

Tina Ehrke-Rabel

elements
Steuerrecht

2013

Lehrbuch

 VERLAG
ÖSTERREICH

Inhaltsverzeichnis

Benutzerhinweise	VII
Verzeichnis weiterführender Literatur	XIX
1 Standort des Steuerrechts	1
1.1 Steuerwissenschaften	3
1.2 Bedeutung von Steuern	3
1.2.1 Primäre Einnahmequelle des Staates – Abgabenquote.	3
1.2.2 Zweck von Steuern.	4
1.2.3 Steuern als Massenphänomen.	4
1.3 Steuerrecht als Teil der Rechtsordnung.	6
1.3.1 Steuerrecht als Teil des öffentlichen Rechts	6
1.3.2 Vernetzung mit anderen Rechtsdisziplinen	7
1.4 Abgabenbegriff	7
1.4.1 Der finanzwissenschaftliche Abgabenbegriff.	7
1.4.2 Der finanzverfassungsrechtliche Abgabenbegriff	8
1.5 Systematisierung der Steuern	8
2 Verfassungsrechtliche Grundlagen des österreichischen Steuerrechts	13
2.1 Kompetenzverteilung.	15
2.2 Die Verteilung der Besteuerungsrechte und Abgabenerträge	15
2.2.1 Überblick.	15
2.2.2 Abgabenhoheit.	17
2.2.2.1 Abgabenerfindungsrecht des Bundes	17
2.2.2.2 Eingeschränktes Abgabenerfindungsrecht der Länder	17
2.2.2.3 Kein Abgabenerfindungsrecht der Gemeinden	17
2.2.2.4 Einschränkung des Abgabenerfindungsrechts durch das Unionsrecht.	18
2.2.3 Ertragshoheit	18
2.2.3.1 Grundsätze	18
2.2.3.2 Aufteilung des Ertrages an gemeinschaftlichen Bundesabgaben.	19
2.2.4 Verwaltungshoheit (§ 11 F-VG).	19
2.3 Verfassungsprinzipien der Besteuerung	20
2.3.1 Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung.	20
2.3.2 Rechtsschutz.	20
2.3.3 Gleichheitssatz	21
2.3.4 Schutz des Privateigentums	22
2.3.5 Freiheit der Erwerbsbetätigung	22
2.3.6 Schutz der Privatsphäre.	23
2.3.7 Faires Verfahren vor unabhängigen Gerichten	23
2.4 Rechtsquellen des Steuerrechts.	23

2.4.1	Gesetze im formellen Sinn	23
2.4.2	Verordnungen	24
2.4.3	Völkerrecht	24
2.4.4	Judikatur	24
2.4.5	Erlässe und Richtlinien der Finanzverwaltung	25
2.4.6	Auskünfte der Finanzverwaltung	26
2.4.6.1	Formlose Auskünfte	26
2.4.6.2	Auskunftsbescheid	27
2.5	Europäisches Steuerrecht	28
2.5.1	Primäres Unionsrecht betreffend Zölle und Steuern	28
2.5.2	Sekundäres Unionsrecht betreffend Zölle und Steuern	30
2.5.3	Verhältnis Unionsrecht – nationales Recht	31
3	Rechtsanwendung im Steuerrecht	33
3.1	Subsumtion und Steuerplanung	35
3.2	Auslegung des Steuerrechts	36
3.2.1	Interpretationsmethoden	36
3.2.2	Rechtsfortbildung durch Lückenschließung	36
3.3	Wirtschaftliche Betrachtungsweise	37
3.4	Umgehung (Missbrauch) und Scheingeschäft	38
3.4.1	Überblick	38
3.4.2	Missbrauch (Steuerumgehung)	38
3.5	Scheingeschäft und andere Scheinhandlungen	39
3.6	Verbotenes und verpöntes Verhalten	40
3.7	Nichtigkeit und Anfechtbarkeit von Rechtsgeschäften	41
3.8	Zurechnung von Wirtschaftsgütern	41
4	Einkommensteuer	43
4.1	Charakterisierung und Rechtsgrundlagen	45
4.2	Der Einkommensteuertatbestand	48
4.2.1	Persönliche Seite des Einkommensteuertatbestandes	48
4.2.1.1	Unbeschränkte Steuerpflicht	48
4.2.1.2	Beschränkte Steuerpflicht	49
4.2.1.3	Beginn und Ende der Steuerpflicht	50
4.2.1.4	Zurechnung der Einkünfte	50
4.2.2	Steuergegenstand (sachliche Seite)	52
4.2.2.1	Überblick	52
4.2.2.2	System der Einkommensteuer	54
4.2.2.3	Zeitliche Zuordnung der Einkünfte	56
4.2.3	Steuerbefreiungen	57
4.3	Die betrieblichen Einkünfte	58
4.3.1	Überblick	58
4.3.2	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG)	58
4.3.3	Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG)	59
4.3.4	Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG)	60
4.3.5	Gewinnermittlung (§§ 4–14 EStG)	61
4.3.5.1	Gewinnermittlungsarten (§ 4 Abs 1 und Abs 3, § 5 EStG)	61

4.3.5.2	Steuerrechtliche Buchführungspflicht	63
4.3.5.3	Begriffe der Gewinnermittlung	64
4.3.5.4	Gewinnermittlung durch Bilanzierung	78
4.3.5.5	Bewertung	87
4.3.5.6	Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs 3 EStG)	103
4.3.5.7	Wechsel der Gewinnermittlungsart (§ 4 Abs 10 EStG)	109
4.3.5.8	Gewinnfreibetrag (§ 10 EStG)	113
4.4	Die außerbetrieblichen Einkunftsarten	116
4.4.1	Überblick	116
4.4.2	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§§ 25 und 26 EStG)	118
4.4.2.1	Umfang der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	118
4.4.2.2	Tarif (§ 66 Abs 1 und 2, § 67 Abs 1 und 2 EStG)	119
4.4.2.3	Sonstige Abgaben- und Beitragspflichten bei Dienstverhältnissen	120
4.4.3	Einkünfte aus Kapitalvermögen	128
4.4.3.1	Überblick	128
4.4.3.2	Umfang der Einkünfte	128
4.4.3.3	Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen	131
4.4.3.4	Im Betriebsvermögen gehaltene Kapitalanlagen	141
4.4.4	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	147
4.4.4.1	Umfang der Einkünfte	147
4.4.4.2	Ermittlung der Einkünfte	148
4.4.5	Exkurs: Gebühren nach dem Gebührengesetz	150
4.4.6	Sonstige Einkünfte	151
4.4.6.1	Überblick	151
4.4.6.2	Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen	154
4.4.6.3	Exkurs: Grunderwerbsteuer	165
4.4.6.4	Spekulationsgeschäfte (§ 31 EStG)	168
4.5	Gemeinsame Vorschriften (§ 32 EStG)	169
4.6	Betriebsübergang	172
4.6.1	Überblick	172
4.6.2	Entgeltlicher Betriebsübergang	172
4.6.3	Unentgeltlicher Betriebsübergang	178
4.7	Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs 2 EStG)	179
4.7.1	Überblick	179
4.7.2	Verlustausgleich (§ 2 Abs 2 EStG)	179
4.7.3	Einschränkungen des Verlustausgleichs	180
4.7.4	Sonderausgaben (§ 18 EStG)	184
4.7.5	Außergewöhnliche Belastungen (§ 34 EStG)	187
4.8	Berechnung und Erhebung der Einkommensteuer	192
4.8.1	Der Steuersatz (Tarif; § 33 EStG)	192
4.8.2	Absetzbeträge	193
4.8.3	Erhebung der Einkommensteuer	195
4.8.3.1	Überblick	195
4.8.3.2	Veranlagung	196
4.9	Besteuerung von Mitunternehmerschaften (Personengesellschaften)	201

4.9.1 Grundsätze der Besteuerung von Mitunternehmerschaften (Personengesellschaften)	201
4.9.2 Einkunftsarten und Einkünfteermittlung	203
4.9.3 Gründung einer Personengesellschaft aus ertragsteuerrechtlicher Sicht	204
4.9.4 Überlassung von Wirtschaftsgütern durch den Gesellschafter zur Nutzung	205
4.9.5 Leistungsvergütungen der Mitunternehmerschaft an den Mitunternehmer	206
4.9.6 Gewinnfeststellungs-Verfahren (§ 188 BAO)	208
5 Körperschaftsteuer	213
5.1 Charakterisierung der Körperschaftsteuer	215
5.2 Subjektive Körperschaftsteuerpflicht (§§ 1 und 2 KStG)	215
5.2.1 Überblick	215
5.2.2 Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht	216
5.2.3 Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht	218
5.3 Sachliche Körperschaftsteuerpflicht (Steuergegenstand; § 7 und § 8 KStG)	219
5.4 Besteuerung von Kapitalgesellschaften	220
5.4.1 Überblick	220
5.4.2 Gewinnermittlung bei Kapitalgesellschaften (§ 7 bis § 12 KStG)	222
5.4.3 Ertragsteuerrechtliche Folgen von „Beziehungen“ zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern	224
5.4.3.1 Vorbemerkung	224
5.4.3.2 Beziehungen, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben	225
5.4.3.3 Exkurs: Gesellschaftsteuer	230
5.4.3.4 Entnahmen und Einkommensverwendung	232
5.4.4 Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern	233
5.4.5 Körperschaftsteuerrechtliche Behandlung von Konzernen	238
5.4.5.1 Überblick	238
5.4.5.2 Beteiligung an inländischen Körperschaften	238
5.4.5.3 Beteiligung an ausländischen Körperschaften	240
5.4.5.4 Kapitalertragsteuerabzug im Konzern	244
5.4.5.5 Teilwertabschreibungen von Konzernbeteiligungen	244
5.4.6 Gruppenbesteuerung (§ 9 KStG)	247
5.4.6.1 Überblick	247
5.4.6.2 Formale Voraussetzungen der Gruppenbesteuerung	247
5.4.6.3 Gruppenmitglieder	248
5.4.6.4 Wirkung der Gruppenbesteuerung	249
5.4.6.5 Ermittlung des Gruppenergebnisses	249
5.4.6.6 Steuerumlage	250
5.4.7 Auflösung und Abwicklung von Kapitalgesellschaften (§ 19 KStG)	251
5.4.7.1 Überblick	251
5.4.7.2 Ermittlung des Abwicklungsgewinns	252
5.4.7.3 Folgen der Abwicklung auf Ebene des Gesellschafters	252
5.5 Tarif, Tarifiermäßigungen und Freibeträge (§§ 22, 23, 23a KStG)	253
5.6 Besteuerung von Privatstiftungen nach dem Privatstiftungsgesetz	256
5.6.1 Zivilrechtliche Grundlagen	256
5.6.2 Steuerrechtliche Folgen der Gründung einer Privatstiftung	257
5.6.2.1 Zuwendungen an die Privatstiftung	257

5.6.2.2	Laufende Besteuerung der eigennützigen Privatstiftung (§ 13 KStG)	258
5.6.2.3	Besteuerung von Zuwendungen an Begünstigte	260
5.6.2.4	Steuerliche Konsequenzen des Widerrufs einer Privatstiftung	260
5.7.	Beschränkte Steuerpflicht der zweiten Art (§ 1 Abs 3 Z 2 und Z 3 KStG)	262
5.7.1	Überblick	262
5.7.2	Steuerabzugspflichtige Einkünfte	262
5.7.3	Veranlagungspflichtige andere Einkünfte	263
6	Grundzüge des internationalen Steuerrechts	265
6.1	Einführung	267
6.2	Österreichisches Außensteuerrecht	267
6.2.1	Überblick	267
6.2.2	Die beschränkte Steuerpflicht nach § 98 EStG	269
6.2.2.1	Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte	269
6.2.2.2	Erhebung der Einkommensteuer	274
6.2.3	Die beschränkte Steuerpflicht von Körperschaften iSd KStG (§ 21 Abs 1 KStG iVm § 98 EStG)	278
6.2.3.1	Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte	278
6.2.3.2	Ermittlung der Einkünfte	278
6.3	Das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen	280
6.3.1	Doppelbesteuerung	280
6.3.2	Doppelbesteuerungsabkommen	281
6.3.2.1	Rechtliche Einordnung	281
6.3.2.2	Vermeidung der Doppelbesteuerung	281
6.3.2.3	Aufbau von Doppelbesteuerungsabkommen	282
6.3.2.4	Wirkung von Doppelbesteuerungsabkommen	284
6.3.2.5	Die Zuteilungsregeln des OECD-MA	284
6.3.2.6	Die Methodenartikel des OECD-MA	289
6.3.3	Einseitige Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	292
7	Umsatzsteuer	295
7.1	Charakterisierung der Umsatzsteuer	297
7.1.1	Unionsrechtlicher Hintergrund	297
7.1.2	Rechtsgrundlage und Charakteristika	297
7.2	Überblick über den Umsatzsteuertatbestand	299
7.3	Aufbau des Umsatzsteuertatbestands	300
7.3.1	Unternehmer	300
7.3.2	Inlandsumsatz	300
7.3.3	Steuerpflicht	300
7.3.4	Steuerbefreiungen	301
7.4	Der Unternehmer (§ 2 UStG)	301
7.4.1	Definition des Unternehmers	301
7.4.2	Die Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts	303
7.4.3	Beginn und Ende der unternehmerischen Tätigkeit	305
7.4.3.1	Beginn der unternehmerischen Tätigkeit	305
7.4.3.2	Ende der unternehmerischen Tätigkeit	305
7.4.4	Rechtsformneutralität des Unternehmers	305

7.4.5 Grundsatz der Unternehmenseinheit	306
7.5 Lieferungen und sonstige Leistungen	308
7.5.1 Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung	308
7.5.2 Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung	309
7.5.3 Ort der Lieferung und der sonstigen Leistung	309
7.5.3.1 Vorbemerkung	309
7.5.3.2 Ort der Lieferung (§ 3 Abs 7 bis 9 UStG)	310
7.5.3.3 Ort der sonstigen Leistung	312
7.6 Der innergemeinschaftliche Erwerb	322
7.6.1 Gegenstand des innergemeinschaftlichen Erwerbs	322
7.6.1.1 Erwerb durch einen Unternehmer	322
7.6.1.2 Erwerb durch eine juristische Person für außerunternehmerische Zwecke	322
7.6.1.3 Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs	324
7.7 Einfuhr (§ 1 Abs 1 Z 3 UStG)	325
7.8 Entgelt	325
7.8.1 Funktion des Entgelts in der Umsatzsteuer	325
7.8.2 Leistungsaustausch als Voraussetzung für die Entgeltlichkeit	326
7.8.3 Definition des Entgelts	327
7.8.4 Abweichende Bemessungsgrundlage Normalwert (Mindestbemessungsgrundlage)	327
7.9 Steuerbefreiungen (§ 6 UStG)	329
7.9.1 Überblick	329
7.9.2 Steuerbefreiungen mit Vorsteuerabzug („echte“ Befreiungen; § 6 Abs 1 Z 1 bis Z 6 UStG)	330
7.9.3 Steuerbefreiungen mit Verlust des Vorsteuerabzuges („unechte“ Befreiungen; § 6 Abs 1 Z 7 ff UStG)	332
7.10 Steuersätze (§ 10 UStG)	334
7.11 Steuerschuldner	335
7.11.1 Steuerschuldner im Regelfall (§ 19 Abs 1 UStG)	335
7.11.2 Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger (Reverse-Charge; § 19 Abs 1 2. Unterabs UStG)	336
7.12 Entstehen der Steuerschuld (§ 19 Abs 2 UStG)	337
7.12.1 Sollbesteuerung	337
7.12.2 Istbesteuerung	338
7.13 Fälligkeit und Umsatzsteuervoranmeldung (§ 21 UStG)	338
7.14 Änderung der Bemessungsgrundlage (§ 16 UStG)	339
7.15 Umsatzsteuerjahreserklärung	339
7.16 Rechnung	339
7.16.1 Verpflichtung und Berechtigung zur Rechnungsausstellung	339
7.16.1.1 Verpflichtung zur Rechnungsausstellung	339
7.16.1.2 Rechnungsausstellung in Reverse-Charge-Fällen	340
7.16.1.3 Freiwillige Rechnungsausstellung	340
7.16.2 Inhaltliche Anforderungen an die Rechnung	341
7.16.3 Unrichtiger Steuerausweis	341
7.16.4 Unberechtigter Steuerausweis	342
7.17 Vorsteuerabzug (§ 12 Abs 1 und 2 UStG)	342
7.17.1 Grundsätze	342

7.17.2	Leistung für das Unternehmen als zwingende Voraussetzung für den Vorsteuerabzug	343
7.17.3	Ausschluss vom Vorsteuerabzug	345
7.17.3.1	Spezifisch österreichischer Ausschluss für bestimmte Umsätze	345
7.17.3.2	Allgemeiner Ausschluss vom Vorsteuerabzug (§ 12 Abs 3 UStG)	345
7.17.4	Vorsteuerabzug bei gleichzeitiger Verwendung für steuerpflichtige und unecht steuerbefreite Umsätze	345
7.17.5	Nachträgliche Berichtigung des Vorsteuerabzuges (§ 12 Abs 10 bis 13 UStG)	346
7.18	Besteuerung des unternehmerischen Konsumverhaltens: der Eigenverbrauch	349
7.18.1	Überblick	349
7.18.2	Entnahmeeigenverbrauch (§ 3 Abs 2 UStG)	349
7.18.3	Nutzungs- oder Verwendungseigenverbrauch, Eigenverbrauch durch sonstige Leistung (§ 3a Abs 1a UStG)	350
7.18.4	Aufwandseigenverbrauch (§ 1 Abs 1 Z 2 UStG)	352
7.19	Internationales Umsatzsteuerrecht praxisbezogen	353
7.19.1	Überblick	353
7.19.2	Umsatzsteuer im Verkehr mit Drittstaaten	354
7.19.3	Umsatzsteuer im Binnenmarkt	354
7.19.3.1	Vorbemerkung	354
7.19.3.2	Lieferungen – Exportsituation	355
7.19.3.3	Lieferungen – Importsituation	358
7.19.3.4	Lieferungen im privaten Reiseverkehr	362
7.19.3.5	Sonderfall Lieferung neuer Fahrzeuge	362
7.19.3.6	Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren	363
7.19.4	Sonstige Leistungen im Binnenmarkt	363
7.19.5	Formale Verpflichtungen	364
7.19.6	Vorsteuererstattung	364
7.20	Exkurs: Grundstücke in der Umsatzsteuer	366
7.20.1	Lieferung von Grundstücken: Umsätze iSd GrEStG	366
7.20.2	Vermietung von Grundstücken	367
7.20.3	Gemischte Nutzung von Grundstücken	368
8	Abgabenverfahrensrecht	371
8.1	Organisation, Aufgaben Zuständigkeiten der Finanzbehörden	373
8.1.1	Überblick	373
8.1.2	Bundesministerium für Finanzen	373
8.1.3	Finanzverwaltung erster Instanz	373
8.1.3.1	Überblick	373
8.1.3.2	Sachliche Zuständigkeit	374
8.1.3.3	Örtliche Zuständigkeit	376
8.2	Das Steuerschuldverhältnis	378
8.2.1	Vorbemerkung	378
8.2.2	Entstehen der Abgabenschuld	379
8.2.3	Fälligkeit	379
8.2.3.1	Grundsatz	379
8.2.3.2	Hinausschieben der Fälligkeit	380
8.2.3.3	Säumnis	380

8.2.3.4	Anspruchszinsen	381
8.2.4	Erlöschen der Abgabenschuld	381
8.2.5	Verjährung (§§ 207, 208 BAO; § 238 BAO)	381
8.2.5.1	Festsetzungs- bzw Bemessungsverjährung	381
8.2.5.2	Absolute Verjährung (§ 209 Abs 3 BAO)	382
8.2.6	Einhebungsverjährung (§ 238 BAO)	383
8.3	Zusammenwirken zwischen Abgabenbehörde und Abgabepflichtigem bei der Ermittlung der Grundlagen für die Abgabenerhebung	383
8.3.1	Formelles Zusammenwirken	383
8.3.1.1	Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens und Untersuchungsgrundsatz	383
8.3.1.2	Mitwirkungspflichten des Abgabepflichtigen	385
8.3.1.3	Der Grundsatz des Parteiengenhörs	387
8.3.1.4	Informelles Zusammenwirken zwischen Finanzverwaltung und Abgabepflichtigem	387
8.3.2	Der Gang des Ermittlungsverfahrens	388
8.3.3	Die Festsetzung der Abgaben – Der Abgabenbescheid	388
8.3.4	Exkurs: Rückzahlung zu Unrecht einbehaltener Abzugsabgaben	390
8.4	Rechtsschutz	390
8.4.1	Überblick	390
8.4.2	Die Bescheidbeschwerde	394
8.4.3	Beschwerdevorentscheidung	394
8.4.4	Vorlageantrag	394
8.4.5	Beschwerdeentscheidung durch das Verwaltungsgericht	396
8.4.5.1	Allgemeines	396
8.4.5.2	Das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht	396
8.4.5.3	Maßnahmenbeschwerde	398
8.4.5.4	Säumnisbeschwerde	398
8.4.5.5	Vorabentscheidungsverfahren beim EuGH	399
8.4.5.6	Entscheidungspflicht der Verwaltungsgerichte	399
8.4.5.7	Formalerfordernisse an Erkenntnisse und Beschlüsse	400
8.4.6	Das Verfahren vor dem VwGH	400
8.4.6.1	Überblick	400
8.4.6.2	Revision	400
8.4.6.3	Fristsetzungsantrag	402
8.4.7	Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof	402
8.4.7.1	Überblick	402
8.4.7.2	Bescheidbeschwerde	402
8.4.7.3	Individualantrag auf Normenkontrolle	403
8.5	Änderungen von Bescheiden außerhalb des Rechtsmittelverfahrens	404
8.5.1	Formelle und materielle Rechtskraft	404
8.5.2	Änderung nach den §§ 293–299 BAO	404
8.5.2.1	Berichtigung von Schreib-, Rechen- und EDV-Fehlern (§ 293 BAO)	405
8.5.2.2	Unrichtiger Bescheidspruch (§ 299 BAO)	405
8.5.2.3	Begünstigende Bescheide (§ 294 BAO)	405
8.5.2.4	Anpassung abgeleiteter Bescheide (§ 295 BAO)	405

8.5.2.5 Ereignis mit abgabenrechtlicher Wirkung für die Vergangenheit (§ 295a BAO)	405
8.5.2.6 Die Wiederaufnahme des Verfahrens (§§ 303 ff BAO).....	406
8.5.2.7 Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 308 BAO)	407
8.6 Änderung von Erkenntnissen und Beschlüssen des Verwaltungsgerichts.....	408
8.7 Verfahrenskosten	408
8.7.1 Abgabenverfahren und Verfahren vor dem Verwaltungsgericht	408
8.7.2 Beschwerden an die Gerichtshöfe öffentlichen Rechts.....	408
Stichwortverzeichnis	411