

I. Präsentation des Themenbereichs „Grundsatzfragen“

Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang, WU Wien, Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht:

Zunächst darf ich mich bei *Georg Kofler* für die Aufbereitung des Gutachtens, welches zugleich eine ausgezeichnete Grundlage für die folgende Diskussion darstellt, bedanken. Die nun folgende Diskussion wird sich in sechs Themenbereiche gliedern: Grundsatzfragen, Einzelfragen des Steuergegenstandes, „Objektivierung“ der Bemessungsgrundlage, „Subjektivierung“ der Bemessungsgrundlage, Zeitbezug des Einkommens und Rechtspolitische Schlussfolgerungen. Im ersten Themenblock werden zunächst der Einkommensbegriff sowie dessen Bedeutung unter dem Gesichtspunkt verschiedener Prinzipien, insbesondere dem Universalitäts-, Leistungsfähigkeits- und Nettoprinzips, behandelt.

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf, Lehrstuhl für Unternehmensrecht, Bilanzrecht und Öffentliches Recht:

Sehr verehrte Damen und Herren, zunächst darf ich mich als ausländischer Gast herzlich bedanken, auf dem Österreichischen Juristentag die deutsche Perspektive darstellen zu dürfen, die in dem Gutachten von *Georg Kofler*¹ immer wieder durchscheint. Zum einen gründet dieser „natürliche“ Rechtsvergleich in den gleichen Rechtswurzeln beider Länder. Aber bereits die gesamte Anlage des Gutachtens ist auch geprägt von einem internationalen Rechtsvergleich, insbesondere von einem deutsch-österreichischen Vergleich und von einem historischen Vergleich. Wenn man sich die von *Georg Kofler* vorzüglich aufbereiteten Quellen anschaut, zeigt sich, dass schon damals um den richtigen Einkunftsbummel sehr intensiv gerungen worden ist. Man hat versucht, dem Gesetz eine verwirklichungsfähige Grundlage zu geben. Die Erfahrungen haben gezeigt, dass die reine Theorie nicht umsetzbar war. Ich möchte in meinem Eingangsstatement zu zwei Punkten Stellung nehmen, zum einen zur Leistungsfähigkeit des von *Georg Kofler* ins Zentrum gerückten Leistungsfähigkeitsprinzips bei der Besteuerung von Einkommen und zum anderen zum Einkommensbegriff.

Zur Leistungsfähigkeit Stellung zu beziehen scheint mir gerade auf dem Österreichischen Juristentag in Wien angesichts des damaligen, die herrschende Lehre relativierenden Gutachtens von *Gassner* und *Lang*², erforderlich³. Es ist, von *Georg Kofler* auch mit Quellen belegt, die ganz überwiegende Ansicht,

¹ *Kofler*, Einkommen – Einkünfte – Einkunftsberichtigung, 19. ÖJT Bd IV/1 (2015).

² *Gassner/M. Lang*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 14. ÖJT Bd III/1 (2000) 10 ff.

³ Zum Leistungsfähigkeitsprinzip *Drüen*, Prinzipien und konzeptionelle Leitlinien einer Einkommensteuerreform, DStJG 37 (2014) 9 (42 ff).

dass die Besteuerung von Einkommen nach dem einzigen richtigen Maßstab der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten ist⁴. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist im Ausgangspunkt ein hoch abstraktes Leitprinzip⁵, das den Rechtssetzer und Rechtsanwender nicht bis ins Detail anleitet, sondern auf Konkretisierungen angewiesen ist. Es bedarf der Konkretisierung anhand von Wertungen⁶ und Subprinzipien, um sich nicht in den Tiefen des Leistungsfähigkeitsprinzips zu verlieren⁷. Unter Berufung auf das abstrakte Leistungsfähigkeitsprinzip darf nicht verfassungsrechtlich Erwünschtes postuliert werden⁸, vielmehr sind die Wertungen offenzulegen⁹. Ich möchte an ein Beispiel knüpfen, das *Georg Kofler* schon genannt hat. Er hat dargestellt, dass schon der Bezugspunkt in periodischer Hinsicht für die Leistungsfähigkeit keineswegs einheitlich beurteilt wird. Ist der Bezugspunkt die Periodenleistungsfähigkeit, das Abschnittsprinzip oder aber die Lebensleistungsfähigkeit? Die Verfassung gibt dazu keine unmittelbare Antwort. Der Gesetzgeber geht grundsätzlich vom Abschnittsprinzip aus, hat aber überperiodische Regelungen und Abmilderungen eingebaut. Dieses Beispiel belegt, dass die Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips der Wertung bedarf. Es sind primär gesetzgeberische Konkretisierungen erforderlich. Der Gesetzgeber ist bei der Definition der Leistungsfähigkeit keineswegs völlig frei und ungebunden¹⁰. Aber ihm gebührt der „erste Aufschlag“ bei der Frage, wann er bei wem welche Leistungsfähigkeit besteuern will. Die Frage, wer Träger der Leistungsfähigkeit ist, hat *Georg Kofler* ausgespart. In unseren Diskussionen wird die natürliche Person als Einkommensteuersubjekt im Zentrum stehen. Das ist keineswegs zwingend. Man kann ebenso juristische Personen einbeziehen. Die insbesondere von *Paul*

⁴ Zum Meinungsstand in Deutschland *Drißen* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO (2012) § 3 Tz. 50 mwN; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I² (2000) 479 ff m.N.; *P. Kirchhof*, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, 319 (324); *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmenssteuerreform, StuW 2000, 328.

⁵ *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel (mit Schlussfolgerungen für indirekte Steuern), 2008, 571.

⁶ Allgemein zu Rechtsprinzipien *Larenz*, Richtiges Recht, 1979, 24 sowie *Canaris*, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz², 1983, 57.

⁷ *J. Lang*, Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitsprinzips, FS Kruse, 2001, 313 (314 ff). Zur Konkretisierungsbedürftigkeit und unterschiedlicher Konkretisierungsmöglichkeit des Zeitbezugs der Leistungsfähigkeit auch allgemein *Reil*, Leistungs- und Verlustfähigkeit, 2003, 172 ff.

⁸ Dazu allgemein *Seer*, Verhandlungen des 66. Deutschen Juristentages, 2006, Bd. II/1, Q 127 (130).

⁹ Relativierend zur Aussagekraft des Leistungsfähigkeitsprinzips bereits *Drißen* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO (2012) § 3 AO Rz 50 f; sehr kritisch auch *Moes*, Die Steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem Bundesverfassungsgericht, 2011, 135 ff, 142 f.

¹⁰ Dazu *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen (1983) 54 ff, 57, 261 mit der Differenzierung zwischen (vorgegebenen) Primärableitungen und (alternativ möglichen) Sekundärableitungen.

Kirchhof angestoßene Diskussion in Deutschland betrifft eine rechtsformneutrale Ausdehnung auf die Rechtsfigur der steuerjuristischen Person¹¹, die auch die Personengesellschaft erfasst und mittels deren die Körperschaftsteuer in die Einkommensteuer reintegriert wird¹². So sah es auch das Preußische Einkommensteuergesetz von 1891 vor¹³. Der historische Vergleich legt offen, dass Vieles unter neuem Etikett wiederkehrt. Darum bin ich *Georg Kofler* sehr dankbar, dass er die historischen Quellen so tiefgehend ausgewertet hat. Das alles zeigt, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip wertungsbedürftig ist. Die Wertungen, die allgemein und konkret daraus ableitbar sind, sind vielfach umstritten und darum lohnt eine nähere Betrachtung einzelner Punkte. Es ist theoretisch sehr reizvoll, sich die verschiedenen Einkommenstheorien, etwa zu der Frage, ob auch potenzielle Leistungsfähigkeit besteuert werden muss, anzuschauen. Aber für denjenigen, der sich auch mit dem Vollzug beschäftigt, muss daneben die Frage nach der „ehrlichen“ Leistungsfähigkeit und dem „ehrlichen“ Einkommen aufgeworfen werden. Das Leistungsfähigkeitsprinzip muss bereits bei der Definition von Einkommen in sachlicher Weise gegen das Praktikabilitätsprinzip abgewogen werden¹⁴. Idealtypisch lässt sich – wie die Theorien zeigen – über viele Quellen der Leistungsfähigkeit nachdenken, beispielsweise über das Potential zur Bedürfnisbefriedigung und über die Konsumfähigkeit, die zB auch das Reitpferd sowie den eigenen Hausgarten und viele andere Nutzungen einbezieht. Eine solche idealtypische Ausweitung, die jede Steigerung der individuellen Leistungsfähigkeit, die Bedürfnisbefriedigungspotenzial verschafft, einbezieht, wäre indes überambitioniert¹⁵. Es wäre eine unerfüllbare Vollzugsaufgabe, die notwendigerweise zu Vollzugsungleichheiten und damit auch zu Verfassungsfragen führen würde. Das deutsche Bundesverfassungsgericht hat zu Beginn der neunziger Jahre dem Steuerge-setzgeber die Gewähr einer strukturellen Vollzugsfähigkeit der Steuergesetze zur Aufgabe gemacht. Dieser kann nicht einfach einen gesetzlichen Einkommensbegriff schaffen, sondern er muss auch strukturell sicherstellen, dass eine Gleichheit im Belastungserfolg eintritt. Daran sind auch die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und der Einkommensbegriff, der diese verwirklichen soll, zu messen. Die Gewähr der strukturellen Vollzugsfähigkeit

¹¹ Zusammenfassend *Palm*, Juristische Person und Leistungsfähigkeitsprinzip, JZ 2012, 297 (300 ff).

¹² *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch. Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts (2011) 195 ff; zur Kritik *Spengel*, Einkommens- und Unternehmensbesteuerung nach dem Bundessteuergesetzbuch von Paul Kirchhof -- Mehr Wunsch als Wirklichkeit, Ubg 2012, 256 (259 f); *Finke/Spengel*, Die Kirchhof'sche Einkommens- und Unternehmensbesteuerung aus ökonomischer Sicht, StuW 2013, 256 (262 f).

¹³ *Mathiak*, Das Preußische Einkommensteuergesetz von 1891 im Rahmen der Miquelschen Steuerreform 1891/93, 2011.

¹⁴ *J. Lang*, FS Kruse, 2001, 313 (325).

¹⁵ Eingehend *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht (1999) 512 ff.

hat bereits Rückwirkungen auf die Definition des Einkommens¹⁶. Darum ist in der Realität der Besteuerungspraxis die Einbeziehung von Eigeneinkommen, welches alle Nutzungen und Leistungen auch außerhalb des erwirtschafteten Markteinkommens erfasst¹⁷, nicht ohne weiteres gleichheitsgerecht umzusetzen¹⁸. So reizvoll es theoretisch ist, über die einzelnen Theorien nachzudenken, der gesetzliche Einkommensbegriff, der auch die Wertveränderung privater Güter erfassen will, ist am Gleichheitsgrundsatz zu messen. Der Gesetzgeber muss den Einkommensbegriff insoweit enger fassen als es der idealen Einkommenstheorie entspricht¹⁹. Oder, um ein Zitat aufzunehmen, das *Georg Kofler* schon angeführt hat, die Vermögenszugangstheorie muss auf das Administrierbare zurückgeführt werden.

Das führt mich am Ende zu Überlegungen zum Zusammenwirken zwischen dem juristischen Einkommensbegriff und den Einkommenstheorien. Dabei ist ein Blick in die Dokumente der Beratungen aus den Jahren 1920 und 1925 sehr erhelltend. Vieles ist hier schon vorgedacht worden. Der Gesetzgeber hat schon damals bewusst keine Theorie übernommen²⁰, sondern er hat sich diese für seine Zwecke zurechtgeschnitten²¹. Der wesentliche Unterschied zwischen den im Gutachten eingehend dargestellten Theorien und dem juristischen Einkommensbegriff ist, dass dieser ein Rechtsbegriff und ein Funktionsbegriff ist, der Rechtsfolgen trägt und der Abgrenzung dient. Selbst wenn der Gesetzgeber auf Theorien zurückgreift, so sind Gesetz und Theorie zu unterscheiden. So scheint die Quellentheorie im Bereich der Überschusseinkünfte oder Privateinkünfte noch heutzutage durch, aber insbesondere die Abgeltungssteuer und die Steuerverhaftung, die in Deutschland und noch stärker in Österreich, ausgedehnt worden ist, drängen diese Theorie zurück. Die Theorie wirkt nicht im Gesetz fort, sondern der Gesetzgeber nimmt einzelne Teile in seinen Willen auf. Die Theorie ist aber nicht mit dem Gesetz gleichzusetzen und kann es nicht ersetzen. Insgesamt sind finanzwissenschaftliche und juristische Einkommensbegriffe zu trennen, weil sie eine unterschiedliche Funktion haben. Der Blick in die Theoriegeschichte ist hilfreich. Die Entscheidung über Bestehen und Umfang der Steuerpflicht kann im Steuerrecht als Eingriffsrecht aber nur auf das Gesetz zurückgeführt werden.

Zu den internationalen Aspekten der Leistungsfähigkeit am Schluss von meiner Seite nur ein kurzer Hinweis: Man kann sich natürlich auf den Standpunkt stellen, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip eine internationale Leis-

¹⁶ Näher zur Forderung der Schaffung gleichmäßig vollzugfähiger Steuergesetze *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht (1999) 525 ff.

¹⁷ Zur Freizeit als „reales Einkommenselement“ *Haller*, Die Steuern. Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben³ (1981) 47 ff.

¹⁸ *Elicker*, Entwurf einer proportionalen Netto-Einkommensteuer (2004) 100 mwN.

¹⁹ *Reif*, Reform der Besteuerung des Einkommens. Notwendigkeit, Anforderungen und Möglichkeiten (2005) 39.

²⁰ Regierungsbegründung des Reichseinkommensteuergesetz-Entwurfs v. 23.4.1925, Verhandlungen des Reichstages, III. Wahlperiode 1924, Nr. 795, 1 (21 ff).

²¹ *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, 42 f.

tungsfähigkeit abbilden muss und es keinen Unterschied für die Leistungsfähigkeit des einzelnen machen kann, in welchen Staaten das „Hereinkommen“ – wie *Georg Kofler* es nennt – erwirtschaftet wird. Das ist ein idealer Standpunkt. Aber in der realen Steuerwelt ist das Leistungsfähigkeitsprinzip territorial gebrochen. Der einzelne nationale Steuergesetzgeber kann es nur in seinem Verfassungsrahmen, mit seinen Gesetzen und durch internationale Verträge umsetzen. Bei grenzüberschreitend erwirtschaftetem Einkommen führt das Zusammenwirken mehrerer Besteuerungshoheiten zu Doppelbesteuerungsproblemen. Der Zugriff mehrerer Fisci wirkt auf den Begriff der Leistungsfähigkeit zurück²².

Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer, WU Wien, Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht:

Ich darf mich zunächst herzlich bedanken hier in dieser besonderen Runde sprechen zu dürfen. Sie werden von mir allerdings keinen fundamentalen Widerspruch zu meinem Vorträger oder zum Gutachter hören. Obwohl wir uns nicht abgestimmt haben, sind unsere Grundthesen zum Einkommensbegriff überraschend deckungsgleich. Ich möchte aber gerne einen Punkt verstärken, der auch einen zentralen Bestandteil des Gutachtens von *Georg Kofler* bildet, nämlich den so genannten pragmatischen Einkommensbegriff. Das wirkt sehr österreichisch, denn allgemein wird Pragmatismus als eine wichtige Eigenschaft dieses Landes angesehen. Ich möchte aber betonen, dass es bei diesem pragmatischen Einkommensbegriff in Wahrheit um nichts anderes als um ein Gebot der Rechtsstaatlichkeit geht. Dies aus folgendem Grund: Der Einkommensbegriff des geltenden österreichischen Rechts ist nicht von bestimmten Theorien geprägt. Wir befinden uns in Wahrheit in einer historisch gewachsenen Gemengelage, in der der Gesetzgeber einmal dem einen und einmal dem anderen finanzwissenschaftlichen Theoriegedanken gefolgt ist und am Ende kommt eben dieser „pragmatische“, vom Gesetz definierte Einkommensbegriff heraus. Wir haben daher ein Einkommen vor uns, das nicht von vornherein eng oder weit, vollumfassend oder selektiv definiert ist. Vielmehr ist durch eine Fülle an gesetzlichen Einzelsteuertatbeständen ein für den Steuerpflichtigen klar erkennbarer, für den Vollzug rechtsstaatlich vollziehbarer und am Ende von den Gerichten rechtsstaatlich judizierbarer Einkommensbegriff geschaffen worden. Die von *Georg Kofler* dargestellten finanzwissenschaftlichen Einkommenstheorien haben dennoch durchaus große Bedeutung, wenn es darum geht, dass wir die Rechtsgeschichte und die Entwicklung hin zum geltenden Recht besser verstehen wollen. Auch können wir mit Hilfe dieser Theorien die Konzeptionen der einzelnen Einkommensteuertatbestände besser einordnen und verstehen. Ich warne aber davor, bei der konkreten Auslegung von Einzelfragen auf diese Theorien zurückzugreifen. Wir erleben das dennoch im

²² Allgemein zur überstaatlichen Anschlussfähigkeit als Prinzip einer Reform von Einkommen *Driën*, DStJG 37 (2014) 9 (59ff).

Rechtsalltag immer wieder. Insbesondere gefährdet ist hier die Reinvermögenszugangstheorie, weil sie ja den Anspruch erhebt, einen besonders breiten Zugang zum Einkommen zu definieren, weil de facto jeder Vermögenszugang, dh jeder wirtschaftliche Vorteil, der dem Steuerpflichtigen zugeht, potenziell „Einkommen“ darstellen kann. Immer wieder wird daher mit Leistungsfähigkeitsüberlegungen als Begründung ein solcher breiter Zugang zum Einkommensbegriff gefordert. Hierzu einige Beispiele:

So wird zB mitunter der – relativ hoch dotierte – Nobelpreis für steuerpflichtig (oder zumindest rechtspolitisch für steuerwürdig) gehalten, weil er wirtschaftliche Leistungsfähigkeit vermittelt und zwar obwohl es beim Nobelpreis um eine Würdigung der Person des Preisträgers oder der Preisträgerin oder seines oder ihres Werkes geht. Aus dem letztgenannten Aspekt heraus ist nach meiner Auffassung der Nobelpreis ganz klar keine einkommensteuerbare Tätigkeit. Dass mit diesem Preis Leistungsfähigkeit geschaffen wird, ändert daran nichts. Ebenso wenig wird der Nobelpreis dadurch steuerbar, dass es andere Preise geben mag, die Gegenleistungscharakter für eine bestimmte Tätigkeit oder Leistung haben und deshalb unter eine der Einkunftsarten passen. Das bestätigt ja letztlich nur, dass dieser Gegenleistungscharakter einfach eine Voraussetzung für die Steuerpflicht ist, die andere bloß würdigende Preise eben nicht haben.

In der jüngeren Steuerreformdiskussion findet sich ein weiteres Beispiel: In Österreich, wo derzeit – mit de facto-Ausnahme der Grundstücke – keine Erbschafts- oder Schenkungssteuer besteht, flammt in der rechtspolitischen Diskussion immer wieder der Gedanke auf, dass man Erbschaften und Schenkungen durchaus in die Einkommensteuer einbeziehen könnte, weil sie ja ohne Zweifel dem Empfänger Leistungsfähigkeit verschaffen. Das Gesetz hat nun einmal aber eine andere Lösung gewählt, wenn es die Unentgeltlichkeit des Leistungsfähigkeitszuwachses zum Anlass nimmt, diesen für nicht steuerbar zu erklären. Dabei ist es für das Gesetz auch ohne Bedeutung, ob man dem unentgeltlichen Erwerb besonders intensiv oder in organisierter Form hinterher ist: Auch der Erbschleicher, der sich seinem Opfer besonders intensiv zuwendet und am Ende tatsächlich vom Erblasser bedacht wird, erzielt mit der Erbschaft einen nicht einkommensteuerbaren Vermögenszuwachs. Selbst im Falle eines „gewerblichen“ Erbschleichers, der auf diese Weise eine Erbschaft nach der anderen erlangt, ist die Wertung des Gesetzes, die Unentgeltlichkeit zum Anlass für Nichtsteuerbarkeit zu machen, so stark, dass es einfach nicht darauf ankommt, dass hier ein Leistungsfähigkeitszuwachs tatsächlich eintritt.

Wie wichtig es ist, unseren Einkommensbegriff an den einzelnen vorhandenen Steuertatbeständen zu messen, sieht man im Übrigen auch an der schon mehrfach genannten Markteinkommenstheorie, die vor langer Zeit *Hans Georg Ruppe* auch für das österreichische Einkommensteuerrecht identifiziert und daraus insbesondere auch Leitlinien für die persönliche Zurechnung von Einkünften abgeleitet hat. *Wolfgang Gassner* hat einmal das anschauliche Bild geprägt, dass auch die Markteinkommenstheorie für sich keine Auskunft darüber geben kann, was nun tatsächlich steuerpflichtig ist und was nicht. Denn

die Markteinkommenstheorie macht ja nicht mehr, als Tatbestände des gelgenden Rechts zu betrachten und daraus Schlussfolgerungen für die Zurechnung von Einkünften abzuleiten. Diese Theorie kann somit auch den Tatbestand jener Einkünfte, deren Zurechnung sie bestimmt, nicht selbst schaffen. Das dafür von Wolfgang Gassner verwendete Bild ist nach wie vor besonders anschaulich: Es ist die steuerliche Tatbestandslehre, die der Markteinkommenstheorie – und erst recht den finanzwissenschaftlichen Einkommenstheorien – die notwendige Erdung oder Bodenhaftung gibt. Ich halte es für wichtig, dass wir uns dieses Bild der Erdung durch die steuerliche Tatbestandslehre auch in der Zukunft stets vor Augen halten.

Die Kehrseite des pragmatischen Einkommensbegriffs zeigt sich aber dann, wenn man den Bereich der Gesetzesauslegung verlässt und sich der Rechtspolitik zuwendet. Für die Rechtspolitik führt der pragmatische Einkommensbegriff nämlich zu einem großen Spielraum bei der gesetzlichen Ausgestaltung des Einkommensbegriffs. Denn es ist ja die Rechtspolitik, die es letztlich in der Hand hat, die einzelnen Steuertatbestände festzulegen. Dieser Spielraum wird gerade in der jüngeren österreichischen Rechtsgeschichte vom Gesetzgeber durchaus offensiv wahrgenommen. Etwa im Bereich der privaten Veräußerungsgewinne haben wir in der jüngeren Vergangenheit gravierende Systemänderungen bei der Veräußerung von Kapitalvermögen oder der Veräußerung von Grundstücken erlebt. Es ist bemerkenswert, mit welcher Leichtfüßigkeit der Gesetzgeber solche fundamentalen Systemwechsel vorgenommen hat. Dies bestätigt letztlich die These, dass bei der Gestaltung des Einkommensbegriffs großer rechtspolitischer Spielraum besteht. Zumindest ist bis jetzt auch noch niemand auf die Idee gekommen, zB verfassungsrechtliche Einschränkungen für den Gesetzgeber bei der Systemumstellung der Erfassung privater Veräußerungsgewinne anzunehmen. Im Einzelnen mag es zwar beim Übergang zwischen altem und neuem Recht zu Verfassungsfragen kommen (dem VfGH wurde ja eine dieser Fragen vor kurzem vorgelegt), am grundsätzlichen Befund eines auch verfassungsrechtlich weiten Spielraums des Gesetzgebers für den Einkommensbegriff ändert sich dadurch aber nichts. Verfassungsrechtlich scheint es daher in Österreich so zu sein, dass der Einkommensbegriff im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liegt. Das ist nicht selbstverständlich. Für Deutschland hat etwa Paul Kirchhof auf einem Deutschen Juristentag vor längerer Zeit die Auffassung vertreten, dass es im deutschen Recht durchaus verfassungsrechtliche Vorgaben dafür geben könnte, was nun steuerbares Einkommen ist und was nicht. Diese Auffassung ist in Österreich allerdings nicht aufgegriffen worden.

Dennoch scheint es mir aber wesentlich zu sein, dass der Einkommensbegriff durchaus auch große verfassungsrechtliche Bedeutung haben kann. Hat der Gesetzgeber nämlich einmal eine Auswahlentscheidung getroffen, bestimmtes Einkommen für steuerbar zu erklären, dann ist er dazu angehalten, diese Entscheidung auch folgerichtig umzusetzen. Das kann im Einzelnen zu durchaus schwierigen Fragen führen. Ich beginne mit einem einfacheren Beispiel: Wenn sich der Gesetzgeber vor kurzer Zeit dazu entschlossen hat,

Grundstücksveräußerungen im Privatvermögen generell steuerpflichtig zu machen, manche Grundstücke aber davon wieder ausnehmen will, dann braucht er dafür einen verfassungsrechtlich tragfähigen Grund. Ein solcher Grund wird bei der Hauptwohnsitzbefreiung wohl gegeben sein. Daran wird es im Prinzip auch nichts ändern, dass nicht so klar ist, was nun eigentlich die tragende Rechtfertigung der Hauptwohnsitzbefreiung ist. Geht es um eine personenbezogene Rechtfertigung, dann muss pro Steuerpflichtigem ein Hauptwohnsitz steuerfrei bleiben. Geht es hingegen um eine objektbezogene Sicht, wie dies etwa die Ansicht der Finanzverwaltung nahelegt, die eine flächenmäßige Begrenzung des befreifähigen Grundstückes mit 1000m² annimmt, sodass „Luxushauptwohnsitze“ darüber hinaus nicht mehr befreifungsfähig sein sollen, dann liegt bei der Hauptwohnsitzbefreiung letztlich eine Art Freibetrag vor. Beide Sichtweisen mögen durchaus Argumente für sich haben. Das Beispiel ist deshalb im vorliegenden Zusammenhang – wo es um verfassungsrechtliche Rechtfertigungen geht – im Ergebnis wohl deshalb nicht weiter problematisch, weil wohl am Ende jede der beiden Sichtweisen verfassungsrechtlich tragfähig erscheint.

Schwieriger könnte das allerdings bei einem anderen Beispiel sein, nämlich der Herstellerbefreiung bei Grundstücken, wodurch Veräußerungsgewinne aus selbst hergestellten Gebäuden von der Steuerpflicht befreit werden. Diese Befreiung ist aus dem früheren Recht übernommen worden, das den Gedanken hatte, dass der Spekulationstatbestand – die kurzfristige Weiterveräußerung eines zuvor angeschafften Wirtschaftsgutes – für selbst hergestellte Wirtschaftsgüter von vornherein nicht erfüllt werden konnte. Da nun eine beim Spekulationsgeschäft grundsätzlich gebotene einheitliche Behandlung von bebauten Grundstücken zur Steuerpflicht auch selbst hergestellter Gebäude geführt hätte, war für selbst hergestellte Gebäude eine Sonderbefreiung notwendig, um diese aus dem Spekulationstatbestand auszunehmen. Im neuen Recht hingegen hat der Spekulationsgedanke gar keine Bedeutung mehr, sondern der Gesetzgeber will den bloßen Wertzuwachs im Immobilienvermögen erfassen. Im heutigen Recht lässt sich daher durchaus die Frage stellen, worin eigentlich die Rechtfertigung dafür besteht, selbst erstellte Gebäude von der Steuerpflicht auszunehmen. Wenn man sich auf die Suche nach Rechtfertigungen begibt, gelangt man rasch zu sozialpolitischen Überlegungen. Denn im Wesentlichen dürfte die Herstellerbefreiung die zahlreichen (und politisch daher nicht unbedeutenden) „Häuselbauer“ für deren selbst errichtete (Zweit-)Wohnsitze von der Besteuerung des Wertzuwachses in solchen selbst errichteten Gebäuden befreien.

Es gibt aber auch Beispiele, wo es verfassungsrechtlich geboten erscheint, einen Einkommenstatbestand weit zu verstehen, um Verwerfungen zu vermeiden. Der VwGH hat vor nicht allzu langer Zeit einen Fall entschieden, bei dem der Wert eines Grundstücks durch ein bei dessen Übertragung zurückbehaltenes Fruchtgenussrecht zunächst ausgehöhlt wurde und das Fruchtgenussrecht anschließend relativ kurze Zeit (1 ½ Jahre) nach Ablauf der früheren einjährigen Spekulationsfrist – somit vermeintlich nicht steuerbar – veräußert wurde.

Der VwGH ist zum Ergebnis gekommen, dass auch die Veräußerung des Fruchtgenussrechtes in Wahrheit Teil der Grundstücksübertragung und damit steuerbar war, weil er im konkreten Fall einem inneren Zusammenhang zwischen den beiden Elementen der Transaktion feststellen konnte. Die Entscheidung wird aber mit Vorsicht zu genießen sein, weil es wohl genau dieser innere Zusammenhang ist, der dieses Ergebnis trägt. Liegt ein solcher Zusammenhang nicht vor (zB weil viele Jahre zwischen den beiden Elementen der vermeintlich einheitlichen Transaktion liegen), wird die Übertragung des Fruchtgenussrechtes wohl tatsächlich gesondert zu betrachten und im Ergebnis daher nach Ablauf der einjährigen Spekulationsfrist nicht steuerbar sein.

Umgekehrt gibt es aber auch Fälle, wo es nicht so einfach zu sein scheint, einen Einkommenstatbestand im Auslegungswege zu erstrecken. Dies zeigt etwa das mit der Einführung der Kapitalvermögensbesteuerung aktuell gewordene Beispiel der Veräußerung eines Goldbarrens, der nicht als Kapitalvermögen gilt und daher nach Ablauf der einjährigen Spekulationsfrist steuerfrei verkauft werden kann. Wird hingegen nicht der Goldbarren verkauft, sondern ein Wertpapier, das den Wert genau dieses Barrens widerspiegelt (wie dies bei sog Goldzertifikaten der Fall ist), wäre der Veräußerungsgewinn immer steuerpflichtig. Das ist aus ökonomischer Sicht nicht leicht zu verstehen, dem Gesetzgeber scheint es aber genau auf diese Unterscheidung zwischen der wertpapiermäßig verbrieften Forderung und dem tatsächlichen Goldbarren anzukommen. Diese Differenzierung mag nun rechtspolitisch unbefriedigend erscheinen. Das Beispiel macht am Ende deutlich, dass es beim pragmatischen Einkommensbegriff nicht immer leicht ist, an seinen Rändern wirklich rechtspolitisch vollständig überzeugende Ergebnisse zu finden. Das liegt aber in der Natur dieses pragmatischen Begriffes, der eben tatbestandsbezogen ist. Man kann dem Gesetzgeber daher schlecht einen Vorwurf machen, wenn er diese Tatbestände eben auch mit Grenzen versieht.

Wichtig ist mir im vorliegenden Zusammenhang aus alldem auch folgendes Fazit, mit dem ich gerne diesen Beitrag schließen möchte: Alle von mir genannten Beispiele konnten sich – auf die eine oder andere Art – lösen lassen, ohne hierzu etwa auf finanzwissenschaftliche Einkommenstheorien als Begründung zurückgreifen zu müssen. Die Argumente, die für oder gegen Steuerpflicht gesprochen haben, haben sich durchwegs aus dem Gesetz ableiten lassen. Diese dem Gesetz verpflichtete Interpretationsaufgabe mag nicht immer leicht sein, aber sie führt zu rechtsstaatlich deutlich verlässlicheren Ergebnissen als dies ein Rückgriff auf finanzwissenschaftliche Theoriegebäude leisten könnte.

Univ.-Prof. Dr. Nikolaus Zorn, Senatspräsident des Verwaltungsgerichtshofes; Universität Innsbruck, Institut für Unternehmens- und Steuerrecht:

Ich bedanke mich sehr für die Einladung, vor diesem Gremium sprechen zu dürfen. Ich möchte mich in meinem Referat auf einzelne Punkte aus der

breit angelegten Themenstellung beschränken und zunächst einen Aspekt aus dem Bereich Zurechnung von Einkünften behandeln.

Die hL leitet aus § 5 EStG das Maßgeblichkeitsprinzip ab: Der nach UGB rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende hat die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch für die steuerliche Gewinnermittlung zu beachten, soweit das Steuerrecht nicht anderes gebietet. Dieser von der Lehre viel strapazierte Grundsatz wird von der Rechtsprechung des VwGH der letzten Jahrzehnte nur sehr zurückhaltend angesprochen. In den Entscheidungen des VwGH der letzten 20 Jahre findet sich kaum ein Erkenntnis, das mit der Maßgeblichkeit operiert. Gründe für die Zurückhaltung der Rechtsprechung des VwGH sind die „weiche“ Formulierung in § 5 EStG und der Umstand, dass Unternehmensbilanz einerseits und Steuerbilanz andererseits unterschiedliche Ziele und Zwecke verfolgen. Dazu kommt, dass bis 2006 eine weitere Voraussetzung für die Gewinnermittlung nach § 5 EStG bestand, nämlich die Eintragung im Firmenbuch, sodass im Bereich der Einkommensteuerpflichtigen die § 5 Ermittlung ein „Minderheitenprogramm“ darstellte: Nur für einen kleinen Teil der Einkommensteuersubjekte mit betrieblichen Einkünften kam die Gewinnermittlung nach § 5 EStG zur Anwendung. Die Rechtslage hat sich allerdings mit dem Strukturanpassungsgesetz 2006 geändert. Seither stellt § 5 EStG nicht mehr auf die Eintragung im Firmenbuch, sondern auf die Buchführungspflicht (Pflicht zur Rechnungslegung) ab, wodurch die Anzahl der § 5 Ermittler deutlich gestiegen ist. Es ist absehbar, dass sich die Rechtslage weiterhin massiv ändern wird. Dabei geht es nicht nur um die Beseitigung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG. Die entscheidende Systemänderung wird sich aus dem in Aussicht genommenen System der Einheitsbilanz ergeben, mit dem erstmals die unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsregelungen in der Tat umfassend steuerlich verbindlich sein werden, soweit sich nicht aus einem taxativen Ausnahmekatalog eine steuerliche Abweichung ergibt.

Wird mit der Einheitsbilanz die unternehmensrechtliche Rechnungslegung für das Steuerrecht verbindlich, ist zu beachten, dass die Rechnungslegung nach UGB ihrerseits durch das Unionsrecht vorgegeben ist, etwa die EU-Rechnungslegungsrichtlinie 2013/34/EU und die Vorgängerrichtlinien. Die Grundsätze des Bilanzierens werden in dieser Richtlinie festgelegt. Die Richtlinie will sicherlich nicht Einzelaspekte der Bilanzierung, wie den Prozentsatz der Abzinsung von Rückstellungen regeln. Aber dass Rückstellungen gebildet werden müssen und unter welchen Voraussetzungen, wird sehr wohl durch die Richtlinie verbindlich vorgegeben. Die EU-Rechnungslegungsrichtlinie und die Vorgängerrichtlinien (Bilanzrichtlinie) regeln primär die Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften und Rechtsformen wie die GmbH & Co KG. Deutschland und Österreich haben sich aber freiwillig dazu entschlossen, ihr Handelsbilanzrecht im Wesentlichen einheitlich zu gestalten und damit auch für Einzelunternehmen und für Personengesellschaften nach den unionsrechtlichen Bilanzrichtlinien auszurichten. Die letzte Auslegungskompetenz für die EU-Richtlinien liegt beim EuGH. Wenn der Gesetzgeber eines Mitgliedstaates