? Nennen Sie Beispiele der Rechtsprechung zum Gleichheitssatz. Rz 41

Nach dem **Sachlichkeitsgebot** ist objektiv und sachlich Gleiches stets gleich und Ungleiches ungleich zu behandeln. Daher muss auch eine unterschiedliche Besteuerung auf objektiven Kriterien beruhen. Eine Ausnahmeregelung ist dann verfassungskonform, wenn sie sich innerhalb des dem Gesetzgeber von der Verfassung eingeräumten rechtspolitischen Gestaltungsspielraums befindet. Dabei ist Objektivität in der Ausgestaltung des Steuersystems geboten. Auch rein verwaltungsökonomische Vereinfachungen können in einem angemessenen Verhältnis zu den Rechtsfolgen einen sachlichen Rechtfertigungsgrund für Differenzierungen bilden. Die Regelungen müssen jedoch zur Zielerreichung tauglich sein und dürfen nicht zu sachfremden, willkürlichen Ergebnissen führen.

Beispiele der Rechtsprechung zum Gleichheitssatz: Unsachliche Wertmaßstäbe, Unsachliche Steuerbefreiung, Unsachliche Steuerbelastung, Unsachliches Abzugsverbot

5. Steuerrechtliche Rahmenbedingungen – Europarecht, Völkerrecht



Theoriefragen | Europarecht, Völkerrecht (Rz 42-49)

31. Auf welche Weise und durch welche Rechtsakte wirkt das **EU-Recht** auf das Steuerrecht? Rz 42

Innerhalb der EU müssen wesentliche Grundsätze berücksichtigt werden, die zur Schaffung eines gemeinsamen Binnenmarktes (Art 26 AEUV) notwendig sind. Eine nationale Steuerbestimmung, die gegen EU-Recht verstößt, gilt nicht wie im Bereich des Verfassungsrechts als aufgehoben, sondern ist nur soweit anwendbar, als sie nicht zu unionsrechtswidrigen Ergebnissen führt (**europarechtskonforme Interpretation**).

Der europarechtliche Rahmen zielt inhaltlich darauf ab:

- die **Grundfreiheiten** im Steuerbereich und eine faire Besteuerung zu gewährleisten;
- die **Zusammenarbeit** der Mitgliedstaaten im Steuerbereich zu stärken; sowie

- staatliche **Beihilfen** durch diskriminierende Begünstigungen zu verhindern.

Mitgliedstaaten können im Steuerrecht ihre Steuergesetze gemäß ihren Prioritäten und Vorstellungen frei gestalten. Gemeinsame steuerrechtliche Bestimmungen auf Ebene der EU sind nur mittels Einstimmigkeit aller Mitgliedstaaten möglich. Eingeschränkt wird diese Souveränität durch die Bedürfnisse des gemeinsamen Binnenmarkts und den möglichen Einschränkungen durch nationale Steuergesetze. Die Kommission kann gegen Mitgliedstaaten bei Verletzung des EU-Rechts im Wege des Vertragsverletzungsverfahrens vorgehen.

Auf Ebene der EU sind **verbindliche** Rechtsakte:

- **Richtlinien**, die den Rahmen für die Mitgliedstaaten vorgeben und von den Mitgliedstaaten umzusetzen sind (bei Verletzung der Umsetzungspflicht besteht für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit einer Staatshaftungsklage vor dem VfGH);
- **Verordnungen**, die direkt anzuwenden sind; sowie
- **Entscheidungen** des Europäischen Gerichtshofs bzw der Kommission.

32. Welche **Voraussetzungen** muss das nationale Steuerrecht erfüllen, um allgemein **nicht die Grundfreiheiten zu verletzen**? Rz 43

Eine nationale Steuerbestimmung darf nicht soweit **diskriminierend** (Art 18 AEUV) sein, dass sie eine der vier Grundfreiheiten beschränkt und die Ungleichbehandlung nicht durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist.

Diskriminierend sind Bestimmungen, die **gleiche Sachverhalte ungleich** oder **ungleiche Sachverhalte gleich behandeln**. Dabei können einerseits Staatsbürger aus anderen Mitgliedstaaten ungünstiger behandelt werden als eigene Staatsbürger. Andererseits können auch eigene Staatsbürger, die sich auf die Grundfreiheiten berufen, ungünstiger behandelt werden als eigene Staatsbürger, die dies nicht tun. Maßgeblich sind die spezielle Situation und die konkret anzuwendenden Steuerbestimmungen.

Rechtfertigungen liegen vor, wenn die Beschränkung der Grundfreiheiten durch zwingende Gründe des öffentlichen Interesses gerechtfertigt ist. In einem solchen Fall muss aber außerdem die Beschränkung geeignet sein, die Erreichung des fraglichen Zieles zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist.

33. Welchen Inhalt und welche Auswirkungen haben die **vier Grundfreiheiten** auf das Steuerrecht? Rz 44

- Die Union umfasst eine Zollunion, die sich auf den gesamten **Warenaustausch** erstreckt; sie umfasst das Verbot, zwischen den Mitgliedstaaten Ein- und Ausfuhrzölle und Abgaben gleicher Wirkung zu erheben, sowie die Einführung eines gemeinsamen Zolltarifs gegenüber dritten Ländern (Art 28 AEUV).
- Innerhalb der Union ist die **Freizügigkeit der Arbeitnehmer** gewährleistet. Sie umfasst die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen (Art 45 AEUV). Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats sind verboten. Das Gleiche gilt für die Beschränkung der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind. Die **Niederlassungsfreiheit** umfasst die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen nach den Bestimmungen des Aufnahmestaats für seine eigenen Angehörigen (Art 49 AEUV). Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern sind verboten (Art 63 AEUV).
- Die **Kapitalverkehrsfreiheit** erfasst alle Geschäfte und Transaktionen von natürlichen oder juristischen Personen, die für den Kapitalverkehr bedeutend sind, wie insbesondere Direktinvestitionen in Unternehmen durch Unternehmenskauf oder Anteilskauf, Immobilieninvestitionen, Wertpapier-, Kontokorrent- und Termingeschäfte oder Darlehen und Finanzkredite, Schenkungen und Erbschaften.
- Die Beschränkungen des **freien Dienstleistungsverkehrs** innerhalb der Union für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, sind grundsätzlich verboten (Art 56 AEUV).

34. Inwieweit beeinflusst das EU-Recht **direkte Steuern (Ertragsteuern)**? Welche **Rechtsakte** bestehen? Rz 45

Direkte Steuern, wie vor allem die Ertragsteuern, können insbesondere die Niederlassungs-, die Arbeitnehmerfreizügigkeit und die Dienstleistungsfreiheit einschränken.

Auf EU-Ebene werden daher besondere Rahmenbedingungen geschaffen, die teilweise zu einer Harmonisierung der Steuergesetze führen, insbesondere aber auch eine drohende Doppelbesteuerung vermeiden bzw eine Steuervermeidung verhindern sollen, um dadurch eine faire Besteuerung sicherzustellen.

- Die **Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren** (2003/48/EG) beseitigt die Einbehaltung von Ertragsteuern auf grenzüberschreitende Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen, die in zwei unterschiedlichen EU-Ländern ansässig sind.
- Die **Mutter-Tochter-Richtlinie** (2011/96/EU) verhindert bei der Muttergesellschaft die Doppelbesteuerung von Dividenden eines in einem anderen Land ansässigen Tochterunternehmens, dessen Gewinne bereits in diesem anderen Land besteuert wurden (grenzüberschreitende Vermeidung körperschaftlicher Doppelbesteuerung).
- Die **Fusionsrichtlinie** (2009/133/EG) bezweckt, wettbewerbsneutrale ertragsteuerliche Regelungen für

K1

grenzüberschreitende Fusionen innerhalb der EU zu schaffen; Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, welche Gesellschaften in verschiedenen Mitgliedstaaten betreffen.

- **Anti-Steuervermeidungsrichtlinie** (2016/1164/EU) zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken im Körperschaftsteuerrecht im Wege der Einführung von speziellen Bestimmungen zur Hinzurechnungsbesteuerung, des Zinsabzugsverbotes, einer allgemeinen Missbrauchsbestimmung zur Vermeidung von Doppelnichtbesteuerung und der Wegzugsbesteuerung.
- Das **EU-Schiedsübereinkommen** legt ein Verfahren zur Beilegung von Streitigkeiten für den Fall fest, dass zwischen Unternehmen in verschiedenen EU-Ländern eine Doppelbesteuerung auftritt. Nunmehr existiert mit der **Streitbeilegungsrichtlinie** (2017/1852/EU) ein tiefergehendes Instrument, um Streitigkeiten zwischen EU-Ländern wegen Doppelbesteuerung beizulegen (umgesetzt mit dem EU-Besteuerungsstreitbeilegungsgesetz).

35. Inwieweit beeinflusst das EU-Recht **indirekte Steuern (Verkehrs- und Verbrauchsteuern)**? Welche Rechtsakte bestehen? Rz 46

Verkehrs- und Verbrauchsteuern können den Austausch von Waren, Dienstleistungen und Kapital innerhalb der EU erheblich beschränken. Daher bestehen auf EU-Ebene besondere Rahmenbedingungen für diese Steuerarten. Teilweise sind diese Steuern in der EU harmonisiert.

- **Zollabgaben:** Das Zollrecht ist in der EU aufgrund der Zollunion harmonisiert und grundsätzlich in der Verordnung über den Zollkodex mit Begleitvorschriften festgeschrieben.
- **Umsatzsteuer:** Das Umsatzsteuerrecht ist in der EU durch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie mit Begleitvorschriften harmonisiert. Die Mitgliedstaaten haben jedoch Wahlrechte und unterschiedliche Steuersätze, sodass sich Abweichungen ergeben können.
- **Verbrauchsteuern:** Die Herstellung, der Verkauf oder die Nutzung bestimmter Erzeugnisse wie alkoholische Getränke, Tabak und Energieprodukte (Motoren- und Heizkraftstoffe, Elektrizität, Erdgas, Kohle) unterliegen den Verbrauchsteuern, die in der EU in einer gemeinsamen Verbrauchsteuerrichtlinie mit Begleitvorschriften harmonisiert sind.
- **Kapitalverkehrssteuern:** Die Steuern auf Kapitalverkehr werden durch die Kapitalansammlungsrichtlinie harmonisiert, die insbesondere Steuern auf Kapitalverkehr einschränkt, weil diese für den freien Kapitalverkehr schädlich sein können. Österreich hat nach der Wertpapiersteuer ab 1995 und der Börseumsatzsteuer ab 1.10.2000 auch die Gesellschaftsteuer mit 1.1.2016 abgeschafft. Aktuell wird jedoch die Einführung einer Finanztransaktionssteuer durch einige EU-Länder diskutiert.

36. Inwieweit regelt das EU-Recht die **Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten** im Steuerrecht? Rz 47

Zur Durchsetzung der nationalen Steuergesetze verstärken die Mitgliedstaaten ihre Zusammenarbeit im steuerlichen Bereich durch EU-Recht.

- Die **EU-Amtshilferichtlinie** zur Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden der Mitgliedstaaten im Bereich der Besteuerung. Die Richtlinie ist grundsätzlich auf alle Steuern anwendbar, wobei bestimmte Steuern und Abgaben, wie insbesondere die Umsatzsteuer, EU-rechtlich geregelte Verbrauchsteuern und Sozialversicherungsbeiträge ausgenommen sind.
- Die **EU-Umsatzsteuer-Amtshilfeverordnung** als Grundlage für die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Umsatzsteuerbereich und EU-Verbrauchsteuer-Amtshilferechtsgrundlagen.
- Die **EU-Vollstreckungsamtshilferichtlinie** zur Betreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen, die neben den Ertragsteuern auch sonstige Steuern und Nebengebühren erfasst, mit Ausnahme der Zollabgaben und der Einfuhrumsatzsteuer sowie Sozialversicherungsbeiträgen. Ausgenommen sind auch gerichtliche Strafen nach dem Finanzstrafrecht.

37. Inwieweit wirkt das **europarechtliche Verbot staatlicher Beihilfen** auf das Steuerrecht? Rz 48

Zum **Schutz des Wettbewerbs** innerhalb der EU hat die Kommission sicherzustellen, dass von EU-Ländern gewährte staatliche Beihilfen, die auf ein Unternehmen beschränkt sind, einem Sektor oder einer Person keinen **ungerechten Wettbewerbsvorteil verschaffen**. Dies umfasst auch staatliche Beihilfen, die in Form von **Steuererleichterungen** gewährt werden. Die Kommission kann auf einer Abschaffung illegaler Beihilfen und einer Rückzahlung der daraus entstandenen Vorteile bestehen. Inwieweit das Instrument im Bereich der Steuern erfolgreich sein wird, ist offen.

38. Inwieweit wirkt das **Völkerrecht** auf das Steuerrecht? Rz 49

Auf internationaler Ebene besteht eine Vielzahl von Abkommen auf dem Gebiet des Steuerrechts:

- **Bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen** zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Einkommen, Vermögen oder Erbschaften und Schenkungen, insbesondere auf Grundlage des OECD-Musterabkommens und der entsprechenden OECD-Kommentierungen sowie Verrechnungspreisrichtlinien.
- **Multilaterales Übereinkommen** zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, womit die Änderung von bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen in bestimmten Artikeln vereinfacht wird.
- **Bilaterale Abkommen** über den Informationsaustausch in Steuersachen.
- **Multilaterales Übereinkommen** über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen.

Kapitel 2 | Einkommensteuer¹ – Überblick, Subjekt, Objekt

1. Überblick



Theoriefragen | Überblick (Rz 51-55)

K2

1. Was versteht man unter dem **Prinzip der Leistungsfähigkeit**? Rz 51

Die Ertragsteuer beruht auf dem Prinzip der Leistungsfähigkeit. Das Einkommen gilt als **gerechter Maßstab** für die **Leistungsfähigkeit** einer Person. Die Einkommensteuer ist eine Steuer, die die Leistungsfähigkeit einer Person besteuern soll.

2. Wer ist **Steuersubjekt** der Einkommensteuer? Rz 52

Der Einkommensteuer unterliegen nur **natürliche Personen** als Steuersubjekte. Andere Rechtsgebilde, wie zum Beispiel eine Personengesellschaft oder ein Sondervermögen (wie Fonds, Anstalten oder Stiftungen), haben grundsätzlich nicht die Eigenschaft eines Steuersubjekts.

3. Was ist **Steuerobjekt** der Einkommensteuer? Rz 53

Der Einkommensteuer unterliegt das Einkommen der natürlichen Person. Das **Einkommen** setzt sich dabei zusammen aus der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Form der Einkünfte aus den unterschiedlichen Einkunftsarten und der persönlichen Leistungsfähigkeit in Form des Abzugs von privaten Ausgaben im Wege von Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und Freibeträgen.

Grundsätzlich sind Einkünfte dabei unter Zugrundelegung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise einer natürlichen Person zuzurechnen. Grenze der Besteuerung des Einkommens ist ein notwendiger Inlandsbezug. Dieser bestimmt sich nach der Ansässigkeit der steuerpflichtigen Person. Ist diese im Inland ansässig, dann ist das gesamte Einkommen zugrunde zu legen (**unbeschränkte** Steuerpflicht), ansonsten nur jenes Einkommen, das aus inländischen Quellen stammt (**beschränkte** Steuerpflicht).

4. Wie **ermittelt** sich die Einkommensteuer? Rz 54

Die Steuer ermittelt sich aus dem **anwendbaren Steuersatz und der Bemessungsgrundlage**.

Natürliche Personen unterliegen als Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips einem **progressiven Steuertarif**. Mit steigendem Einkommen steigt gleichzeitig auch der anwendbare Steuersatz. Bestimmte Einkünfte werden jedoch mit einem fixen Steuersatz besteuert oder sonst zur Vermeidung der Progression begünstigt besteuert.

Die **Bemessungsgrundlage** ermittelt sich aus der Höhe des Einkommens, das sich aus den jeweiligen Einkünften abzüglich Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und Freibeträgen zusammensetzt.

5. Wie **erfolgt** die Erhebung der Einkommensteuer? Rz 55

Die Steuererhebung erfolgt entweder durch **Abzugssteuern** wie der Lohnsteuer und der Kapitalertragsteuer, durch **Selbstberechnung** wie bei der Immobilienertragsteuer, durch **Vorauszahlungen** oder mittels Abgabe einer Steuererklärung und **Veranlagung** durch das Finanzamt.

2. Steuersubjekt (§ 1 EStG)



Theoriefragen | Steuersubjekte (Rz 56-61)

6. Welchen **Bestimmungen** unterliegen natürliche Personen als Steuersubjekte? Welches **Kriterium** spielt für die Steuersubjekteigenschaft eine wesentliche Rolle? Rz 56

Für natürliche Personen ist das Einkommensteuergesetz anzuwenden. Bei der Steuersubjekteigenschaft wird vorrangig an zivilrechtlich anerkannte Personen angeknüpft. Diese können Träger von Rechten und Pflichten sein, sie können klagen und geklagt werden und Leistungen erbringen. Daher können ihnen auch Einkünfte rechtlich und wirtschaftlich zugerechnet werden. Vorrangig entscheidet die zivilrechtliche Rechtsform und nicht die wirtschaftliche Situation.

¹ Paragraphenverweise ohne Gesetzesangabe beziehen sich auf das Einkommensteuergesetz (EStG).

7. Wann **beginnt** und wann **endet** die Steuersubjekteigenschaft bei natürlichen Personen? In welchem **Umfang** unterliegen natürliche Personen der Steuerpflicht? Rz 57

Bei natürlichen Personen beginnt die Subjekteigenschaft mit der **Geburt** und endet mit dem **Tod**.

Aufgrund der Eigenschaft als Steuersubjekt unterliegt die natürliche Person mit ihrem Einkommen der Einkommensteuer. Das Einkommen besteht aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte nach Abzug von Verlusten, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen. Einkünfte sind bei einer natürlichen Person nur insoweit zu berücksichtigen, als diese der natürlichen Person auch zuzurechnen sind. Die natürliche Person unterliegt der **Individualbesteuerung**, die bewirkt, dass die Einkünfte mehrerer Personen nicht zusammengezählt werden und daher keiner Gesamtbesteuerung unterliegen.

Der Umfang der Steuerpflicht bei **grenzüberschreitenden Sachverhalten** bestimmt sich nach der Ansässigkeit der natürlichen Person. Sofern die natürliche Person aufgrund eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes (§ 26 BAO) im Inland ansässig ist, unterliegt sie der unbeschränkten Steuerpflicht mit allen in- und ausländischen Einkünften (**Welteinkommensprinzip**, § 1 Abs 2), sonst nur der beschränkten Steuerpflicht mit inländischen Einkünften nach § 98 (§ 1 Abs 3).

8. Bei welchen Rechtsgebilden handelt es sich um **keine Steuersubjekte**? Wem kommt **subsidiär Steuersubjekteigenschaft** zu? Wie werden **Fonds** behandelt? Rz 59, 60

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

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

Nur soweit Rechtsgebilde selbst keine Eigentümer, Gesellschafter, Anteilsinhaber, Mitglieder oder Begünstigte haben, kommt ihnen **subsidiär Steuersubjekteigenschaft** (§ 3 KStG) als Körperschaft zu. In der Praxis kommt dies allerdings selten vor.

Fonds gelten ebenso nicht als Steuersubjekte. Dies ergibt sich grundsätzlich schon durch deren Rechtsform. Bestimmte Fonds werden trotz Rechtsform einer Körperschaft dennoch nicht als Steuersubjekt behandelt. Ausnahmen gibt es für bestimmte Immobilienfonds, die dennoch als Steuersubjekt gelten (§ 186 Investmentfondsgesetz; § 40 Immobilien-Investmentfondsgesetz). Ist eine Personengesellschaft oder ein sonstiges Rechtsgebilde gleichzeitig als Fonds einzustufen, dann gehen die Fondsvorschriften nach dem Investmentfondsgesetz und dem Immobilien-Investmentfondsgesetz als speziellere Regeln der Besteuerung als Personengesellschaft oder sonstigem Rechtsgebilde vor.

9. Was versteht man unter dem **Durchgriffsprinzip** und welche **Konsequenzen** sind damit verbunden? Rz 61

Aufgrund der fehlenden Steuersubjekteigenschaft werden Einkünfte, die durch eine Personengesellschaft oder einen Fonds erzielt werden, den dahinterstehenden Gesellschaftern oder Anteilsinhabern als Steuersubjekte zugerechnet (**Durchgriffsprinzip** im Gegensatz zum Trennungsprinzip bei Körperschaften; vgl §§ 23 Z 2; 32 Abs 2; 24 Abs 1 lit e, § 188 BAO).

Personengesellschaften führen daher als Rechtsträger eines Unternehmens zu einem vergleichbaren steuerlichen Ergebnis wie ein Einzelunternehmen, weil die Einkünfte **direkt den Gesellschaftern zugerechnet** werden. Eine Besteuerung auf Ebene der Gesellschaft, wie dies bei Kapitalgesellschaften der Fall ist, unterbleibt mangels Steuersubjekteigenschaft der Personengesellschaft. Bei Fonds sichert die Zurechnung an die Anteilsinhaber die Steuerneutralität der indirekten Anlage in Fondsvermögen gegenüber der direkten Anlage in Vermögen ohne Fonds zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung.



Praxisfälle | Steuersubjekt, Rechtsformwahl, Auswirkung auf Besteuerung

Beurteilen Sie in folgenden Fällen, wem die Einkünfte in Höhe von EUR 100.000 zuzurechnen sind und die Steuerbelastung. Gehen Sie von einem durchschnittlichen Einkommensteuersatz von 38 % aus.

10. Frau Tax erzielt die Einkünfte als Einzelunternehmerin durch ihren Betrieb.

Steuersubjekt und Zurechnung: Natürliche Person, Steuerbelastung: EUR 38.000 (38 %); § 33 EStG

11. Frau Tax ist zu 100 % am Kapital der K KG beteiligt. Die Einkünfte stammen aus dem Betrieb der K KG und werden durch Frau Tax entnommen.

Steuersubjekt und Zurechnung: natürliche Person (Durchgriffsprinzip), Steuerbelastung: EUR 38.000 (38%); § 33 EStG