



MWuG

Materialien zu
Wirtschaft und Gesellschaft

Peter Bräumann
Georg Kofler
Michael Tumpel

Steuerliche Gestaltungsspielräume und ihre ungleiche Verteilung im bestehenden österreichischen Steuersystem



WIEN

Working Paper-Reihe der AK Wien

274

Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft Nr. 274
Working Paper-Reihe der AK Wien

Herausgegeben von der
Abteilung Wirtschaftswissenschaft und Statistik
der Kammer für Arbeiter und Angestellte für Wien

Steuerliche Gestaltungsspielräume und ihre ungleiche Verteilung im bestehenden österreichischen Steuersystem

Eine normative Untersuchung zum Gedanken möglicher „Reichenbegünstigungen“ im nationalen Steuerrecht

Assoz.-Prof. MMag. Dr. Peter Bräumann,
Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU),
Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel

Juni 2026

Die Working Paper-Reihe „Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft“ behandelt aktuelle Fragen der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften und dient als offenes Medium für den Austausch von wissenschaftlich fundierten Erkenntnissen.
Wie bei Working Paper-Reihen üblich erfolgt keine formelle Begutachtung.

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme
Ein Titeldatensatz für diese Publikation ist bei der Deutschen Bibliothek erhältlich.

ISBN: 978-3-7063-1222-6

Kammer für Arbeiter und Angestellte für Wien
A-1041 Wien, Prinz-Eugen-Straße 20–22, Tel: (01) 501 65, DW 12283

Zusammenfassung

Die vorliegende Studie untersucht im Auftrag der Kammer für Arbeiter und Angestellte Wien (AK), ob und an welchen Stellen des österreichischen Steuerrechts „Reichenbegünstigungen“ identifiziert werden können. Das geltende österreichische Steuerrecht sieht aber keine ausdrücklichen „Reichenbegünstigungen“ vor. Es werden daher jene normativen oder vollzugsbedingten Gestaltungsspielräume untersucht, die bestimmten Steuerpflichtigen – insbesondere im Vergleich zur Gruppe der Nichtselbständigen – eine steuerlich günstigere Situation ermöglichen, ohne dass dafür eine bewusste gesetzliche Wertungsentscheidung im öffentlichen Interesse vorliegt.

Die Studie identifiziert vier Erscheinungsformen solcher Spielräume: erstens erweiterte Absetzmöglichkeiten durch Vermengung privater und betrieblicher Aufwendungen (etwa bei gemischt genutzten Fahrzeugen, Immobilien oder Elektronik sowie bei Reise- und Bewirtungsaufwendungen); zweitens systematische Begünstigungen der Kapitalakkumulation durch das Realisationsprinzip, den Thesaurierungseffekt in Körperschaften sowie das weitgehende Fehlen einer Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen; drittens erhöhte Gestaltungsmöglichkeiten vermögender Personen, insbesondere durch Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften und Privatstiftungen mit deren steuerlicher Abschirmwirkung; und viertens die Herbeiführung internationaler Verflechtungen zur Erschwerung des Steuervollzugs.

Auf dieser Grundlage diskutiert die Studie sowohl normative Reformansätze – etwa eine Ausweitung von Abzugsverboten für körperschaftlich gehaltene, privat genutzte Wirtschaftsgüter, eine Reform des Zwischensteuersystems bei Privatstiftungen, Einschränkungen des gewillkürten Betriebsvermögens oder eine einkommensteuerliche Erfassung unentgeltlicher Vermögensübertragungen – als auch Maßnahmen zur Stärkung des Steuervollzugs, insbesondere durch flächendeckende elektronische Rechnungsstellung und digitale Kontrollinstrumente im Rahmen der ViDA-Umsetzung. Die Studie versteht sich dabei als explorative normativ-analytische Untersuchung und gibt keine abschließenden Reformempfehlungen, sondern zeigt Problemfelder und Handlungsoptionen mit ihren jeweiligen Vor- und Nachteilen auf.

Abstract

This study, commissioned by the Austrian Chamber of Labour Vienna (AK), examines whether and where so-called “wealth-favoring provisions” (Reichenbegünstigungen) can be identified in Austrian tax law. Since existing law contains no explicit “wealth-favoring provisions”, the study adopts a qualitative definition to find out what normative or enforcement-related design features enable certain taxpayers – particularly compared to employees – to achieve a more advantageous tax position without a deliberate legislative value judgement in the public interest underpinning that outcome.

The study identifies four manifestations of such discretionary spaces. First, expanded deduction opportunities arise from the blurring of private and business expenditure, particularly for mixed-use assets such as company vehicles, real estate, and electronic devices, as well as travel and entertainment costs. Second, systematic advantages in capital accumulation result from the realization principle, the tax deferral effect of retained profits in corporations, and the near-total absence of inheritance and gift taxation. Third, enhanced structuring options are available to wealthier individuals, especially through the interposition of limited liability companies and private foundations, which provide a tax-shielding effect. Fourth, the deliberate creation of cross-border connections complicates tax enforcement and allows exploitation of differences between legal systems.

Against this backdrop, the study discusses both normative reform approaches – including broader deduction prohibitions for privately used assets held in corporate structures, reform of the interim taxation regime for private foundations, restrictions on discretionary business assets, and the income-tax treatment of gratuitous transfers – and measures to strengthen tax enforcement, notably through comprehensive electronic invoicing and digital audit tools within the framework of the EU's ViDA initiative. The study is conceived as an exploratory normative-analytical inquiry; rather than making definitive reform recommendations, it maps the problem areas and sets out possible courses of action together with their respective advantages and drawbacks.

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitend: „Reichenbegünstigungen“ – (k)ein Thema im österreichischen Steuerrecht?	1
1.1. Ausgangsfrage, Problemstellung und terminologische Einordnung	1
1.2. Gibt es im österreichischen Steuerrecht explizite „Reichenbegünstigungen“?	4
1.2.1. Leistungsfähigkeit im steuerlichen Sinne	4
1.2.2. „Reichtum“ als qualitativ erhöhte steuerliche Gestaltungsfähigkeit und Vermögensbildungsfähigkeit	6
1.2.3. Zwischenfazit	8
1.3. Ursachen für größere und systematisch ungleich auftretende Gestaltungsspielräume	9
1.3.1. Gesetzliche Regelungen	9
1.3.2. Schwierigkeiten in der Vollziehung	12
1.4. Erscheinungsformen von erweiterten Gestaltungsspielräumen	16
1.4.1. Erweiterte Absetzmöglichkeiten	16
1.4.2. Implizite Steueraufschübe	18
1.4.3. Erhöhte Gestaltungsmöglichkeiten	22
1.4.4. Internationale „Verlagerung“ von Einkünften	23
1.5. Motive für die Einschränkung von erweiterten Gestaltungsspielräumen: Fiskalinteresse und Steuergerechtigkeit	25
1.6. Gang der nachfolgenden Darstellungen	26
2. Privat (mit)veranlasster Konsum als Steuerminderung	27
2.1. Grundsatz: Privat- und Betriebs-/Berufssphäre (§ 20 EStG)	27
2.2. Wirtschaftsgüter mit „privater“ oder „gemischter“ Nutzung	32
2.2.1. Gesetzliche Regelungen zu privat verwendeten Gegenständen eines Betriebs	32
2.2.2. Vollzugsdefizit und Ansatzpunkte für Verbesserungen	33
2.2.3. Besonderheiten bei Ausnutzung einer Kapitalgesellschaft oder Privatstiftung	35
2.3. Spezialfall Firmenfahrzeuge	39
2.3.1. Gegenwärtige steuerliche Behandlung bei Betriebsvermögen und Sachbezug	39
2.3.2. Herstellung erhöhter Gleichbehandlung	40
2.4. Spezialfall Immobilien	42
2.4.1. Steuerliche Behandlung von Immobilien bei Vermietung an Gesellschafter oder Begünstigte	42
2.4.2. Herstellung erhöhter Gleichbehandlung	43
2.5. Beanspruchte Dienstleistungen (Reisen, Geschäftsessen usw.)	44
3. Tiefer verwurzelte vorteilhafte steuersystematische Gestaltungsmöglichkeiten	47
3.1. Zwischenschaltung von Körperschaften (Abschirmwirkung)	47
3.2. Vermeintlicher Wegzug/Nicht-Zuzug natürlicher Personen	51
3.3. Erhöhte Verlustverwertungsmöglichkeiten bei Kapitalanlagen in einem Betriebsvermögen	53
3.3.1. Rechtliche (aber verfassungskonforme) Schlechterstellung des außerbetrieblichen Bereichs	53
3.3.2. Ansätze für eine stärkere Gleichstellung	55
3.4. Zuwendungen von Kapitalerträgen an Begünstigte von Privatstiftungen (insbesondere im Ausland)	57

3.4.1. Mögliche Probleme im System von Zwischensteuer und Zuwendungen.....	57
3.4.2. Lösungsansatz durch Aufgabe der Zwischenbesteuerung	61
3.5. Begünstigungen der Kapitalakkumulation im Allgemeinen	62
3.5.1. Unterschiedlicher Einfluss der Besteuerung auf die Kapitalakkumulation	62
3.5.2. Langfristige Immobilieninvestitionen.....	63
3.5.3. Fehlende Steuerzugriffsmöglichkeiten ohne Realisierung bei anderen Wirtschaftsgütern (insbesondere Kapitalanlagen)	65
3.5.4. Keine Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen.....	66
4. Einzelne mögliche Verwerfungen im Unternehmens- und Konzernsteuerrecht .	69
4.1. Steuerfreiheit von Unternehmensförderungen	69
4.2. Großzügige Pauschalierungswahlrechte	71
4.3. Systematische Problembereiche im Konzernsteuerrecht.....	73
4.3.1. Einleitend: Erhöhtes Gestaltungspotential in Konzernstrukturen im Fokus der Gesetzgebung.....	73
4.3.2. Entkoppelung von Verlustverwertung und wirtschaftlicher Exposition in der Gruppe	74
4.3.3. Fehlende Objektbezogenheit der Verlustverwertung (Verlustvortrag).....	76
4.3.4. Mögliche Lücken bei der Nachversteuerung von „importierten Auslandsverlusten“	78
5. Abschließende Zusammenschau	83
5.1. Gestalt von „Reichenbegünstigungen“ im österreichischen Steuerrecht	83
5.2. Handlungsmöglichkeiten auf normativer Ebene	84
5.3. Ansatzpunkte zur Verbesserung der Vollziehbarkeit	85
Literaturverzeichnis.....	87

1. Einleitend: „Reichenbegünstigungen“ – (k)ein Thema im österreichischen Steuerrecht?

1.1. Ausgangsfrage, Problemstellung und terminologische Einordnung

Als Ausgangspunkt der folgenden Studie wurde von der Kammer für Arbeiter und Angestellte Wien die Frage an uns herangetragen, ob und gegebenenfalls an welchen Stellen des geltenden österreichischen Steuerrechts bei einem analytischen Überblick „Reichenbegünstigungen“ identifiziert werden können. Die steuerpolitische Bedeutung und systematische Tragweite einer solchen Fragestellung sind offenkundig, aus steuerwissenschaftlicher Sicht ist sie aber schon in einem ersten Schritt nicht ganz einfach zu konkretisieren. **Wenngleich das Schlagwort einer „Reichenbegünstigung“ sofort eine intuitive Vorstellung zu erwecken vermag, existiert eine leicht zugängliche, allgemein anerkannte Definition oder Abgrenzung für diesen klingenden Begriff nicht.** Schon mit dessen Präzisierung können sich der Fokus einer Untersuchung und deren Ergebnisse aber ganz maßgeblich verschieben. Das ist erstens schon dem geschuldet, dass zahlreiche Spielräume dahingehend bestehen, welche Messgrößen „Reichtum“ ausdrücken (zB laufendes Einkommen, liquide Mittel oder Gesamtvermögen) und ab welchem Schwellenwert eine Person als „reich“ gilt. Zweitens ist auch schwierig wertneutral festzumachen, in welcher Form eine Abgabenvorschrift an diesen „Reichtum“ anknüpfen muss und welche Vorteile damit verbunden sein müssen, um als gesetzliche Begünstigung eingestuft zu werden.¹

Würde das Konzept von „Reichenbegünstigungen“ im Abgabenrecht einerseits denkbar eng verstanden werden, müsste sich die Analyse auf ausdrückliche Entlastungen oder rechnerisch absinkende Belastungen beschränken, die durch steigende Wohlstandsindikatoren ausgelöst werden. **Eine solch unmittelbar offensichtliche „Reichenbegünstigung“ kennt das Abgabenrecht nach rechtswissenschaftlicher Abgrenzung – soweit ersichtlich – aber gegenwärtig nicht.** Ein derartiges Phänomen könnte allenfalls im System der Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung, die nicht zu den öffentlichen Abgaben im Sinne der Bundesverfassung zählen,² erblickt werden. Die darin vorgesehene Höchstbeitragsgrundlage³ bewirkt, dass Einkommensteile ab einem bestimmten Schwellenwert frei von (weiteren) Sozialversicherungsbeiträgen bleiben, sodass die prozentuale Belastung des Gesamteinkommens mit den Beiträgen ab diesem Schwellenwert mit steigendem Einkommen immer geringer wird.⁴ Das Beitragswesen der Sozialversicherungen wird jedoch von anderen Gesichtspunkten als das Steuerrecht geleitet. Der bekannte „reichenbegünstigende“ Effekt der Höchstbeitragsgrundlage wird unter anderem durch das Versicherungsprinzip und damit begründet, dass auch verschiedene Leistungen der gesetzlichen Sozialversicherung mit der Höchstbeitragsgrundlage (oder Ableitungen aus derselben) begrenzt sind.⁵ Die Prinzipien des Steuerrechts im engeren Sinne, das der allgemeinen Finanzierung der

¹ Das beginnt bereits damit, dass kein einheitlicher Zugang dazu besteht, was denn überhaupt unter einer „Steuerbegünstigung“ zu verstehen sei; siehe etwa auch Rechnungshof-Bericht Bund 2013/6, Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung, Tz 2.

² Siehe zB *Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁸ (2019) Rz 5.

³ Siehe insbesondere §§ 45 iVm 108 ASVG.

⁴ Das lässt sich an einem einfachen Beispiel wie folgt illustrieren (wobei bewusst auf die Komplexität der derzeit geltenden Werte verzichtet wird, um das Prinzip als solches zu verdeutlichen): Gelten eine Höchstbeitragsgrundlage von EUR 10.000 im Monat und ein Beitragssatz von 20 %, dann schuldet eine Person mit einer Beitragsgrundlage unter diesem Schwellenwert genau jene 20 % davon, bei einer Grundlage von EUR 8.000 also etwa EUR 1.600. Eine Person über der Höchstbeitragsgrundlage bezahlt aber nur 20 % von EUR 10.000, sodass der Anteil der Belastung an der einkommensorientierten Beitragsgrundlage mit steigendem Einkommen immer weiter absinkt. Bei einer Grundlage von EUR 12.000 werden nur EUR 2.000 (Höchstbeitrag aus 10.000 x 20 %) geschuldet, was einem Anteil von etwa 16,7 % entspricht; bei einem Einkommen von EUR 20.000 sind die geschuldeten EUR 2.000 schon nur noch ein Anteil von 10 %.

⁵ Siehe zB *Pfeil in Mosler/Müller/Pfeil*, Der SV-Komm § 45 ASVG (Stand 1.8.2024, rdb.at) Rz 3 und 6.

Gebietskörperschaften ohne individuell feststellbare Gegenleistungen an die Steuerpflichtigen dient, sind darauf nicht übertragbar. Es kennt aber, wie zuvor erwähnt, auch keine in vergleichbarer Weise ausdrücklich „nach oben hin begünstigende“ Grenzwerte.

Würde aber andererseits als gegenteilige Extremposition nach jedwedem nur denkbaren „Vorteil“ gesucht werden, den das geltende Steuersystem „wirtschaftlich besser situierten“ Personen ermöglicht, müsste die Untersuchung weit über das Steuerrecht als konkreten Bezugspunkt hinausgehen. Als Rechtsbereich schafft das Steuerrecht nämlich charakteristischerweise nicht den regulatorischen Rahmen für das Wirtschafts- und Gesellschaftsleben. Es setzt vielmehr an den Ergebnissen des wirtschaftlichen Systems an, wie es insbesondere vom Zivilrecht eingerichtet wird.⁶ Schon dadurch kann die Besteuerung aber die dadurch vorgeprägten ökonomischen Umstände – selbst wenn das politisch gewünscht wäre – nicht substanziell aufheben oder umkehren, ohne erheblich in die Grundlagen der Wirtschaftsordnung einzugreifen. Daher muss aus dem Blickwinkel des Steuersystems zB als Faktum akzeptiert werden, dass Personen mit höherem „Wohlstand“ zumeist auch mehr Ressourcen in steuerliche Beratung und damit die Optimierung ihrer steuerlichen Lage investieren können. Verbote in diese Richtung und auch Maßnahmen wie exzessive Steuersätze, die wirtschaftliche Zugewinne oder Vermögensunterschiede gänzlich „wegbesteueren“, sind mit einer liberalen Gesellschaftsordnung nicht vereinbar und müssten sich neben allen ökonomischen Gegenargumenten auch zurecht dem Vorwurf einer allenfalls einseitig verstandenen „Gerechtigkeit“ stellen. Die Umverteilung ist zwar als ein legitimer (wenngleich ursprünglich außersteuerlicher) Zielgedanke eines modernen Steuersystems anerkannt; sie bildet aber weder einen übergreifenden Leitgedanken, dem sich andere Zwecke unterordnen müssten, noch ist die Besteuerung das alleinige oder stets am besten geeignete gesetzliche Instrument des sozialen Ausgleichs. Diesen Aspekt zum alleinigen Kriterium für steuerliche Regelungen zu erheben, würde weitere – nicht minder gut begründete – Systemprinzipien und Gerechtigkeitsaspekte des Steuerrechts ignorieren. Wenn jedweder denkbare relative Vorteil für wirtschaftlich „Bessergestellte“ unmittelbar einer Begünstigung gleichgestellt und „beseitigt“ würde, ließe das die Steuerrechtsordnung daher wiederum nur aus anderen Perspektiven unschlüssig machen.

Als plastisches Beispiel dafür sei auf den progressiven Steuertarif der Einkommensteuer in § 33 Abs 1 EStG verwiesen: Die Steuerprogression bedeutet im Wesentlichen, dass höhere Bestandteile des Einkommens einem höheren Grenzsteuersatz unterworfen werden, wodurch mit steigendem Gesamteinkommen auch der effektive Gesamtsteuersatz in Richtung des jeweils anwendbaren (höchsten) Grenzsteuersatzes ansteigt. Das ist grundsätzlich das genaue Gegenteil einer „Reichenbegünstigung“, bewirkt aber spiegelbildlich, dass Abzugsposten von der Bemessungsgrundlage, also dem Einkommen, bei Personen mit höherem Einkommen auch eine stärkere Steuerersparnis auslösen.⁷ Das ist beispielsweise der Grund, warum sich die Gesetzgebung dazu entschieden hat, die steuerliche Berücksichtigung von Familienlasten überwiegend in anderer Form als mit solchen Abzügen von der Bemessungsgrundlage auszugestalten.⁸ Diesen

⁶ Vgl etwa Seer in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁵ (2024) Rz 1.32.

⁷ Ein einzelner Abzugsposten, der isoliert betrachtet wird, wirkt sich gedanklich stets „am oberen Ende“ des ansonsten (*ceteris paribus*) bestehenden Einkommens aus. Das ist im progressiven Tarif jene „Zone“, in welcher der höchste im Einzelfall anwendbare Grenzsteuersatz wirkt. Wenn dabei nicht die Schwelle einer Tarifstufe unter- oder überschritten wird, können die Auswirkungen einzelner Zuschläge zu oder Abschläge von einer gegebenen Bemessungsgrundlage daher rasch mit dem anwendbaren Grenzsteuersatz aus dem Tarif ermittelt werden. Ein Anwendungsfall mit dem Tarif des § 33 Abs 1 EStG, wie er im Kalenderjahr 2025 gilt: Bei einem Angestellten, der auf Basis aller anderen Faktoren ein steuerliches Jahreseinkommen nach § 2 Abs 2 EStG in Höhe von EUR 60.000 erzielt, bewirkt der Abzug des Pauschbetrags für Werbungskosten nach § 16 Abs 3 EStG von EUR 132 eine effektive „Steuerersparnis“ von EUR 52,80 (Tarifzone mit 40-%-igem Grenzsteuersatz). Bei einem Angestellten in derselben Situation, nur mit einem Jahreseinkommen in Höhe von EUR 35.000 würde die „Steuerersparnis“ nur EUR 39,60 ausmachen (Tarifzone mit 30-%-igem Grenzsteuersatz).

⁸ Das wird teils mit der Phrase „jedes Kind ist gleich viel Wert“ verdeutlicht; siehe zB *Lachmayr*, Ist dem Staat jedes Kind gleich viel wert? SWK 2013, 1449 (1449 f).

Effekt als Ganzes zu vermeiden erforderte jedoch, dass entweder auf die umverteilende Wirkung eines progressiven Tarifs oder auf die Möglichkeit von Abzügen von der Bemessungsgrundlage und damit das sogenannte „Nettoprinzip“ der Einkommensteuer als Ganzes verzichtet werden müsste. Das wären erhebliche Systembrüche, die eine Vielzahl an Folgefragen und -problemen auslösen würden und in ihrer Tragweite nicht einfach abzuschätzen sind.

Vergleichbar grundlegende, aber systemkonforme Spannungen aus der Perspektive des sozialen Ausgleichs ziehen sich durch mehrere Bereiche des Steuersystems: Wer etwa mehrere Einkommensquellen hat, kann gegebenenfalls auch die bewusst geschaffenen gesetzlichen Vorteile verschiedener Einkunftsarten des EStG kumulieren (zB den für Arbeitnehmer vorgesehenen Verkehrsabsetzbetrag von der Steuerschuld abziehen und auf betriebliche Gewinne einen Gewinnfreibetrag beanspruchen) oder steuerlich einen Verlustausgleich geltend machen, wie es Personen mit einer einzigen Einkommensquelle nicht im selben Ausmaß möglich ist. Nur wer eine entsprechende Kaufkraft aufweist, kann von steuerlichen Förderungen für ökologische Technologien (zB elektrisch betriebene PKW) oder andere Investitionen profitieren. In vergleichbarer Weise können gewisse steuerlich günstig behandelte Vorteile für Arbeitnehmer in Unternehmen (zB Gewinnbeteiligungen, Mitarbeiterrabatte oder Sachbezüge wie zB ein privat nutzbares Firmenfahrzeug) tendenziell eher höherrangigen und damit auch besser verdienenden Mitarbeitern zugute kommen. Auch die nicht auf persönliche Verhältnisse abstellenden Konsumsteuern, die in den Preis von Waren und Dienstleistungen eingehen, treffen inhärent jene Personen in ihrem Einkommen anteilig stärker, die höhere Teile davon ausgeben (müssen) und weniger Sparpotenzial aufweisen.

Solche (oft indirekten) Folgewirkungen und möglichen sozialen Schichtungen des Steuerrechts sind von großem wissenschaftlichem Interesse, würden aber, wie zuvor erwähnt, den Rahmen der gegenwärtigen Untersuchung in mehrfacher Hinsicht überdehnen. **So scheint schon das Schlagwort der „Begünstigung“ unangebracht, wenn derartige Effekte lediglich das Ergebnis systemkonformer Umsetzungen von – an sich nicht „reichenfördernden“ – Rechtsfiguren, wie zB des erwähnten progressiven Steuersatzes, sind.** Derartige Situationen entstehen insbesondere dann, wenn verschiedene, jeweils für sich legitime normative Zielvorstellungen aufeinandertreffen. Die Entscheidung, wie verschiedene Ziele letztlich gegeneinander abzuwägen sind, lässt sich (im Rahmen unions- und verfassungsrechtlich gesteckter Grenzen) nicht abschließend objektiv beantworten, sondern berührt letztlich das Feld der Steuerpolitik. Für einige der genannten sozialen Auswirkungen scheint das Steuerrecht auch der falsche Angriffspunkt zu sein, weil es kein wesentlicher Auslöser oder Mitgrund für die beobachteten Effekte ist. Die Höhe und Art der persönlichen Konsumausgaben – und folglich auch die damit verbundene steuerliche Belastung – sind etwa das Ergebnis der wirtschaftlichen Ausstaffierung des privaten Budgets, aber beruhen auch wesentlich auf der Lebensführung und den eigenen Präferenzen. Wegen der in dieser Gemengelage auch einfließenden sozialen Kofaktoren das gesamte System der Konsumsteuern – einen wesentlichen Pfeiler des Steueraufkommens – plakativ als „reichenbegünstigend“ in Frage zu stellen, scheint überschießend, zumal das angesprochene Wurzelproblem wohl eher darin zu suchen sein wird, dass einzelne Personen schon vor Berücksichtigung der konsumsteuerlichen Effekte über ein allenfalls geringes frei verfügbares Einkommen verfügen. Für die steuerliche Gesetzgebung lässt sich daraus aber kaum eine konkret kurz- oder mittelfristig realisierbare Handlungsmöglichkeit oder gar -empfehlung ableiten.

Eine zweckmäßige Analyse möglicher „Reichenbegünstigungen“ im Steuerrecht muss sich daher zwischen diesen beiden Polen orientieren, das heißt einerseits über den offenkundigen Gesetzeswortlaut hinausgehen, andererseits aber auch nicht einen Allerkläranspruch hinsichtlich aller mit der Besteuerung möglicherweise verbundenen sozialen Querverwirkungen erheben, was zudem auf eine sehr abstrakte Betrachtung des Steuerrechts und -systems hinauslaufen würde. **Diese Studie verfolgt daher einen in der Mitte liegenden, pragmatischen Ansatz, der als Prämisse und**

Leitgedanke davon ausgeht, dass die Gesetzgebung mit den Steuernormen „reichere“ Personen nicht noch zusätzlich auf Basis ihrer wirtschaftlichen Stellung fördern, aber auch nicht das gesamte Steuersystem dem Gedanken der Umverteilung unterordnen möchte. Im Lichte der bisherigen Ausführungen ist dennoch zu beachten, dass keine wissenschaftliche Zusammenstellung möglicher „Reichenbegünstigungen“ im österreichischen Steuersystem den Anspruch erheben kann, nach jedem Gesichtspunkt abschließend oder frei von einigen für die Einteilung notwendigerweise erforderlichen Wertungsentscheidungen zu sein.

Die vorliegende Studie zeigt damit auch Elemente eines Essays und versteht sich in erster Linie als eine explorative Untersuchung des geltenden österreichischen Steuerrechts, die überhaupt erst eine Erfassung und Auseinandersetzung mit dem bislang noch wenig konkretisierten Themenfeld der „Reichenbegünstigungen“ ermöglichen möchte. Der Blickwinkel ist ein normativ-analytisch ausgerichteter, beruht also auf einer systematischen und kritischen Untersuchung der bestehenden Rechtsgrundlagen nach den angesprochenen Gesichtspunkten. Ein zentrales Anliegen ist dabei bereits, die Quellen für solche – gerade eben nicht offenkundigen, aber doch feststellbaren – „Reichenbegünstigungen“ in diesem Normbereich aufzuzeigen. Damit sollen der Blick für solche teilweise verborgen Effekte geschärft und verschiedene gedankliche Ansätze zu den identifizierten Aspekten aufgezeigt werden. Das führt notwendigerweise zu einer heterogenen Zusammenstellung einander teilweise auch überschneidender Bereiche.

Was die vorliegende Untersuchung nicht leisten kann, ist die Konzeption eines konkreten und/oder kohärenten „Reformprogramms“ unter dem aufgeworfenen Schlagwort der „Reichenbegünstigung“. Ob und inwieweit solche Regelungen aufgegriffen und gegebenenfalls eingeschränkt werden sollen, ist letztlich eine steuerpolitische Wertungsfrage, die sich einer abschließenden steuerwissenschaftlichen Antwort entzieht. Trotz der Politiknähe steuerlicher Fragen (gerade mit dem gegenständlichen bedeutungsschweren Schlagwort im Zentrum) möchte diese Analyse deshalb auch keine konkreten Empfehlungen oder Handlungsaufträge geben, sondern wie erwähnt das Problemfeld erschließen und allenfalls Überlegungen zu alternativen Vorgangsweisen mit ihren Vor- und Nachteilen aufzeigen.

In diesem Sinne widmet sich der weitere Teil dieses ersten Abschnitts der wesentlichen Frage, wie das Schlagwort einer „Reichenbegünstigung“ steuerlich objektiviert und in einer Form operationalisiert werden kann, die sodann eine Identifikation derartiger Regelungsbereiche im geltenden Steuerrecht ermöglicht. Die nachfolgenden Kapitel befassen sich daher mit einem Ansatz zur Definition von „Reichenbegünstigungen“ (Abschnitt 1.2.), erklären, wie Gesetzgebung und Vollziehung zu deren Existenz beitragen können (Abschnitt 1.3.), und geben einen abstrakten Überblick über die möglichen Kategorien bzw Erscheinungsformen der solcherart umschriebenen „Reichenbegünstigungen“ (Abschnitt 1.4.). Das Kapitel schließt mit einer Darstellung der nicht nur politischen, sondern auch systematischen Bedeutung des Problems (Abschnitt 1.5.) und einem Überblick über den auf diesen Erkenntnissen aufbauenden weiteren Gang der Darstellungen (Abschnitt 1.6.).

1.2. Gibt es im österreichischen Steuerrecht explizite „Reichenbegünstigungen“?

1.2.1. Leistungsfähigkeit im steuerlichen Sinne

Wie einleitend bereits erwähnt wurde, ist aus steuerlicher Sicht schon nicht unzweifelhaft zu definieren, welche Personen als „reich“ gelten sollten. Die Unsicherheit darüber setzt nicht erst bei konkreten betraglichen Grenzen (der Höhe nach) an; sie betrifft bereits die Feststellung, welche Indikatoren überhaupt (dem Grunde nach) für Reichtum sprechen. Die Schwierigkeit dieser Festlegung geht so weit, dass sie gar als Baustein moderner Vielsteuersysteme gesehen

werden kann. Dass die Steuerlasten in einer Gesellschaft nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verteilt werden und solcherart „leistungsfähigere“ Personen auch höhere Steuerbeiträge leisten sollen, gilt in diesen Systemen zwar als eine Art allgemein anerkanntes Leitprinzip (wenngleich seine rechtliche Verankerung und damit Bindungswirkung umstritten sind). Doch fehlt es schon an einer einfachen Antwort, wie diese Leistungsfähigkeit gemessen werden sollte. Traditionellerweise nennen die Steuerwissenschaften drei Indikatoren, welche als taugliche Messgrößen dafür in Betracht kommen: Einkommen, Vermögen und Konsum, die teilweise auch als bloße Stufen ein und desselben wirtschaftlichen Zyklus bei einer Person interpretiert werden (wirtschaftliche Mittel werden erst vereinnahmt, dann gehalten und abschließend verwendet).⁹

Die Steuersysteme in modernen Industrienationen setzen sich regelmäßig aus einer Mehrzahl von Steuern zusammen, welche (mit gewissen Graubereichen) einen dieser drei Indikatoren zu erfassen suchen bzw umgekehrt typologisch einer dieser drei Kategorie von Steuern zugeordnet werden können. Der Schwerpunkt in OECD-Staaten liegt dabei stark auf den Einkommen- und Konsumsteuern,¹⁰ zu denen in Österreich als aufkommensstärkste Beispiele die Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer zählen (diese drei Steuern bilden gemeinsam bereits ca 75 % der gesamten Steuereinnahmen).¹¹ Die Vermögenssteuern spielen demgegenüber gegenwärtig eine eher untergeordnete Rolle. In Österreich machen die Vermögenssteuern, zu denen in den OECD-Statistiken neben der Grundsteuer auch die Grunderwerbsteuer und die Stiftungseingangsteuer als Vermögensübertragungssteuern gezählt werden,¹² im internationalen Vergleich sogar einen besonders geringen Anteil am Steuermix aus.¹³ Die OECD selbst hat allerdings bereits darauf hingewiesen, dass die Vermögen in den beobachteten Staaten wesentlich ungleicher verteilt sind als die Einkommen und dass dies für einen Ausbau klassischer Vermögenssteuern sprechen könnte, wenn ein wirtschaftliches Auseinanderklaffen der Gesellschaft eingebremst werden sollte.¹⁴ Österreich wurde erst im Jahr 2024 von der OECD sogar im Besonderen empfohlen, aus Wachstums- und Umverteilungsgedanken einen stärkeren Fokus auf die Vermögensbesteuerung zu legen, insbesondere die Grundsteuer zu erhöhen und Erbschaften zu besteuern, und im Gegenzug menschliche Arbeitskraft steuerlich zu entlasten.¹⁵

Werden diese übergreifenden steuerpolitischen Fragen der Zusammensetzung des Steuermixes zunächst als gegeben hingenommen, gibt das Steuersystem die an sich triviale Antwort, dass dem Grunde nach „reicher“ (das heißt wirtschaftlich leistungsfähiger und damit steuerlich belastbarer) ist, wer mehr Einkommen erzielt, mehr Vermögen besitzt oder mehr Ausgaben tätigen kann als andere. **Wenn von „reichen“ Personen gesprochen wird, richtet sich die Aufmerksamkeit allerdings tendenziell stärker auf hohe Einkommen und Vermögen als auf den Bereich der Konsumausgaben.**¹⁶ Das liegt schon faktisch daran, dass Konsum etwa auch fremdfinanziert werden oder nach einer langen Ansparperiode erfolgen kann und stark von eigenen Gewohnheiten und Vorlieben mitgeprägt wird. Tatsächlich zu beobachtende Ausgaben zu einem Zeitpunkt sind daher trotz ihrer Eignung als Steuerobjekt ein weniger aussagekräftiger Indikator für

⁹ Dazu instruktiv etwa Hey in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁵ (2024) Rz 3.55 ff.

¹⁰ Siehe zB *OECD*, Consumption Tax Trends 2024: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends (2024) 11.

¹¹ Siehe etwa die Erhebungen der *Statistik Austria* zu den Steuereinnahmen unter https://www.statistik.at/fileadmin/pages/232/Einzelsteuerliste1995bis2024_SR2025.ods (abgefragt 30.9.2025).

¹² Siehe jüngst zB *OECD*, Revenue Statistics 2024: Health Taxes in OECD Countries (2024) 162.

¹³ Siehe jüngst zB *OECD*, Revenue Statistics 2024: Health Taxes in OECD Countries (2024) 59.

¹⁴ Siehe *OECD*, The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD (2018) 51 ff.

¹⁵ Siehe *OECD*, OECD Economic Surveys: Austria 2024 (2024) 40 ff.

¹⁶ So etwa auch in den Diskussionen zur Besteuerung von „High Net Worth Individuals“ auf Ebene der OECD, siehe zB *OECD*, Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance (2009) 17. Mögliche Gründe dafür, insbesondere auch die hohe Abhängigkeit der Konsumausgaben von den eigenen Lebensgewohnheiten und dem frei verfügbaren Einkommen, wurden auch bereits einleitend in Abschnitt 1.1. angesprochen.

„wirtschaftlichen Wohlstand“ als Einkommen und Vermögen. Die bloße Fähigkeit zum Konsum hingegen wird gerade vom Einkommen und vom Vermögen als vorgelagerte Schritte im wirtschaftlichen Prozess bereits besser abgebildet. Diese beiden Indikatoren umfassen darüber hinaus aber zugleich auch das Sparpotenzial und damit die Möglichkeiten zur weiteren Kapitalakkumulierung.

Auch die Ausgestaltung des gegenwärtigen Steuerrechts lässt den Blick aber eher zu diesen beiden Aspekten wandern. Als direkte Steuern werden sie unmittelbar bei jenen Personen eingehoben, die von den Steuern auch wirtschaftlich belastet werden sollen, und ermöglichen daher auch eine umfassende personenbezogene Gesamtbetrachtung (zB des gesamten Jahreseinkommens aus allen steuerbaren Einkunftsarten im Rahmen des § 2 EStG). Die Konsumsteuern sind demgegenüber charakteristischerweise indirekte Objektsteuern; sie werden im Rahmen von einzelnen wirtschaftlichen Transaktionen von anderen Personen als den intendierten Belastungsträgern erhoben (zB von den Unternehmern bei Verkauf an die Endverbraucher im Bereich der Umsatzsteuer) und können daher nicht oder nur eingeschränkt auf deren sonstige wirtschaftliche Verhältnisse Rücksicht nehmen. **Auch vor dem Hintergrund der gering ausgeprägten Vermögensbesteuerung, wird daher im Folgenden in erster Linie der Bereich des Einkommens als steuerrelevantester Indikator für „Reichtum“ im bestehenden österreichischen Steuersystem in den Blick genommen.**

1.2.2. „Reichtum“ als qualitativ erhöhte steuerliche Gestaltungsfähigkeit und Vermögensbildungsfähigkeit

Eine Definition von „Reichtum“ der Höhe nach ist damit freilich noch immer nicht verbunden; sie ist im Ergebnis aber pragmatisch gesprochen auch irrelevant. **Die auf den genannten Indikatoren aufbauenden steuerrechtlichen Bemessungsgrundlagen sind nämlich zumeist als Kontinuum ausgestaltet und – soweit ersichtlich – sieht keine österreichische Steuer (im Rahmen des von ihr erfassten Indikators) ausdrücklich vor, dass „reichere“ Personen ab bestimmten höheren Niveaus der jeweiligen Bemessungsgrundlage bessergestellt würden.** Ganz im Gegenteil sind mit einer höheren Bemessungsgrundlage auf den ersten Blick allenfalls Nachteile verbunden, was bei natürlichen Personen insbesondere die Einkommensteuer mit ihrem progressiven Tarif¹⁷, aber auch der Reduktion von steuermindernden Absetzbeträgen¹⁸ oder der Erhöhung des von einem Steuerpflichtigen zu tragenden Selbstbehalts für außergewöhnliche Belastungen¹⁹ zeigt. „Reichtum“ als statistisch-mathematisch feststellbares Konzept ist damit aus steuerrechtlichem Blickwinkel kaum ein geeigneter Begriff, um begünstigende Vorschriften zu identifizieren (zumal wie bereits erwähnt auch umgekehrt keine einheitliche Definition darüber besteht, was denn als Steuerbegünstigung verstanden werden kann).²⁰ **Für die Analyse der gegenständlichen Fragestellung soll das Konzept „Reichtum“ dementsprechend nicht als quantitativ-zahlenmäßig abgrenzbarer Begriff verstanden werden. Stattdessen werden darunter die Möglichkeiten verstanden, die eigene steuerliche Situation in einer Weise zu gestalten, die eine Besteuerung (zumindest vorläufig) unterbindet oder zu einer Steuerminde- rung führt und die in dieser Form einem gedanklich „durchschnittlichen“ Steuerpflichtigen nicht offenstehen würde.**

Wird im Sinne des zuvor Gesagten besonders die Einkommensteuer mit ihren persönlichen und progressiven Elementen als zentraler Untersuchungsgegenstand herangezogen, lässt sich auch unmittelbar eine Vergleichsgruppe als „durchschnittliche“ Steuerpflichtige identifizieren, die

¹⁷ § 33 Abs 1 EStG.

¹⁸ ZB § 33 Abs 5 EStG.

¹⁹ § 34 Abs 4 EStG.

²⁰ Zu diesem Problem etwa schon Rechnungshof-Bericht Bund 2013/6, Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung, Tz 2.

typischerweise über keine (oder nur eingeschränkte) derartige Möglichkeiten verfügt: Dabei handelt es sich um die einkommensteuerlich Nichtselbständigen, also insbesondere Arbeitnehmer iSd § 47 EStG. Dafür spricht bereits, dass sie innerhalb der Ertragsteuern die wirtschaftlich größte Gruppe darstellen. Vom gesamten Einkommen- und Körperschaftsteueraufkommen ist mehr als die Hälfte auf Lohnsteuerabzüge zurückzuführen.²¹ Zugleich werden Personen bei einer Einkünfteerzielung als Nichtselbständige von den Prinzipien des EStG in zweifacher Hinsicht vergleichsweise stark in steuerrelevanten Gestaltungsmöglichkeiten eingeschränkt:

Erstens haben Nichtselbständige relativ wenige Gelegenheiten, die Steuerbemessungsgrundlage zu beeinflussen und etwa auch allgemeine Aufwendungen für ihr Privatleben in die Nähe von Steuerabzugspositionen zu bringen bzw sie als solche darzustellen. Ihre Möglichkeiten, Positionen von der Steuer „abzusetzen“, bewegen sich im Wesentlichen im Bereich der (tätigkeitsspezifischen) Werbungskosten nach § 16 EStG. Gegenüber dem unternehmerischen Bereich, der sich nach den §§ 4 ff EStG durch ein umfassendes steuerwirksames Betriebsvermögen auszeichnet, sind die Potenziale zur steuerlichen Geltendmachung von selbstbestimmten Aufwendungen faktisch gering, insbesondere was Vermögenswerte im Grenzbereich zwischen steuerrelevanter Sphäre und Privatleben betrifft. Als „Arbeitsmittel“ iSd § 16 Abs 1 Z 7 EStG können zB kaum Immobilien in Frage kommen;²² je nach Berufsgruppe wird auch die Geltendmachung eines Mobiltelefons oder Computers nicht möglich sein. Der Ansatz von Aufwendungen für Fahrzeuge wird schon durch die Regelungen zum Pendlerpauschale nach § 16 Abs 1 Z 6 lit a EStG für die meisten Nichtselbständigen unterbunden.

Die reduzierte Gestaltungsmacht der Nichtselbständigen liegt aber nicht nur in den tendenziell eingeschränkten „Absetzmöglichkeiten“ begründet, sondern ist gewissermaßen auch systematisch vorgegeben. Per Definition zeichnen sich Dienstverhältnisse nach der steuerlichen Beurteilung des § 47 Abs 2 EStG unter anderem dadurch aus, dass eine persönliche Arbeitsleistung geschuldet ist, die in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eingegliedert wird.²³ Das schließt die Zwischenschaltung anderer Personen, etwa auch einer Kapitalgesellschaft,²⁴ ebenso wie etwa eine Leistungserbringung aus dem Ausland von vorneherein aus, wenn der Arbeitgeber dies nicht explizit ermöglicht. Auch steuerlich attraktive Regelungen, die an Nichtselbständige adressiert sind, können vielfach nur in Zusammenwirken mit dem Arbeitgeber in Anspruch genommen werden, etwa wenn dieser Mitarbeitererrabatte im Rahmen der Steuerfreiheit nach § 3 Abs 1 Z 21 EStG gewährt. Schließlich unterliegen Nichtselbständige durch das System des Lohnsteuerabzugs und damit der Einbindung der Arbeitgeber als Dritte in die Steuerentrichtung auch einem erweiterten Steuerabsicherungs- und -kontrollmechanismus, der bei anderen Tätigkeiten nicht im vergleichbaren Ausmaß vorgesehen ist.²⁵

²¹ Siehe etwa die Erhebungen der *Statistik Austria* zu den Steuereinnahmen unter https://www.statistik.at/fileadmin/pages/232/Einzelsteuerliste1995bis2024_SR2025.ods (abgefragt 30.4.2026).

²² Eine Ausnahme davon bildet der Ansatz eines Arbeitszimmers im eigenen Wohnverband, der nicht grundsätzlich von der steuerlichen Einordnung der betroffenen Tätigkeit in die Einkunftsarten des EStG abhängt. Im Bereich der Nichtselbständigen werden die von § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG für die Abzugsfähigkeit des Arbeitszimmers aufgestellten Voraussetzungen der beruflichen Notwendigkeit und des Mittelpunkts der Tätigkeit im heimischen Arbeitszimmer aber nur in Ausnahmefällen vorliegen (zB ausschließliche Teleworker ohne Arbeitsplatz beim Arbeitgeber und mit entsprechend räumlich abgegrenztem und ausschließlich so genutzten Arbeitsraum in der eigenen Wohnung). Siehe dazu beispielsweise *Bräumann*, Abzugsfähigkeit von Kosten eines „COVID-19-bedingten“ Homeoffice, SWK 2020, 700 (702 ff).

²³ Siehe zB überblicksartig LStR 2002 Rz 934 ff.

²⁴ Siehe zB auch die Ansicht der Finanzverwaltung in KStR 2013 Rz 349, wonach Körperschaften „*nichtselbständige Einkünfte* [...] begrifflich nicht haben [können]“.

²⁵ Der Abzug von Kapitalertragsteuer (KESt) durch Kreditinstitute ua (§§ 93 ff EStG) bei Kapitaleinkünften ist in dieser Hinsicht zwar ähnlich konzipiert, aber in seiner durchgreifenden Wirkung weniger ausgeprägt. So tritt durch die verfassungsmäßig abgesicherte Endbesteuerungswirkung (§ 97 EStG iVm Endbesteuerungsgesetz) eine Steuerabgeltung ein, die nach wie vor in Standardfällen einen gewissen Anonymisierungsgrad gegenüber der Finanzverwaltung mit sich bringt. Zudem kann dieser Steuerabzug durch die – heutzutage online einfach möglichen – Kapitalveranlagung im

Die zweite Bindung der Nichtselbständigen durch einkommensteuerliche Prinzipien wurzelt in den zeitlich unterschiedlich angelegten Zugriffen bei wirtschaftlichen Bestands- und Stromgrößen. Laufendes Arbeitseinkommen wird in der Einkommensteuer nach dem Zuflussprinzip des § 19 EStG erfasst und im Jahr der Vereinnahmung (bzw regelmäßig im Rahmen des Lohnsteuerabzugs sogar monatlich) steuerlich erfasst und prinzipiell dem Tarif nach § 33 Abs 1 EStG unterworfen. Jedwede Vermögensbildung oder Kapitalakkumulation können Nichtselbständige sodann nur aus dem derart bereits „voll versteuerten“ Nettoeinkommen vornehmen. Das bedeutet einen Nachteil gegenüber Personen, die den Steuerzugriff zumindest teilweise hinauszögern können. Solcherart „unversteuert“ verbleibendes Kapital kann nämlich selbst bei einer späteren Besteuerung zunächst weiter vermögensmehrend eingesetzt und damit die Kapitalakkumulation unter anderem durch Zinseffekte gesteigert werden. Diese Möglichkeit ist umso kritischer zu betrachten, als sie durch weitere Eigenschaften des Steuersystems indirekt verstärkt wird: die begünstigte Besteuerung der meisten Kapitaleinkünfte mit einem festen Sondersteuersatz von 25 % bzw 27,5 % (ohne Progression) bei natürlichen Personen, das Nichtbestehen von Steuern auf stehendes Vermögen (außer mit Grundsteuer) und das Schlagendwerden der Konsumsteuern (wie der Umsatzsteuer) eben erst dann, wenn Mittel für Konsumzwecke verwendet werden (müssen). Als Personen, die vom gegenwärtigen Steuersystem aus dieser temporalen Perspektive am stärksten beansprucht werden, können also durchaus jene betrachtet werden, die nur laufendes tarifsteuerpflichtiges Einkommen (zB auch nichtselbständiger Arbeit) erzielen und dieses sodann zur Gänze oder zu großen Teilen wieder ausgeben (müssen).

Dabei darf aber nicht unerwähnt bleiben, dass das Steuerrecht auch viele eindeutige Begünstigungen speziell für die Gruppe der Arbeitnehmerinnen enthält. Dazu gehören etwa Steuerbefreiungen²⁶ oder ein niedriger steuerlicher Ansatz für bestimmte Leistungen des Arbeitgebers,²⁷ die Steuerfreiheit von Trinkgeldern,²⁸ die begünstigte Besteuerung von sonstigen Bezügen (zB 13. und 14. Monatsbezug) innerhalb des Jahressechstels²⁹ oder der Verkehrsabsetzbetrag,³⁰ der die Steuerschuld ohne weitere Voraussetzungen (insbesondere auch ohne den tatsächlichen Anfall von Fahrtaufwendungen zum Arbeitsort) reduziert. Systematisch sind die Arbeitnehmer darüber hinaus von erheblich niedrigeren steuerlichen Verfahrenslasten als Arbeitgeber oder unternehmerisch tätige Steuerpflichtige betroffen (Letztere müssen zB als Abzugsverpflichtete der Lohnsteuer oder bei der Entrichtung der Umsatzsteuer erhebliche Mitwirkungspflichten in den Diensten des Steuervollzugs erfüllen). **Die Arbeitnehmer sind dementsprechend nicht grundsätzlich als vom Steuerrecht „benachteiligte“ Gruppe zu betrachten.** Im Lichte des zuvor Gesagten sind die ihnen eingeräumten Begünstigungen allerdings bewusste und auch in ihren Grenzen zumeist relativ genau geregelte steuerpolitische Maßnahmen, typischerweise nicht aber Ausfluss individueller Gestaltungsmöglichkeiten.

1.2.3. Zwischenfazit

Als Ansatzpunkt für die Suche nach „Reichenbegünstigungen“ im existierenden österreichischen Steuersystem sollen daher im Folgenden insbesondere Regelungen betrachtet werden, die den Betroffenen steuersystematische Vorteile insbesondere gegenüber Beziehern von Arbeitslohn verschaffen können. Dabei sei nochmals betont, dass es sich um keine

Ausland relativ leicht vermieden werden, sodass die Behörden hier stärker auf andere Instrumente der Aufdeckung steuerrelevanter Fälle angewiesen sind.

²⁶ Siehe zB § 3 Abs 1 Z 13 ff EStG.

²⁷ Siehe insbesondere § 4 Abs 1 Z 3 Sachbezugswerteverordnung (BGBl II 2001/416), welche einen Ansatz von null für die Zurverfügungstellung von Elektro-PKW für die Privatnutzung anordnet.

²⁸ § 3 Abs 1 Z 16a EStG.

²⁹ § 67 Abs 1 und 2 EStG.

³⁰ § 33 Abs 5 Z 1 EStG.

quantitative Definition von oder Aussage über „Reichtum“ handelt. Von der gebildeten Definition sind beispielsweise auch Regelungen umfasst, welche auch für Unternehmer aus dem KMU-Bereich ohne übermäßige Gewinne gelten können. Das ist aber dem geschuldet, dass das Steuersystem eben keine ausdrücklichen „Reichenbegünstigungen“ vorsieht, sondern allenfalls bestimmte Gestaltungspotenziale eröffnet, denen sodann aber regelmäßig – und insbesondere dann, wenn die begünstigende Wirkung gar nicht auf eine bewusste gesetzliche Wertungsentcheidung zurückzuführen ist, – auch höhenmäßig keine klaren Grenzen gesetzt sind. Die entsprechenden „Hebel“ stehen daher regelmäßig nach dem Gesetzeswortlaut nicht nur Personen mit höheren Einkommen oder Vermögen offen, gerade diese können daraus aber womöglich höhere Vorteile lukrieren. Eine Abgrenzung zwischen „kleineren“ und „größeren“ Gestaltungsmöglichkeiten liefe damit wieder auf die gewissermaßen freihändige Entscheidung hinaus, ab welchem quantitativen Niveau eine Person als „reich“ gelten kann.

Allerdings ist auch anzumerken, dass selbst „kleine“ derartige Steuervorteile, die sich nicht mit objektiv gerechtfertigten Zielsetzungen erklären lassen, die Belastungsgerechtigkeit des Steuerrechts und damit auch dessen allgemeine Akzeptanz empfindlich beeinträchtigen können. Das Schlagwort der „Reichenbegünstigungen“ ist für derartige Fälle freilich überschießend; hier besteht vielmehr eine erhebliche Schnittmenge zu allgemeinen Fragen der Steuergerechtigkeit, insbesondere der „horizontalen“ (gegenüber Personen mit demselben gedanklichen Einkommen) und weniger der „vertikalen“ (gegenüber Personen aus anderen Einkommensschichten) Steuergerechtigkeit. In diesem Sinne ist auch zu erwähnen, dass die aufgegriffenen Gestaltungsmöglichkeiten etwa auch im Vergleich zwischen unternehmerisch tätigen Personen zu steuerlichen Verwerfungen führen können.

Im folgenden Kapitel soll noch einmal genauer dargestellt werden, worauf die solcherart – also als erhöhte steuermindernde Gestaltungsmöglichkeiten – definierten „Reichenbegünstigungen“ im österreichischen Steuerrecht systematisch zurückgehen können.

1.3. Ursachen für größere und systematisch ungleich auftretende Gestaltungsspielräume

1.3.1. Gesetzliche Regelungen

Ganz allgemein ist zu sagen, dass mögliche „Reichenbegünstigungen“ in steuerlichen Zusammenhängen aus zwei verschiedenen, einander teilweise überschneidenden Ausgangspunkten entstehen können. Das sind auf der einen Seite normative Grundlagen, also rechtliche Regelungen selbst, die in ihrem Inhalt oder aufgrund ihrer Struktur steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten gerade auch für Besserverdienende oder Vermögende eröffnen. Auf der anderen Seite können sich derartige Vorteile aber auch faktisch daraus ergeben, dass die Abgabenbehörden in bestimmten Situationen oder gegenüber bestimmten Personengruppen einen genauen Vollzug im Sinne des Gesetzes kaum sicherstellen können. Das betrifft etwa gesetzliche Konstellationen, bei denen die Behörden in der Mehrzahl der Fälle schlicht darauf vertrauen müssen, dass die Steuerpflichtigen von sich aus ehrliche Angaben machen, ohne dass aber realistische Kontrollmechanismen für die Menge betroffener Fälle existieren. Der Unterschied wird wiederum besonders in Gegenüberstellung zu Arbeitnehmern deutlich. Mit der weitgehenden Überwälzung der ursprünglichen Einhebungspflichten an die Arbeitgeber durch den Lohnsteuerabzug nach §§ 47 ff EStG entledigt sich der Fiskus nicht nur erheblicher Verfahrenslasten; er gewinnt auch einen „zentralen Kontrollpunkt“ für die Steuerentrichtung der Arbeitnehmer und bindet einen Dritten in das Abgabenverhältnis ein, der zudem nach § 82 EStG für den korrekten Steuerabzug haften muss.

Liegt die Wurzel des Gestaltungsspielraums wie zuerst angesprochen im Gesetz selbst, ist freilich weiter zu differenzieren: Wenngleich dem geltenden Steuerrecht, insbesondere in der

Einkommensteuer, durchaus das Prinzip einer Umverteilung von besser zu weniger gut verdienenden Personen innewohnt, stellt dies eher einen Ausfluss sozialstaatlichen Denkens als einen steuerlich vorgegebenen Grundsatz dar. Die als hauptsächlicher Wesenszweck des Steuerrechts anerkannte Finanzierung der öffentlichen Ausgaben nach gerecht empfundenen Belastungsprinzipien könnte aber auch ohne darüber hinausgehende Umverteilungsziele verwirklicht werden. Ob und zu welchem Grad auch solche verfolgt werden, ist daher eine politisch mitgeprägte Wertungsentscheidung, die im Detail letztlich der Gesetzgebung obliegt.³¹ Das muss insbesondere deshalb betont werden, weil trotz des hier vertretenen qualitativen Zugangs zu diesem Begriff **nicht jeder steuerliche Vorteil, der selektiv nur bestimmten Personengruppen zugänglich ist, gleich dem plakativen Schlagwort einer „Reichenbegünstigung“ unterstellt werden und sinnvoll an dieser Dimension gemessen werden kann.** Solche Regelungen können vielmehr auch ganz bewusst und offenkundig andere Ziele im öffentlichen Interesse verfolgen oder im inneren System des Steuerrechts und seiner Belastungsprinzipien konsequent erscheinen. Zu denken ist hier etwa an steuerliche Investitionsförderungen, die sich gezielt zur Konjunkturförderung an den unternehmerischen Bereich richten, die Gruppenbesteuerung nach § 9 KStG, die besonders als Maßnahme zur Attraktivierung des österreichischen Standorts für Konzerne konzipiert wurde,³² oder auch den Gewinnfreibetrag nach § 10 EStG, der nur Personen mit betrieblichen Einkünften offensteht, aber in jenem Teil, der auch ohne Investitionen gewährt wird (Grundfreibetrag), als bewusstes Gegenstück zu den steuerlich begünstigten sonstigen Bezügen der Nichtselbstständigen im Rahmen des Jahressechstels nach § 67 EStG (13. und 14. Monatsbezug) eingeführt wurde.³³

Abgesehen davon, dass derartige Instrumente oftmals der Höhe nach begrenzt sind, wurde bei deren Einführung im legislativen Prozess regelmäßig bewusst die Entscheidung zur steuerlichen Förderung bestimmter Umstände getroffen, ohne dass damit eine „Reichenbegünstigung“ verfolgt worden wäre oder eine solche zumindest gegenüber übergeordneten Motiven deutlich in den Hintergrund trat. Insofern ist abermals darauf hinzuweisen, dass es schon an einem klaren und allgemein anerkannten Konzept für den Begriff einer „Steuerbegünstigung“ fehlt.³⁴ Selbstverständlich können auch in solchen Bereichen die politischen Zielsetzungen diskutiert und beispielsweise Kosten-Nutzen-Überlegungen angestellt werden, doch existiert aus normativ-rechtswissenschaftlicher Sicht keine Hierarchie steuerpolitischer Zielsetzungen, die dem Gesetzgeber auferlegen würde, die sozialpolitische Umverteilung stets als unumstößlichen Maßstab und Voraussetzung für steuerliche Maßnahmen zu betrachten. Daher kann auch aus wissenschaftlicher Sicht nicht vertreten werden, dass die Gesetzgebung jedes Mal schon deshalb eine „Reichenbegünstigung“ schaffen würde, weil sie dieses Ziel nicht mitverfolgt oder als Gegenindikation für andere Maßnahme sieht. Widrigenfalls müssten jede Progressionsabflachung im EStG (zB im Rahmen des § 37 EStG für Betriebsveräußerungen und -aufgaben) sowie Steuersenkung oder sogar eine unterlassene „Steuerverschärfung“ für obere Einkommen oder Unternehmensgewinne als „Reichenbegünstigung“ tituiert werden.

Ein wichtiges Beispiel dafür, das einleitend bereits erwähnt wurde,³⁵ sind auch alle Möglichkeiten einer Reduktion des steuerlichen Einkommens als Bemessungsgrundlage für den Steuertarif im EStG. Die progressive Ausgestaltung dieses Tarifs kann zwar auch mit abstrakten ökonomischen

³¹ Vgl dazu instruktiv etwa auch Hey in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁵ (2024) Rz 3.12, 3.21 und 3.212.

³² Siehe ErläutRV 451 BlgNR 22. GP 5 ff.

³³ Siehe ErläutRV 54 BlgNR 24. GP 12.

³⁴ Zu diesem Problem etwa schon Rechnungshof-Bericht Bund 2013/6, Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung, Tz 2.

³⁵ Dieses Problem wurde bereits oben in Abschnitt 1.1. angesprochen.

Nutzenkonzepten gerechtfertigt werden,³⁶ wird aber überwiegend als Ausdruck einer sozialstaatlichen Umverteilung im Steuerrecht betrachtet.³⁷ Die logische und systemkonforme Kehrseite der Steuerprogression ist aber, dass sich Abzüge von der Bemessungsgrundlage oder Steuerbefreiungen zum jeweiligen Spitzensteuersatz auswirken und damit bei höheren Einkommen zu einer höheren Steuerentlastung führen.³⁸ Das könnte theoretisch nur dann gänzlich unterbunden werden, wenn das Prinzip der Einkommensteuer als Nettosteuer aufgegeben würde, was aber wiederum mit fundamentalen Leistungsfähigkeitsüberlegungen in Konflikt geriete.³⁹ Auch hier kann daher nicht von einer normativ angelegten „Reichenbegünstigung“ gesprochen werden, wenngleich in isolierter Betrachtung eine höhere Steuerminderung für Besserverdienende eintritt. Vielmehr handelt es sich aber bloß um die systemkonforme Folge einer – genau das Gegenteil einer „Reichenbegünstigung“ darstellenden – sozial orientierten Wertungsentscheidung der Steuergesetzgebung.

Ein ähnliches Fazit ist zur Ausgestaltung des Familienbonus Plus in § 33 Abs 3a EStG zu ziehen. Dieser unterscheidet sich zwar von den meisten steuerlichen Familienleistungen dadurch, dass er als bloßer Abzug von der Steuerschuld ausgestaltet ist und weder direkt als Transfer (wie die Familienbeihilfe und der mit ihr ausbezahlte Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs 3 EStG) noch bei zu geringer Einkommensteuerschuld im Ausmaß des „nicht verwerteten“ Betrages als Negativsteuer nach § 33 Abs 8 EStG (wie der Alleinverdiener- und Alleinerzieherabsetzbetrag) ausgezahlt werden kann. Bei zu geringer Einkommensteuerschuld (in Folge eines zu geringen steuerpflichtigen Einkommens) ist daher systematisch angelegt, dass ein Teil der Anrechnung ins Leere geht. Von der Gesetzgebung ist dieser Effekt aber durchaus offen kommuniziert und als gewünschte Entlastung höherer (und damit höher besteuerten) Einkommen in Gegenüberstellung zu den einkommensunabhängigen Transferleistungen des österreichischen Rechts gedacht worden (im Gegenzug wurden außerdem Abzugsmöglichkeiten von der Bemessungsgrundlage abgeschafft, welche wie im vorigen Absatz erwähnt auch zu höheren Entlastungswirkungen bei höheren Einkommen geführt hatten). Mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen an die steuerliche Berücksichtigung von Familienlasten stimmt auch ein solcher Zugang überein, weil der VfGH die minimal gebotene Entlastungswirkung gerade auch am geschuldeten Kindesunterhalt festgemacht hat, der ebenfalls mit höheren Einkommen ansteigt.⁴⁰

Normativ angelegte Gestaltungsspielräume sind daher im Sinne einer objektiven Analyse dahingehend zu präzisieren, dass sie aus Regelungen resultieren, die nicht eine anders zu rechtfertigende und übergeordnete, bewusst gesetzte gesetzgeberische Zielvorstellung

³⁶ So etwa *Kirchmayr/Bodis/Hammerl in Doralt/Ruppe* I¹² (2019) Rz 28. Einfach formuliert: Durch den abnehmenden Grenznutzen des steigenden Einkommens ist der persönliche Nutzen, der aus einem „zusätzlichen“ Euro gezogen werden kann, bei einem höheren Einkommen bereits niedriger als bei einem geringeren Einkommen. Damit nun ein Bezieher eines hohen Einkommens denselben Belastungseffekt verspürt, muss ihm deshalb auch bereits „mehr“ von diesem zusätzlichen Euro genommen werden (das wird auch als Prinzip des relativen Opfers oder Opfertheorie bezeichnet).

³⁷ Siehe etwa *Herzog in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁵ § 33 (Stand 1.1.2025, rdb.at) Rz 4; *Kanduth-Kristen in Jakom EStG*¹⁸ (2025) § 33 Rz 4 f; *Kanduth-Kristen/Komarek in Urnik/Kanduth-Kristen* (Hrsg) HB der österreichischen Steuerlehre I (2024) 247; *Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht*²⁵ (2024) Rz 3.212.

³⁸ Für sozial motivierte Steuerabzüge sind daher auch nicht eine Reduktion der Bemessungsgrundlage, sondern vielmehr Absetzbeträge, welche unmittelbar die nach der Tarifierung feststehenden Steuerschuld reduzieren, das Mittel der Wahl; siehe etwa *Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht*²⁵ (2024) Rz 3.134, die widrigenfalls sogar von einer „Perversion des Bedürfnisprinzips“ spricht. Allerdings können auch in diesen Zusammenhängen Reduktionen der Bemessungsgrundlage durchaus rechtfertigbar oder sogar geboten sein, wie der VfGH zur Berücksichtigung von Kinderlasten festgestellt hat: Dadurch, dass Bezieher höherer Einkommen auch mehr Kindesunterhalt schulden, ist ihr verfassungsmäßig begründeter Anspruch auf einer Steuerentlastung nämlich grundsätzlich höher; siehe insbesondere VfGH G 168/96 ua VfSlg 14.992.

³⁹ Vgl *Kirchmayr/Bodis/Hammerl in Doralt/Ruppe* I¹² (2019) Rz 25.

⁴⁰ Zum Ganzen etwa *Bräumann*, Der Ministerialentwurf zum „Familienbonus Plus“, SWK 2018, 470 (473 ff).

verfolgen. Bei diesen lassen sich im Sinne einer pragmatischen Untersuchung auch am ehesten Ansatzpunkte für Reformen aufzeigen, ohne dass sich dafür ausschließlich Begründungen aus dem Spannungsfeld politischer Wertungsentscheidungen heranziehen ließen.

1.3.2. Schwierigkeiten in der Vollziehung

Auch in Konstellationen, in denen das Gesetz keine derartigen Gestaltungsspielräume zulässt, können bestimmte Personen vereinzelt faktisch eine günstigere steuerliche Position erlangen, wenn die Behörden das Steuerrecht systematisch nur schwer vollumfänglich gegenüber ihnen durchsetzen kann. Naturgemäß kann der Staat im steuerlichen Massenfallrecht nämlich nicht jeden einzelnen Sachverhalt überprüfen und ermitteln. Er behilft sich daher Dritter bei der Berechnung und Einhebung von Abgaben (zB der Arbeitgeber beim Lohnsteuerabzug, der Banken beim Kapitalertragsteuerabzug, der Unternehmer bei der Umsatzsteuer). Zudem sieht er Mechanismen zur Erhöhung der Steuerehrlichkeit vor, um allfällige Überprüfungsdefizite möglichst gering zu halten (etwa durch die Registrierkassenpflicht oder den internationalen Informationsaustausch). Anekdotisch kommt die Finanzverwaltung natürlich bei zunehmender Fallkomplexität oder geringeren Prüfmöglichkeiten eher an faktische Grenzen. Dies betrifft nicht nur internationale Konzernstrukturen, sondern beispielsweise auch „High Net Worth Individuals“ (oder kurz HNWI),⁴¹ zumal diese Gruppe überproportional offenbar besonders viele Möglichkeiten hat, **steuerlich intransparente und komplexe Strukturen zu schaffen und damit legale Grenzen der Steuervermeidung bis auf Äußerste auszureizen oder unrechtmäßiges Verhalten zu verschleiern.**

Das beginnt bereits damit, dass diese Personen auf die rechtliche Gestaltung ihrer eigenen wirtschaftlichen Lage hohen Einfluss ausüben können (zB können typischerweise Vorstände und Geschäftsführer mehr als reguläre Arbeitnehmer mitbestimmen, wie sich ihre Vergütungen zusammensetzen). Darüber hinaus verfügen sie vielfach auch über die Mittel, zu diesen Zwecken juristische Personen, also etwa unter ihrem Einfluss stehende Kapitalgesellschaften oder Privatstiftungen, im In- und Ausland („offshore“) zu errichten, über die Geldflüsse „umgeleitet“ oder zu denen Vermögenswerte transferiert werden können. Diese Personen sind durch ihre soziale Lage oftmals auch grenzüberschreitend besser vernetzt und selbst international mobiler, sodass sie leichter gezielt Bruchstellen zwischen den verschiedenen Rechtsordnungen ausnutzen können. Schließlich darf auch nicht verschwiegen werden, dass sich diese Personen höhere Beratungsaufwendungen leisten können (schon, weil in ihren Fällen oftmals auch höhere Steuerbeträge als „Einsatz“ betroffen sind) und die Hauptzielgruppe für den Markt an „Steergestaltungsmodellen“ darstellen. Das führt auch zu einer gewissen „Waffenungleichheit“ zwischen solchen HNWI und den Abgabenbehörden: Die Instrumente des Rechtsschutzes und der liberalen Freiheitsrechte auch im wirtschaftlichen Bereich sind zivilisatorische Errungenschaften, die vor dem Hintergrund des Schutzes der Bürger vor einer bedrohlichen und übermächtigen Staatsgewalt entstanden sind. Der freiheitliche Staat nimmt damit auch in Kauf, dass einzelne Steuerpflichtige die faktisch begrenzten Kapazitäten der Abgabenbehörden mit ungleich höherem Kontrollaufwand konfrontieren können. Zugespitzt ausgedrückt: **Die Finanzverwaltung kann nicht jede komplexe grenzüberschreitende Konzern- oder Vermögensstruktur mit der für eine vollständige Sachverhaltserhebung nötigen Tiefe prüfen und auch nicht jede strittige Rechtsfrage bis zum Höchstgericht begleiten.**⁴²

Ein international aufsehenerregendes Beispiel für diese Problematik sind etwa die durch investigative Medienberichte bekannt gewordenen „**Cum/Ex-Geschäfte**“.⁴³ Durch geschickte Nutzung legaler Transaktionen auf Wertpapiermärkten konnten Investoren hierbei in mehreren

⁴¹ Siehe dazu und zum Folgenden *OECD, Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance* (2009) 22 ff.

⁴² Siehe wiederum bereits *OECD, Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance* (2009) 22 ff.

⁴³ Siehe <https://correctiv.org/top-stories/2018/10/18/cumex-files/> (abgefragt 30.4.2026).

europäischen Staaten im Rahmen eines Steuerbetrugsmodells mehrfache „Rückerstattungen“ für nur einmal entrichtete Kapitalertragsteuer erlangen. Auch Österreich war davon betroffen;⁴⁴ besonders groß ist jedoch der für Deutschland vermutete Schaden. Dort war für eine kurze Zeit sogar gesetzmäßig möglich, mehrfache Steuerbescheinigungen über den nur einmal durchgeführten Abzug zu erlangen, auf deren Basis die Behörden oftmals keine weiteren Kontrollen durchgeführt und antragsgemäße Auszahlungen vorgenommen haben.⁴⁵ Trotz gegenteiliger Schutzbehauptungen ist mittlerweile aber auch in Deutschland höchstgerichtlich sehr eindeutig geklärt, dass eine derartige mehrfache Rückerstattung niemals legal war und deren bewusstes Herbeiführen die Beteiligten strafbar gemacht hat.⁴⁶ Gelungen sind diese Modelle aber im Wesentlichen deshalb, weil die Behörden die Rückerstattungsanträge in den betroffenen Situationen in den meisten Fällen nicht mit der für eine Aufdeckung notwendigen Gründlichkeit hinterfragen und inhaltlich nachprüfen konnten.

In eine ähnliche Kategorie fallen in jüngster Zeit anekdotisch aufgeworfene mögliche Probleme im Zusammenhang mit der österreichischen **Forschungsprämie nach § 108c EStG**. Unternehmen erhalten hier im Steuerverfahren eine Förderleistung in Höhe von 14 % der von ihnen getragenen Aufwendungen für Forschung und Entwicklung. Dies stellt wiederum eine bewusste gesetzliche Begünstigung dar, die nicht aus Fiskalgedanken, sondern zur Verfolgung anderer Ziele geschaffen wurde und daher im Hinblick auf ihre inhaltliche Zweckmäßigkeit an diesen Zielen gemessen werden muss, in diesem Fall also der Förderung von Forschung und Entwicklung. Handelt es sich bei der begünstigten Tätigkeit um sogenannte eigenbetriebliche Forschung im Inland ist die Bemessungsgrundlage der Höhe nach unbegrenzt; handelt es sich um Auftragsforschung, die vom Inland aus beauftragt werden muss, aber auch im Ausland stattfinden kann, kann die Prämie für Aufwendungen von maximal EUR 1 Mio geltend gemacht werden. Befürchtet wird, dass international tätige Unternehmen diese Grenze umgehen, indem unter dem Deckmantel der höhenmäßig nicht limitierten eigenbetrieblichen Forschung in Österreich letztlich vor allem Aufwendungen für günstige Arbeitskräfte aus dem Ausland geltend gemacht werden. Insgesamt werden von kritischen Stimmen Kontrolldefizite vermutet.⁴⁷ Ein strikter gesetzlicher Ausschluss aller auslandsbezogenen Aufwendungen ist grundsätzlich nicht vorgesehen und würde das Förderziel, Österreich als attraktiven Forschungsstandort auch in Konzernstrukturen zu platzieren,⁴⁸ wohl auch deutlich einschränken. An sich vertritt die Finanzverwaltung jedoch, dass allenfalls ausländische Hilfs- und Unterstützungsleistungen im Rahmen der Prämie für eigenbetriebliche Forschung angesetzt werden können, die der inländischen begünstigten Forschung und Entwicklung zuzuordnen sind (wobei es auf den Standort der „bestimmenden Aktivitäten“ ankommt) und die von zu etwaigen eigenständigen derartigen Tätigkeiten im Ausland auch abzugrenzen sind.⁴⁹ Dabei ist freilich möglich, dass sich nicht alle Antragsteller an die entsprechenden Vorgaben halten. Die gesetzgeberischen und finanzbehördlichen Wertungen zu dieser Prämie sind jedoch einigermaßen klar, so dass die befürchteten Defizite wiederum eher auf Limitationen und mangelnde Kapazitäten in der tatsächlichen Vollziehung zurückzuführen sind.

⁴⁴ Siehe insbesondere Rechnungshof-Bericht zur Kapitalertragsteuer – Erstattungen nach Dividendenausschüttungen; Follow-up-Überprüfung vom 18.2.2022, Bund 2022/4.

⁴⁵ Siehe zB *Dutt/Spengel/Vay*, Dividendenstripping durch Cum/Ex- und Cum/Cum-Geschäfte – Analyse aktueller Entwicklungen, *StuW* 2018, 229 (230 ff); *Spengel/Eisgruber*, Die nicht vorhandene Gesetzeslücke bei Cum/Ex-Geschäften, *DStR* 2015, 785 (786 ff).

⁴⁶ Dazu etwa *Florstedt*, *Alea iacta est: Cum/Ex-Geschäfte waren rechtswidrig und strafbar*, *NStZ* 2022, 129; jüngst zB BGH 7.7.2025, 1 StR 484/24.

⁴⁷ Siehe etwa <https://www.moment.at/story/forschungspraemie-sehr-viel-geld-wenig-kontrolle/> (abgefragt 30.4.2026).

⁴⁸ Siehe zB *Hack/Gradwohl/Wolf*, Forschungsprämie und konzerninterne Auftragsforschung, *TPI* 2022, 136 (136 f).

⁴⁹ Siehe Rz 105 ff der derzeit noch als Entwurf vorliegenden Forschungsprämienrichtlinien.

Diesen Hindernissen kann naheliegenderweise am ehesten mit einer Stärkung und einem Ausbau der behördlichen Kapazitäten sowie politischem Rückhalt für deren Vorgehen begegnet werden, wobei selbstverständlich auch Kosten-Nutzen-Erwägungen und das Prinzip der Verwaltungsökonomie nicht ganz außer Acht gelassen werden dürfen. Trotzdem ist dies nicht ausschließlich eine Agenda der Verwaltung (und damit im österreichischen Steuersystem primär der Bundesregierung), sondern wiederum auch eine Aufgabe der Gesetzgebung (und zwar nicht nur im Rahmen der parlamentarischen Kontrolle der Verwaltung). **Die Gesetzgebung prägt die Schlagkraft des Steuervollzugs nämlich in zweifacher Hinsicht: Erstens können die Abgabenbehörden nur im Rahmen der ihnen zustehenden gesetzlichen Befugnisse und Spielräume ermitteln und tätig werden.** Hierzu ist zu sagen, dass sich in den vergangenen ca 10 Jahren bereits vieles bewegt hat und weiter im Fluss ist, gerade auch durch Anstöße auf europäischer Ebene und steigende Digitalisierungskapazitäten. Beispielhaft hervorgehoben seien etwa die grenzüberschreitende Meldung von Finanzkonten⁵⁰, die Belegerteilungs- und Registriertkassenpflichten für Barumsätze⁵¹, die Einführung eines nationalen österreichischen Kontenregisters⁵² und eines in der Union vernetzten Registers der wirtschaftlichen Eigentümer von Gesellschaften, anderen juristischen Personen und Trusts⁵³ oder die ebenfalls unionsweit eingeführte Meldepflicht für bestimmte grenzüberschreitende steuerliche Gestaltungen⁵⁴.

Neben den verfahrensrechtlich ausgerichteten Möglichkeiten zur Aufklärung steuerlicher Sachverhalte hängt die Durchsetzungskraft der Behörden aber auch stark von der Ausgestaltung des materiellen, also durchzusetzenden Rechts ab. Wenn das Steuerrecht Regelungen vorsieht, welche für die Behörden schwer bis unmöglich gezielt zu kontrollieren sind, lädt dies wiederum – gerade für jene, die sich eine solche Vorgangsweise „leisten“ können – zur Ausreizung der dadurch entstehenden Spielräume ein. Das deutsche Bundesverfassungsgericht (BVerfG) ist in einer vielbeachteten Entscheidung unter dem Schlagwort eines „strukturellen Vollzugsdefizits“ so weit gegangen, ein Steuergesetz aufzuheben, weil dessen Befolgung für die Behörden im damals bestehenden Verfahrensrecht schlicht nicht zu kontrollieren gewesen wäre, wodurch eine gleichmäßige Durchsetzung gegenüber allen Steuerpflichtigen schon von vornherein ausgeschlossen schien.⁵⁵ Diese Entscheidung ist zwar vereinzelt geblieben, stellte aber durchaus eine deutliche Aussage an die Gesetzgebung dar, bei der Schaffung von Steuerrecht auch dessen Durchsetzbarkeit im Auge zu behalten, um grundrechtliche Gleichheitsprinzipien nicht zu gefährden. In Österreich hat der VfGH vergleichbare Argumente zwar nicht als Ansatzpunkt für eine Verfassungswidrigkeit steuerlicher Normen gelten lassen.⁵⁶ Auch er hat aber in einer Entscheidung zu Wiener Landesabgaben festgehalten, dass es einen Steuertatbestand selbst verfassungswidrig macht, wenn er nur mit exzessiven Eingriffen in die Grundrechte vollzogen werden könnte.⁵⁷ Die dahinterstehende steuersystematische Wertung zeigt (auch losgelöst von verfassungsrechtlichen Detailfragen) in beiden Fällen ein durchaus verallgemeinerbares Prinzip: **Die**

⁵⁰ In Österreich als Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz (GMSG), BGBl I 2015/116; international bekannt vor allem als „Common Reporting Standard“ (CRS) oder im deutschen Sprachraum auch etwas unpräziser als „Automatischer Informationsaustausch“ (AIA), obwohl es sich nur um eine Form desselben handelt. Auch die davon losgelöste und nur im eigenen Interesse eingeführte US-Variante „Foreign Account Tax Compliance Act“ (FATCA) hat wegen des gewichten Drucks, der die meisten Banken weltweit zur Umsetzung bewegt hat, gewisse Bekanntheit erlangt.

⁵¹ Insbesondere §§ 131b und 132a BAO idF StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118.

⁵² Kontenregister- und Konteneinschaugesetz (KontRegG), BGBl I 2015/116.

⁵³ In Österreich mit dem Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz (WiEReG), BGBl I 2017/126.

⁵⁴ In Österreich mit dem EU-Meldepflichtgesetz (EU-MPfG), BGBl I 2019/91.

⁵⁵ BVerfG 27.6.1991, 2 BvR 1493/89; dazu instruktiv Hey in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁵ (2024) Rz 3.113 ff.

⁵⁶ Siehe VfGH B 728/91 VfSlg 12.922.

⁵⁷ VfGH G 148/90 ua VfSlg 12.689 (Verletzung der Privatsphäre durch genaue steuerliche Aufzeichnung der von Kunden in Videotheken entliehenen Medien).

Ausgestaltung der Steuertatbestände selbst prägt schon entscheidend mit, ob und wie diese vollzogen werden können.

Eine Erleichterung für die Behörden stellen insoweit auch klar normierte Anti-Missbrauchs-Normen dar, die mit bestimmten Verhaltensweisen unmittelbar steuerliche Nachteile oder den Verlust von Vorteilen verbinden und (auch wegen ihrer Punktualität) durchaus zahlreich sind. Privatstiftungen, die dem zuständigen Finanzamt etwa nicht die Urkunden nach § 13 Abs 6 KStG vorlegen, können die steuerlichen Sondervorschriften für Privatstiftungen nach § 13 KStG nicht beanspruchen und sind der Geldwäschestelle zu melden. Auch in der Stiftungseingangssteuer kommt es nach § 2 StiftEG zu einer Erhöhung des Steuersatzes von 3,5 % auf 25 %, wenn bestimmte Transparenzkriterien nicht eingehalten werden. § 2 Abs 4a EStG versagt die steuerliche Abschirmwirkung einer Kapitalgesellschaft und rechnet die erzielten Einkünfte unmittelbar einer dahinterstehenden natürlichen Person mit maßgeblichem Einfluss zu, wenn diese eine höchstpersönliche Tätigkeit über die Gesellschaft ausübt und Letztere über keinen sich davon abhebenden Betrieb verfügt.⁵⁸ Zu derartigen Erleichterungen kann auch gezählt werden, wenn das Gesetz für bestimmte – steuerlich grundsätzlich vorteilhafte – Regelungen klare Grenzen setzt, zB die steuerliche Geltendmachung von Aufwendungen für PKW und Kombis in der Einkommensteuer im Allgemeinen auf Anschaffungskosten von derzeit bis zu maximal EUR 40.000 begrenzt⁵⁹.

Allerdings können solcherart klare Grenzziehungen auch eine Schattenseite bergen. Sind die betroffenen Parameter ohne größere Einschränkungen rechtlich gestaltbar, können die gesetzlichen Grenzen auch für eine zielsichere Vermeidung der negativen Rechtsfolgen eingesetzt werden. Die Schlagkraft solcher klaren Grenzwerte hängt daher maßgeblich von der jeweiligen Grenzziehung ab. Die bis vor Kurzem etwa in der Grunderwerbsteuer geltende Regelung, wonach der steuerauslösende Kauf „aller“ Anteile einer Gesellschaft mit Grundstücksbesitz schon ab einer Beteiligungsquote von 95 % erfüllt wurde, konnte etwa vergleichsweise einfach durch den (mit nicht entscheidend weniger Rechten verbundenen) Erwerb von 94 % einer solchen Gesellschaft vermieden werden.⁶⁰ In Reaktion darauf hat die Gesetzgebung mit dem Budgetbegleitgesetz 2025⁶¹ die für den Steuertatbestand maßgebliche Beteiligungsschwelle auf 75 % abgesenkt,⁶² sodass für die Steuervermeidung zumindest eine (gemeinsame) Sperrminorität anderer Beteiligter toleriert werden müsste. Weniger leicht gestalterisch zu umgehen sind allgemeiner formulierte Anti-Missbrauchs-Regeln, wenngleich auch deren Anwendungsbereich und Tragweite oft heftig diskutiert werden, wie insbesondere die seit Jahrzehnten rechtswissenschaftlich geführte Debatte über die Auslegung und Anwendung der allgemeinen steuerrechtlichen Anti-Missbrauchs-Vorschrift in § 22 BAO zeigt.⁶³

Wenngleich es grundsätzlich oft ein faktisches Problem administrativer Kapazitäten ist, dass „Reiche“ eine vollumfängliche Vollziehung der Steuergesetze ihnen gegenüber zu eigenen Gunsten beeinflussen können, kann die Gesetzgebung diesen Schwierigkeiten (abgesehen von einer parlamentarischen Kontrolle der Verwaltung) zumindest entgegenwirken. Im Rahmen von „Reichenbegünstigungen“ sind daher auch solche steuerlichen Regelungen und Normen kritisch zu betrachten, die es wirtschaftlich besser gestellten Personen durch erwartbare Schwierigkeiten in der Vollziehung vergleichsweise einfach ermöglichen, die materielle

⁵⁸ Dazu auch noch unten in Abschnitt 3.1.1.

⁵⁹ Das ergibt sich aus der „Angemessenheitsprüfung“ des § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG iVm der PKW-Angemessenheitsverordnung des BMF, BGBl II 2004/466, und gilt gemäß § 12 Abs 1 Z 2 KStG auch in der Körperschaftsteuer.

⁶⁰ Dazu etwa *Bräumann/Kofler/Tumpel*, Share Deals in der Grunderwerbsteuer, Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft 232, Working-Paper-Reihe der AK Wien (2022) 42 f.

⁶¹ BGBl I 2025/25.

⁶² Siehe nunmehr § 1 Abs 3 GrEStG; dazu ErläutRV 69 BlgNR 28. GP 47.

⁶³ Ein Überblick mit vielen Nachweisen dazu findet sich zB bei *Ritz/Koran*, BAO⁸ (2025) § 22 Rz 6 ff.

Besteuerung für sie günstig zu gestalten oder gar zu umgehen. Aus dieser Sichtweise ergibt sich auch eine gewisse Überschneidung zu den im vorigen Abschnitt angesprochenen legislativ „unbeabsichtigten“ normativen „Reichenbegünstigungen“. Die Grenze dahingehend, ob eine Norm schon inhärent eine Besserstellung von „reichen“ Personen ermöglicht oder ob sie diesen „nur“ übermäßige Spielräume erst im anschließenden (mangelhaft durchführbaren) praktischen Vollzug eröffnet, kann im Einzelfall durchaus fließend sein.

1.4. Erscheinungsformen von erweiterten Gestaltungsspielräumen

1.4.1. Erweiterte Absetzmöglichkeiten

Nach Klärung des grundsätzlichen, qualitativ geprägten Zugangs zu erhöhten Gestaltungsspielräumen und deren möglicher Ursprünge bleibt zu erörtern, welche steuerlichen Instrumente und Regelungsbereiche nach diesen Gesichtspunkten in das Zentrum der Untersuchung rücken. Dabei lassen sich auf Basis der bisherigen Definitionen und Überlegungen vier genauere steuerliche Problembereiche umreißen, die als gedanklicher Raster für die nachfolgenden Darstellungen und ausgewählten Normen dienen. Sie dürfen aber nicht als trennscharfe Kategorien aufgefasst werden, da sich die gezeigten Punkte teilweise überschneiden oder erst in ihrem Zusammenwirken tatsächlich zum Phänomen einer möglichen „Reichenbegünstigung“ führen.

Der deutlichste Anwendungsfall liegt vor, wenn Personen ihre steuerlichen Bemessungsgrundlagen in einer Art und Weise reduzieren können, die anderen nicht offensteht und die den steuergesetzlichen Wertungen widerspricht. Als Extremform könnte hier natürlich schlicht an in hinterzieherischer Absicht nicht deklarierte Einkünfte oder Umsätze gedacht werden. Aus normativ-analytischer Sicht betrachtet ist dies aber ein wenig erörterungswürdiger Bereich, da es sich hierbei zweifelsohne um ein rechtswidriges Verhalten handelt, welches das Gesetz nicht gestattet und auch mit verschiedenen Instrumenten zu bekämpfen sucht (im Bereich der Bargeschäfte etwa durch die Registriertassen- und Belegerteilungspflichten nach §§ 131b, 132a BAO). Eine Nichtentdeckung ist in derlei Situationen in erster Linie auf mangelnde Vollziehung (Kapazitäten) zurückzuführen. Auch kann hier selbst angesichts erweiterter Möglichkeiten, die einkommens- und vermögensstärkeren Personen zukommen mögen, nicht von einer „Reichenbegünstigung“ gesprochen werden. Das Steuerrecht ermöglicht es „im Großen“ nicht strukturell mehr als „im Kleinen“, auf diese deutlichste Art und Weise rechtswidrig zu handeln. Interessanter für die vorliegende Fragestellung sind Möglichkeiten, dasselbe wirtschaftliche Ergebnis mit weniger auffälligen Maßnahmen bzw. im Schutze rechtlicher Graubereiche zu erzielen.

Wesentlich bedeutender scheint daher, Regelungen in den Blick zu nehmen, die an sich vorgesehenen Zwecken des Steuerrechts dienen, in deren Kleid aber leicht steuerschädliche Verhaltensweisen gesetzt werden können. Ein wichtiger Bereich hierfür sind die Abzugsmöglichkeiten im Rahmen der Ertragsteuern, insbesondere des EStG, die eine Nahebeziehung zum nicht steuerrelevanten Privatbereich aufweisen. Wenn Personen hier Aufwendungen geltend machen, die das Gesetz nicht als berechtigten Abzugsposten vorsieht, und damit ihre Steuerschuld reduzieren, wird freilich auch dies oft eine letztlich rechtswidrige Abgabenverkürzung sein. Im Vergleich zur gänzlichen Nichtdeklarierung von steuerauslösenden Vorgängen sind in derartigen Konstellationen die faktischen und rechtlichen Beurteilungsspielräume aber ungleich höher. Bei gemischt genutzten Wirtschaftsgütern etwa wird nur in den wenigsten Fällen eine präzise Nachweisführung über das Ausmaß einer betrieblichen oder beruflichen Nutzung gegenüber der privaten Verwendung möglich sein, sodass einerseits die Finanzverwaltung den Angaben der betroffenen Steuerpflichtigen nur in besonders auffälligen Situationen entgegentreten wird und die Steuerpflichtigen andererseits auch sehr geneigt sein werden, etwaige Schätzungen zu

eigenen Gunsten zu überdehnen – gerade weil ein solches Verhalten nicht derart offenkundig unrechtmäßig ist wie ein gänzlich „Schwarzgeschäft“.

Das sogenannte Nettoprinzip ist ein Systemgrundsatz des EStG. In seiner „objektiven“ Ausprägung verlangt es, dass (nur) mit den steuerpflichtigen Einkünften zusammenhängende Betriebsausgaben oder Werbungskosten einkünftermindernd geltend gemacht werden können, damit das wirtschaftliche Ergebnis einer Betätigung ohne Verzerrung durch private Ausgaben der Besteuerung zugeführt wird.⁶⁴ Als Ausprägung eines „subjektiven“ Nettoprinzips gestattet das Gesetz jedoch – innerhalb eines engen Rahmens – auch den Abzug bestimmter Ausgaben aus dem Privatbereich, die das verbleibende Einkommen zwangsläufig vermindern.⁶⁵ Die Abgrenzung zwischen der grundsätzlich stets einkünfterrelevanten Berufs- bzw. Betriebssphäre und der steuerlich ansonsten irrelevanten Privatsphäre ist freilich komplex und vielfach auch schwer zu vollziehen. **Werden also in diesem durchaus gestaltungsanfälligen Graubereich letztlich private Ausgaben von der Steuerbemessungsgrundlage in Abzug gebracht, kann die private Lebensführung quasi aus dem Bruttoeinkommen finanziert werden, wohingegen diese richtigerweise aus dem (versteuerten) Nettoeinkommen zu tragen wäre.**

Der individuell durch solche Handlungen erzielbare Vorteil kann dabei ganz erhebliche Ausmaße annehmen. Jede Absetzposition im Bereich der Einkommensteuer wird wirtschaftlich betrachtet zum Grenzsteuersatz der jeweiligen Person durch einen „Steuerverzicht“ des Staates „mitfinanziert“; bei Personen in der höchsten regulären Tarifstufe des § 33 Abs 1 EStG können somit beispielsweise rechnerisch 50 % solcher Aufwendungen dem Fiskus „angelastet“ werden. Bei Steuerpflichtigen, die ihr Einkommen über Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft erzielen, sind es rund 44 %⁶⁶, die derart dem Staat zur Last fallen. Dadurch besteht ein durchaus hoher eigener Anreiz, möglichst viele Aufwendungen aus dem Privatbereich der steuerrelevanten Sphäre zuzuordnen. Das ist indes nur die ertragsteuerliche Seite; wird zugleich noch ein unternehmerischer Vorsteuerabzug in Anspruch genommen, kann im günstigsten Fall sogar mehr als die Hälfte eines Endverbrauchspreises „steuerfinanziert“ werden.⁶⁷ Die zusätzliche Inanspruchnahme etwaiger Investitionsbegünstigungen für angeschaffte Wirtschaftsgüter ist darin noch nicht einmal einkalkuliert.

Die Möglichkeit, private Ausgaben mit steuerlichen Abzugsposten zu vermengen, ohne dabei unmittelbar die behördliche Aufmerksamkeit auf sich zu ziehen, ist dabei nur ein Beispielfall. Vergleichbare Steuerspareffekte bringt jeder über das eigentlich intendierte Ausmaß hinaus in Anspruch genommene Abzug von der Bemessungsgrundlage (bzw. umgekehrt auch jede aus irgendeinem Grund nicht erfolgte Hinzurechnung zu derselben). Der Steuergesetzgebung sind solche Effekte in unterschiedlichen Konstellationen durchaus bewusst. So bestehen etwa zahlreiche Regelungen, die verhindern sollen, dass die Verluste aus bestimmten Aktivitäten „steuerschonend“

⁶⁴ Siehe zB Kirchmayr/Bodis/Hammerl in Doralt/Ruppe I¹² (2019) Rz 25 f.

⁶⁵ Der Einkommensbegriff des EStG gestattet in verschiedenen Zusammenhängen ausdrücklich die Geltendmachung von an sich privaten Umständen zur Reduktion der steuerlichen Bemessungsgrundlage. Dies kann etwa im Rahmen der Sonderausgaben nach § 18 EStG (zB Beiträge zu Religionsgemeinschaften) oder der außergewöhnlichen Belastungen nach § 34 EStG (zB Krankheitskosten, Katastrophenschäden, auswärtige Berufsausbildung eines Kindes) erfolgen. Diese Möglichkeiten stehen jedoch grundsätzlich allen Steuerpflichtigen offen und sind insoweit auch keine „unbeabsichtigte“ Entlastung zugunsten einzelner oder einkommensstärkerer Gruppen.

⁶⁶ Das ergibt sich aus einer zunächst bestehenden Belastung der Gewinne der Körperschaft mit 23 % und einer anschließenden Belastung der verbleibenden Ausschüttung (77 %) mit dem besonderen Steuersatz für Kapitaleinkünfte nach § 27 Abs 2 Z 1 lit a iVm § 27a Abs 1 EStG in Höhe von 27,5 % ($23 \% + 77 \% \cdot 27,5 \% = 44,175 \%$).

⁶⁷ Ein Rechenbeispiel: Kann eine private Anschaffung mit einem Einzelhandelspreis von EUR 120 (inkl 20 % USt) als Unternehmensausgabe mit Vorsteuerabzug und Ansatz als Betriebsausgabe im Rahmen der eigenen GmbH geltend gemacht werden, müssen letztlich nur $120 / 120 \% = 100 \cdot (1 - 44,175 \%) = \text{EUR } 55,83$ der ursprünglichen EUR 120 aus eigenen Mitteln (präziser in diesem Beispiel: Mitteln der GmbH) getragen werden.

gegen Gewinne aus anderen Tätigkeiten verrechnet werden.⁶⁸ In der Umsatzsteuer führt es zu Nachversteuerungstatbeständen, wenn Vorsteuerabzüge in Anspruch genommen wurden und die betroffenen Leistungen anschließend für private Zwecke eingesetzt werden.⁶⁹ Eine Brücke zwischen den angesprochenen Themen schlägt auch die Liebhabereiverordnung⁷⁰, die zu verhindern sucht, dass verlustträchtige „Hobbytätigkeiten“ zu verrechenbaren Verlusten in der Einkommenssteuer⁷¹ oder zu Vorsteuerabzügen in der Umsatzsteuer⁷² führen können.

Schon die gesetzlichen Grundlagen zeigen hier eine gewisse Gratwanderung der von ihnen verkörperten Werte: Einerseits ist die Einkommensteuer als Nettosteuer konzipiert und soll in diesem Rahmen auch einen Ausgleich von Gewinnen und Verlusten aus verschiedenen Tätigkeiten zulassen⁷³ (und sollen auch in der Umsatzsteuer Unternehmer nach dem Prinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer von derselben entlastet werden). Andererseits sollen diese Grundsätze auf ihren eigentlichen Anwendungsbereich beschränkt bleiben und nicht dazu führen, dass Steuerpflichtige ihre Steuergrundlagen künstlich reduzieren. Sie können daher keine uneingeschränkte Geltung beanspruchen. **Wenn einzelnen Gruppen von Steuerpflichtigen aber dementsprechende Möglichkeiten zur Herbeiführung steuerlicher Abzugspositionen leicht offenstehen, kann dies – gerade im Lichte der hohen dabei zu erlangenden individuellen finanziellen Vorteile – einen möglicherweise problematischen Gestaltungsspielraum darstellen.**

1.4.2. Implizite Steueraufschübe

Die im vorigen Abschnitt angesprochenen Möglichkeiten zur Verringerung der eigenen Bemessungsgrundlagen sind eine zumindest mit einem gewissen Risiko verbundene Vorgangsweise. Wie sind vielfach objektiv rechtswidrig oder bewegen sich zumindest in Grenzbereichen der Rechtsauslegung, sodass der Finanzverwaltung – bei Sicherstellung entsprechender Vollzugsmöglichkeiten – bei Entdeckung durchaus Gegenmaßnahmen offenstehen. **Eine demgegenüber wesentlich tiefer im Steuersystem verwurzelte und vielfach auch rechtmäßige Variante zur gezielten eigenen Gestaltung der eigenen steuerlichen Lage ist das Erlangen von Steueraufschüben, die das Gesetz vielfach zumindest implizit ermöglicht und die daher beispielsweise auch durch verschärfte Vollziehungsmaßnahmen nicht eingedämmt werden können.**

Aus seiner historischen Tradition heraus hat das Ertragsteuerrecht bei Wertsteigerungen von Wirtschaftsgütern einen „langen Atem“. **In Geldflüssen strömendes Einkommen wird im Regelfall unmittelbar besteuert. Noch nicht durch einen Verkaufsvorgang realisierte Wertsteigerungen von Vermögenswerten werden demgegenüber noch als bloß schwebende Gewinne nicht steuerlich erfasst,** sondern die Bildung (deswegen so genannter) „stiller Reserven“ zugelassen. Ein steuerlicher Gewinn oder Verlust wird nach dem „Realisationsprinzip“, das seinerseits eine Ausprägung des „Vorsichtsprinzips“ in der unternehmerischen Rechnungslegung in Kontinentaleuropa ist⁷⁴ und auch steuerlich als Grundsatz für die periodengerechte Gewinnermittlung betrachtet wird,⁷⁵ vielmehr erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder vergleichbarer Vorgänge erfasst.

⁶⁸ Siehe zB § 2 Abs 2a EStG oder die Aufstellung weiterer vergleichbarer Vorschriften in EStR 2000 Rz 178.

⁶⁹ Siehe besonders § 3 Abs 2 und § 3a Abs 1a UStG.

⁷⁰ BGBl 1993/33.

⁷¹ Siehe zB instruktiv Kirchmayr/Bodis/Hammerl in Doralt/Ruppe I¹² (2019) Rz 45

⁷² Siehe § 2 Abs 5 Z 2 UStG, der für diese Fälle die Unternehmereigenschaft ausschließt, die wesentliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug nach § 12 UStG ist.

⁷³ Siehe bereits die Definition des Einkommens in § 2 Abs 2 EStG.

⁷⁴ Siehe noch heute § 201 Abs 2 Z 4 UGB.

⁷⁵ Siehe Hirschler/Horkel-Wytrzens in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petriz/Sutter (Hrsg), EStG (72. Lfg 2023) § 4 Rz 35.

Dafür gibt es auch ohne Überbetonung der unternehmerischen Vorsicht beachtenswerte Gründe: **Erstens ist es schwierig, einen für alle Fallkonstellationen geeigneten und praktischen Bewertungsmaßstab zu finden.** Gerade bei Wirtschaftsgütern mit hohem Wertsteigerungspotenzial und/oder starken Schwankungen – insbesondere etwa Immobilien oder Unternehmensanteilen – kann die Bewertung ein zeitintensiver und von vielen Annahmen und Schätzungen abhängiger Vorgang sein, falls kein aktiver und leicht zu beobachtender Markt wie ein Börsenhandel existiert. Bei einer Realisierung bestätigt hingegen eine andere Partei durch ihr Verhalten, zB das Zahlen eines Kaufpreises, den tatsächlich erzielten Wertzuwachs in diesem Zeitpunkt. Dieselben Probleme stellen sich zwar auch bei Wertminderungen, die im betrieblichen Bereich steuerlich (temporär) geltend gemacht werden können, doch handelt es sich dabei aus rein steuerrechtlicher Sicht zunächst um Kann-Bestimmungen (zB bei einer Teilwertabschreibung nach § 6 Z 1 EStG). Die Betroffenen müssen also nicht ausschließlich für Zwecke des Steuerrechts periodische Neubewertungen vornehmen, wie das bei einer durchgängigen steuerlichen Erfassung der stillen Reserven der Fall wäre. Die Geltendmachung ist zugleich mit den selbst getragenen (und damit regelmäßig wieder durch eine Transaktion mit Dritten „bestätigten“) Anschaffungskosten begrenzt; spätestens bei einer nachfolgenden Realisierung würde eine übermäßige Abwertung außerdem „korrigiert“ werden, da die Wertänderungen vom zuvor minderten Buchwert aus zu besteuern sind.

Zweitens bringt eine steuerliche Erfassung nicht realisierter stiller Reserven ein konzeptionelles Problem mit sich: Bei einer tatsächlichen Realisierung fließen dem Steuerpflichtigen in den meisten Fällen liquide Mittel zu, aus denen die Steuer geleistet werden kann (oder hat sich der Steuerpflichtige zumindest bewusst für einen Vorgang ohne Geldströme, zB einen Tausch, entschieden, den er aber selbst ausgelöst hat und auf den er sich daher vorbereiten konnte). **Steuerschulden für nicht realisierte Gewinne zwingen Steuerpflichtige hingegen, liquide Mittel aus anderen Quellen zu beschaffen oder sogar Vermögenswerte zu veräußern, um die Steuerzahlung leisten zu können.** Dem impliziten Besteuerungsaufschub bis zu einem Realisierungsvorgang wird daher auch ein eigentumswahrendes Element zuerkannt.⁷⁶ Aus diesen Gründen finden sich im Gesetz auch mehrfache Erleichterungen für Vorgänge, die systematisch eine Realisierung darstellen, ohne dass es aber zu einer Veräußerung kommt. Beispiele hierfür sind Regelungen zur Erfassung der stillen Reserven bei Wegzug von Personen oder Vermögenswerten eines Unternehmens in einen anderen EU/EWR-Staat⁷⁷ oder für die Übertragung von Kapitalwerten zwischen Wertpapierdepots⁷⁸.

Drittens verhindert die einmalige, „finale“ Erfassung des Realisierungsergebnisses auch Verwerfungen, die sich durch die Abschnittsbesteuerung und den progressiven Tarif der Einkommensteuer gerade bei natürlichen Personen ergeben können. Zwischenzeitliche Wertsteigerungen könnten in positiven Jahren zu einer sehr hohen Besteuerung führen, wohingegen spätere oder finale Verluste nur gegen niedrigere Bereiche des Steuertarifs verrechnet oder im äußersten Fall vielleicht gar nicht geltend gemacht werden können. Die Besteuerung für ein und denselben Totalgewinn könnte daher je nach dem zeitlichen Verlauf des Einkommens eines Steuerpflichtigen ganz unterschiedlich ausfallen.⁷⁹ Zwar ist auch mit dem Abstellen auf den

⁷⁶ Das wird insbesondere im deutschen Schrifttum oft hervorgehoben; siehe exemplarisch *Hennrichs in Tipke/Lang, Steuerrecht*²⁵ (2024) Rz 9.432 und 9.450.

⁷⁷ Siehe insbesondere § 6 Z 6 EStG (Ratenzahlung) und § 27 Abs 6 Z 1 EStG (Nichtfestsetzung, die einen Steueraufschub bewirkt). Zum unionsrechtlichen Hintergrund und der Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung siehe etwa *Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht*²⁵ (2024) Rz 4.97.

⁷⁸ § 27 Abs 6 Z 2 EStG.

⁷⁹ Dieser Effekt wird vom Steuerrecht zwar teilweise toleriert. Die gesetzlich vorgesehenen, verschiedenen Varianten der Gewinnermittlung für die betrieblichen Einkunftsarten des EStG führen nämlich durch die teilweise unterschiedliche zeitliche Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen zu unterschiedlichen Periodenergebnissen, die jedoch konzeptionell (mit wenigen Ausnahmen) im selben Totalgewinn münden (siehe zB EStR 2000 Rz 689). Im

Realisierungszeitpunkt eine gewisse Zufallskomponente verbunden, da die effektive Besteuerung im progressiven Tarif von den sonstigen Einkünften des jeweiligen Realisierungsjahres abhängt. Allerdings wird dieses Problem vom Gesetzgeber anerkannt und zumindest teilweise von besonderen Regelungen abgeschwächt, die in Fällen einer „Zusammenballung“ von Einkünften durch Realisierung für mehrere Zeiträume etwa eine Progressionsermäßigung nach § 37 EStG vorsehen. Außerdem lässt sich der Realisierungszeitpunkt von den Betroffenen durchaus steuern, was diese Zufallskomponente ebenso mindert.

Der angesprochene „lange Atem“ des Steuerrechts beruht auch auf der Annahme, dass die Existenz des Fiskus zeitlich nicht begrenzt ist und es – wenn auch womöglich mit Wartezeiten über mehrere Generationen – früher oder später zu einer Realisierung und damit „Nach-erfassung“ aller zwischenzeitlichen Wertsteigerungen kommen wird. So ist es zwar keine einkommensteuerwirksame Realisierung, wenn Wirtschaftsgüter unentgeltlich (als Schenkung oder im Erbweg) übertragen werden; der Rechtsnachfolger übernimmt jedoch die bisher geltenden steuerlichen Anschaffungskosten und damit sämtliche schwebend steuerhängigen stillen Reserven mit. Auch im Körperschaftsteuerrecht lässt sich diese Denkweise erkennen: Der im Vergleich zur Einkommensteuer niedrige Steuersatz von 23 % wird dadurch „ausgeglichen“, dass spätestens bei Auflösung einer Körperschaft typischerweise jedwedes noch verbleibende Gewinns substrat an die Beteiligten ausgekehrt wird und dort bei natürlichen Personen (die im privatwirtschaftlichen Bereich gedanklich stets am obersten Ende einer Beteiligungskette stehen) als Gewinnausschüttung und damit Einkünfte aus Kapitalvermögen mit derzeit 27,5 % Steuer erfasst werden kann. Im Gegenzug zu dieser möglichen langen „Wartezeit“ auf den Steuerzugriff ist aber auch anzumerken, dass das geltende Ertragsteuerrecht ausschließlich auf nominale Werte abstellt und keinen generellen Inflationsausgleich oder einen Ansatz von Eigenkapitalzinsen zulässt. Selbst wenn die von einem Steuerpflichtigen aus einem Wirtschaftsgut erzielte Wertsteigerung daher lediglich die zwischenzeitlichen Änderungen des allgemeinen Preisniveaus abbildet und er daher nicht wirklich „reicher“ geworden ist, fällt in Höhe der Differenz zwischen dem steuerpflichtigen (Gegenwarts-)Veräußerungserlös und den (historischen) Anschaffungskosten ein Gewinn an.

Rechtspolitisch – und losgelöst von den vorstehenden steuersystematischen Gründen – lässt sich durchaus darüber diskutieren, ob diese langen Horizonte vor dem Hintergrund der zunehmend ungleichen Vermögensverteilung noch angemessen sind.⁸⁰ Dies ist jedoch nicht nur eine Frage des Steuerrechts im engeren Sinn, sondern eine verteilungspolitische Wertentscheidung. Selbst wenn die Ursachen dieser Verteilung (auch) außerhalb des Steuerrechts verortet werden, hält das Steuerrecht einer Konzentration von Vermögen mit den hier erwähnten Strukturmerkmalen aber derzeit wenig entgegen. **Schließlich verhindert eine zukünftige Besteuerung nicht, dass entsprechende Vermögenswerte weiterhin gewinnbringend eingesetzt und somit weiteres Kapital angesammelt werden.** Ein simples Beispiel zur Verdeutlichung (das die Nebenkosten und andere Detailfragen vereinfachend außen vor lässt): Ein Kleinanleger, der auf einem Aktiendepot jährlich 4 % an Dividenden lukriert und diese anschließend reinvestiert, unterliegt auf die Dividendenflüsse einem Einkommensteuersatz von 27,5 % und kann daher eine jährliche Wachstumsrate von $1 + (4\% - 4\% \times 27,5\%) = 1,029$ erzielen. Wer dasselbe Investment über eine eigene Kapitalgesellschaft (zB GmbH im 100%-Eigentum) tätigt, kann im Regelfall eine unversteuerte Wiederveranlagung vornehmen⁸¹ und damit eine Wachstumsrate von jährlich 1,04

betrieblichen Bereich ist jedoch zumindest nach § 18 Abs 6 EStG die Möglichkeit des „Verlustvortrags“ vorgesehen, so dass ein negatives Gesamteinkommen in einem Jahr zur Verminderung des Einkommens in einem späteren Jahr führt. Ein derartiges Korrektiv besteht in dieser Allgemeinheit für den außerbetrieblichen Bereich nicht, sodass dem Steuerpflichtigen zB ein negativer Überhang aus Wertpapierveräußerungen mit Jahresende steuerlich „verloren geht“.

⁸⁰ Siehe auch OECD, OECD Economic Surveys: Austria 2024 (2024) 40 ff.

⁸¹ Unter Anwendung der Beteiligungsertragsbefreiung nach § 10 KStG. Ausgeblendet wird, dass die GmbH, so sie keine sonstigen steuerpflichtigen Einkünfte erzielt, eine jährliche Mindeststeuer von EUR 500 nach § 24 Abs 4 KStG zu

erzielen. Nach 10 Jahren hat sich der Kapitalstamm des Kleinanlegers dadurch um 33 % des Ursprungswertes, jener in der Kapitalgesellschaft um 48 % vergrößert. Selbst wenn anschließend eine Vollausschüttung dieser Gewinne und damit die Besteuerung mit den gesetzlich „selben“ 27,5 % stattfindet, bleibt ein Zugewinn von fast 35 %, also um etwa zwei Prozentpunkte mehr. Schon in diesem kurzen Zeitraum und mit moderaten Wachstumsraten zeigt sich bereits ein akkumulatives „Davonziehen“ der Veranlagung in der Kapitalgesellschaft.

Dieses Beispiel veranschaulicht freilich einen „Maximaleffekt“, der kurz zu relativieren ist: Denn einerseits erfolgt die Befreiung der Dividenden in der Körperschaft aus systematischen Gründen: Begleitend zum Trennungsprinzip sieht das Körperschaftsteuerrecht nämlich eine Beteiligungsertragsbefreiung (§ 10 KStG) vor. Diese verhindert, dass Ausschüttungen zwischen Körperschaften in jeder Ebene der Beteiligungskette erneut der Körperschaftsteuer unterworfen werden; wirtschaftlich wird die Gesamtbelastung erst auf Ebene der letzten beteiligten natürlichen Person geschlossen. Die Regelung verfolgt damit das klassische Ziel der Vermeidung einer Kettenbesteuerung innerhalb von Konzernstrukturen und ist international üblich. Umgekehrt betrachtet, sind Dividenden (Gewinnausschüttungen) auch das Hauptbeispiel für steuerfreie Einkünfte einer Körperschaft; für Zinsen oder Kryptoeinkünfte würde hingegen eine 23-%-ige Körperschaftsteuer anfallen. Andererseits lässt das Beispiel unberücksichtigt, dass der Vermögenszuwachs nicht nur aus Dividenden, sondern auch aus einer Wertsteigerung der Aktien bestehen könnte. In diesem Fall wäre die Körperschaftsstruktur gegenüber der Direktanlage aber systematisch benachteiligt: Da der Veräußerungsgewinn bei der Körperschaft nicht in jedem Fall befreit ist,⁸² würden im Ausschüttungsfall zwei Besteuerungsebenen eingreifen (23 % Körperschaftsteuer und 27,5 % Kapitalertragsteuer der Empfänger), wohingegen der Privatanleger nur mit einer proportionalen Besteuerungsebene konfrontiert ist (27,5 %).

Gerade diese Beispielkonstellation, die einmal einen Vermögensbildungsvorteil mit sich bringt, in etwas anders gelagerten Sachverhalten aber sogar nachteilig ausfallen kann, verstärkt aber auch den Befund ungleich gelagerter Gestaltungsmöglichkeiten im Steuerrecht. Nicht jede Einschaltung einer Körperschaft führt bereits zu steuerlichen Vorteilen. Beachtenswert scheinen aber jene Konstellationen, die es Personen durch Kombination verschiedener zivilrechtlicher Vereinbarungen und steuerlicher Wahl- oder Aufschubmöglichkeiten erlauben, einen Steuerzugriff zeitlich weit nach hinten zu verschieben, ohne dass es zu solchen ausgleichenden Nachteilen kommt. Der vermögensbegünstigende Effekt potenziert sich nämlich, je länger eine Realisierung (im obigen ursprünglichen Beispiel etwa die Ausschüttung) hinausgeschoben werden kann. Gerade im Segment der besonders Wohlhabenden ist dem kaum eine Grenze gesetzt. Da das stehende Vermögen auch als Sicherheit für die Erlangung von Krediten oder vergleichbaren Finanzierungen eingesetzt werden kann, können laufende Aufwendungen auch für die eigene Lebensführung oder weitere Investitionen unter günstigen Umständen derart fremdfinanziert werden, dass der Vermögensstamm lange unberührt bleibt. **Da dieser – außer bei der Grundsteuer, wenn diese nicht auf Mieter überwälzt wird – in Österreich keinem weiteren Steuerzugriff unterliegt und selbst bei einer Generationenübertragung – außer vielleicht in der Grunderwerbsteuer – keine Steuer anfällt, können solche Modelle nach dem geltenden Recht und aus Sicht eines menschlichen Horizonts durchaus „ewig“ weitergeführt werden.** Insofern wäre gerade auch

entrichten hätte. Diese könnte auf spätere Steuerschulden angerechnet werden, deren Entstehen in diesem isolierten Beispiel allerdings nicht garantiert ist. Außerdem würde eine solche „Steuervorauszahlung“ die Kapitalakkumulation freilich etwas bremsen, wird aber bei besonders hohen Veranlagungssummen eher vernachlässigbar sein.

⁸² Den wesentlichsten Fall für steuerneutrale Veräußerungen bilden internationale Schachtelbeteiligungen nach § 10 Abs 2 und 3 KStG, bei denen jedoch auch umgekehrt negative Wertänderungen ohne steuerlichen Ansatz bleiben. Internationale Beteiligungen unter dem maßgeblichen Schwellenwert (Anteilsbesitz 10 % oder mehr) sowie inländische Beteiligungen sind jedoch im Hinblick auf Veräußerungsgewinne und -verluste (udgl.) steuerwirksam.

die Einkommensteuer nach derzeitigem System die womöglich finale Gelegenheit, einer solcherart exponentiellen Vermögensentwicklung zumindest ein wenig entgegenzuwirken.

Freilich ist auch in diesem Bereich aus objektiver Sicht eine maßvolle Beurteilung erforderlich, zumal die gezeigten Auswirkungen auch in diesem Bereich durchaus den gesetzgeberischen Wertvorstellungen entsprechen. Der Thesaurierungseffekt und damit die Ermöglichung der Kapitalakkumulation im Bereich der Körperschaftsteuer ist etwa an sich wiederum eine bewusste gesetzgeberische Gestaltungsentscheidung. Sie möchte die Reinvestition von Gewinnen im Unternehmen fördern, stimmt mit der Besteuerung auf zwei Ebenen (Gesellschaft und Gesellschafter) überein und sie ist auch international üblich. Wie auch für das Realisationsprinzip gibt es daher gute Gründe für das Trennungsprinzip und den Thesaurierungseffekt, speziell auch im Lichte des Gesellschaftsrechts. Es sollte daher – vor allem im Bereich operativ tätiger Unternehmen – nicht isoliert als problematisch eingestuft werden. Zugleich kann es aber einen Mosaikstein in den angesprochenen Steueraufschubstrategien bilden und kann auch kritisch hinterfragt werden, ob der begünstigte Reinvestitionseffekt bei jeder Körperschaft, unabhängig von deren tatsächlicher Tätigkeit und weiteren Voraussetzungen, gerechtfertigt scheint.

Besonders soll auch berücksichtigt werden, dass diese Erscheinungsform eines Gestaltungsspielraums insbesondere auch in Verbindung mit den anderen hier genannten Varianten besonders aufkommensschädlich wirken kann. Gelingt es etwa, private Aufwenden aus einer thesaurierenden Körperschaft zu finanzieren, entfällt selbst die „nachträgliche“ Besteuerung der Gewinne. Bei besonders hohen „angesparten“ Beträgen, die einem Steuerzugriff unterliegen, ist auch der mögliche Nutzen aus einer steuervermeidenden Gestaltung größer, sodass die Betroffenen hier einen noch höheren Anreiz zur Setzung solcher Verhaltensweisen haben oder auch drastischere Schritte, wie etwa ein gezielter Wegzug ins Ausland, lohnender werden können.

1.4.3. Erhöhte Gestaltungsmöglichkeiten

Wie oben in Abschnitt 1.3.2. bereits angesprochen wurde, gibt es mehrere Gründe, weshalb Personen mit höheren Einkommen und/oder Vermögen auch umfangreichere Möglichkeiten genießen, ihre wirtschaftliche und damit letztlich auch steuerliche Situation zu gestalten. **Wiederholend hervorzuheben sind dabei insbesondere der größere Einfluss auf die eigenen Vertragsbeziehungen, die Möglichkeit zur Gründung von Körperschaften (insbesondere Kapitalgesellschaften und Privatstiftungen), die höhere internationale Vernetzung und Mobilität und nicht zuletzt auch der umfangreichere Zugriff auf Beratungsleistungen.** Viele dieser Punkte sind bloße Folgeerscheinungen einer dem Steuerzugriff vorgelagerten wirtschaftlichen Freiheit, die weder per se immer steuerschädlichen Motiven dient noch das Steuerrecht gänzlich für Zwecke einer gleichmäßigen Besteuerung neutralisieren sollte.

Umso entscheidender ist aber, dass steuerliche Regelungen auf eine Art gestaltet werden, die von solchen Maßnahmen nicht gänzlich umgangen werden kann oder gar zu solchen Schritten einlädt. **Wenn die eigene Steuerbelastung durch derartige Gestaltungen nämlich auf gesetzmäßige Weise reduziert werden kann, kommt dies im Ergebnis einem Wahlrecht gleich, dessen Ausübung mit einer relativ hohen finanziellen Eintrittsbarriere verbunden ist und das deshalb gerade nur im Sinne eines erweiterten Gestaltungsspielraums verstanden werden kann, der insbesondere einkommens- oder vermögensstarken Steuerpflichtigen offensteht.**

Solche Gestaltungsmöglichkeiten sind vielfach mit einem der anderen hier gezeigten Aspekte verbunden, weil sie an sich nur das Mittel für eine sodann bewirkte Reduktion und/oder Stundung der Steuerschuld sind. Dennoch sollten die Regelungen, die entsprechende Weichenstellungen ermöglichen, kritisch betrachtet werden. Für die Abgabenbehörden sind nämlich im Regelfall nur die letztlich verwirklichten Sachverhalte erkennbar, bei denen davon auszugehen ist, dass insbesondere Personen mit besserer wirtschaftlicher Stellung bereits die günstigste für sie verfügbare

Option gewählt haben. In solchen Fällen kann daher auch bereits das verwaltungstechnische und politische „Problembewusstsein“ fehlen.

1.4.4. Internationale „Verlagerung“ von Einkünften

Ein Punkt, der abschließend als eine schwer fassbare Gestalt von erweiterten Gestaltungsspielräumen im Blick behalten werden sollte, wurzelt in der bereits mehrfach erwähnten erhöhten internationalen Mobilität von Personen mit höheren Einkommen oder Vermögen. Die bisher angesprochenen Punkte erhalten dadurch nämlich nochmals eine zusätzliche Dimension. **Dass multinationale Unternehmen, aber auch Privatpersonen gezielt unterschiedliche Rechtslagen und/oder einen fehlenden Informationsstand der Finanzverwaltungen besonders bei grenzüberschreitenden Sachverhalten oder im digitalen Raum ausnutzen können, ist ein in den vergangenen Jahren durchaus stark in den Fokus der Steuerpolitik gerücktes Phänomen, das besonders auf internationaler Ebene weitreichende legislative Anschläge ausgelöst hat.**⁸³

Auch Österreich hat sich (oftmals auch im Rahmen von EU-Vorgaben) an derartigen Entwicklungen beteiligt bzw. daran mitgewirkt. Umgesetzte Maßnahmen umfassen im Bereich der Amtshilfe insbesondere die Erhebung und den automatischen internationalen Austausch von Daten zB über Finanzkonten⁸⁴, bestimmte grenzüberschreitende Gestaltungen⁸⁵, Geschäfte über digitale Plattformen⁸⁶ oder Kryptowerte⁸⁷, materielle Verschärfungen verschiedener Steuervorschriften, zB die Einführung einer „Hinzurechnungsbesteuerung“ für bestimmte Einkünfte niedrigbesteuelter ausländischer Konzern-Tochtergesellschaften⁸⁸, und auch die Einführung der Mindeststeuer⁸⁹, die eine Besteuerung großer Konzerne mit zumindest 15 % ihres Gewinns in jedem Staat mit niedergelassenen Konzerneinheiten sicherstellen sollte. Trotz der vielfältig gesetzten Maßnahmen geht etwa die in diesem Bereich oft federführende OECD in einer unlängst veröffentlichten Zehn-Jahres-Rückschau davon aus, dass weitere grenzüberschreitende Steuervermeidungsmodelle im Unternehmenssektor bestehen und zusätzliche Schritte zu deren Eindämmung erforderlich sind.⁹⁰

Der österreichische Fiskus ist in diesem Bereich auch auf internationale Kooperationen angewiesen, weil die zugrundeliegenden Problemsituationen in aller Regel nicht (allein) im nationalen österreichischen Steuerrecht wurzeln und daher unilateral auch kaum reguliert werden können.⁹¹ Insofern sind derartige Fragestellungen auch nicht mit den hier interessierenden möglichen

⁸³ Als Startpunkt der kann das 2013 von der OECD ins Leben gerufene Projekt „BEPS“ (Base Erosion and Profit Shifting) betrachtet werden, das mit verschiedenen Empfehlungen und Follow-Up-Projekten zur Bekämpfung der internationalen Steuerumgehung insbesondere im Unternehmenssektor endete (einen kompakten Überblick bietet etwa OECD, BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project [2016]). Jüngere Ergebnisse dieses Prozesses sind etwa die unionsweit eingeführte Mindestbesteuerung für Unternehmensgruppen (in Österreich mit dem Mindestbesteuerungsgesetz [MinBestG], BGBl I 2023/187) oder die Änderungen durch die beiden „Anti-BEPS-Richtlinien“ der EU (RL [EU] 2016/1164 und RL [EU] 2017/952).

⁸⁴ Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz (GSMG), BGBl I 2015/116.

⁸⁵ EU-Meldepflichtgesetz (EU-MPfG), BGBl I 2019/91.

⁸⁶ Digitale Plattformen-Meldepflichtgesetz (DPMG), BGBl I 2022/108.

⁸⁷ Krypto-Meldepflichtgesetz (Krypto-MPfG), BGBl I 2025/96.

⁸⁸ § 10a Abs 1 Z 1 KStG

⁸⁹ Mindestbesteuerungsgesetz (MinBestG), BGBl I 2023/187.

⁹⁰ Vgl etwa jüngst OECD, A Decade of the BEPS Initiative: An Inclusive Framework Stocktake Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors (2025) 41 f.

⁹¹ Das gilt naturgemäß für die räumlich begrenzten Vollzugsmöglichkeiten der österreichischen Behörden und letztlich für die mit anderen Staaten abgeschlossenen Steuerabkommen, insbesondere die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Eine wesentliche Rolle im Rahmen der internationalen Konzernbesteuerung spielen auch die sogenannten Verrechnungspreise, die im Wesentlichen der Gewinnabgrenzung zwischen verschiedenen Staaten dienen. Auch diese sind aber pragmatisch gesprochen kaum eine Frage des nationalen Rechts, welches dazu auch nur sehr wenige Vorschriften enthält. Aus österreichischer Sicht geht es dabei vielmehr um die Anwendung internationaler Auslegungshilfen auf Verwaltungsebene; vgl zB *Rosenberger in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht² (2019) Rz XVII/2 und 22 ff.

„Reichenbegünstigungen“ des nationalen Rechts gleichzusetzen. Ein einzelner Staat wie Österreich kann im Wesentlichen nur versuchen, seine eigenen gesetzlichen Regelungen derart zu fassen, dass solche Gestaltungen möglichst verunmöglicht oder unattraktiv werden. **Abseits der angesprochenen international akkordierten Projekte gegen Steuerumgehung ist daher wohl insbesondere darauf Bedacht zu nehmen, dass die Herstellung eines (vermeintlichen) Auslandsbezugs für sich allein nicht zu steuerlichen Vorteilen führen können sollte.** Hier ist allerdings auf die tatsächliche Reichweite der österreichischen Steuerhoheit nach den Standards des internationalen Steuerrechts zu achten. Wer als natürliche Person etwa tatsächlich und physisch in ein anderes Land zieht, scheidet zu Recht aus der österreichischen Welteinkommensbesteuerung zumindest für die Zukunft aus. Anders ist die Lage allerdings, wenn Personen nur deshalb Auslandsbeziehungen herstellen (beispielsweise durch Gründung einer Kapitalgesellschaft in einem anderen Staat), weil sie Einkommens- oder Vermögensströme der österreichischen Steuerhoheit entziehen möchten.

Dabei sollte nicht ignoriert werden, dass solche Ansätze einer „Steuerflucht durch Internationalisierung“ in den vergangenen Jahren durch die zunehmende digitale Vernetzung und bestimmte Vorbilder größere Aufmerksamkeit erregt haben. Derartige (zumindest anekdotische) Wegzugsmodelle und auf Wegzug abzielende Gestaltungskonzepte finden in der öffentlichen Kommunikation besondere Aufmerksamkeit. So finden sich nicht wenige Internetseiten, die etwa ein Leben als weitgehend „steuerfreier digitaler Nomade“ propagieren,⁹² oder die mit bekannten deutschsprachigen Influencern werben, die aus Steuergründen ihren Wohnsitz ins Ausland verlagert haben.⁹³ Fast schon traditionell muten dagegen jene Beratungsangebote an, die sich an vermögende Klienten richten und etwa steuergünstige Wegzüge in die Schweiz oder die Gründung Liechtensteinischer Familienstiftungen zur „Asset Protection“ in Aussicht stellen.⁹⁴ Diese Zusammenstellung mag etwas provokativ wirken, soll aber – unabhängig von der Seriosität und Richtigkeit derartiger Versprechen – verdeutlichen, welcher öffentlichen Wahrnehmung sich das Steuerrecht in diesem Bereich ausgesetzt sieht.

Zwar werden solche Ansätze kaum je gänzlich zu verhindern sein, zumal grenzüberschreitende wirtschaftliche und persönliche Vernetzung für eine Gesellschaft und Wirtschaft auch mit vielen Vorteilen verbunden sind und jedem Staat im Rahmen seiner Souveränität frei steht, das eigene Steuerrecht auch für Sachverhalte mit internationalen Bezügen attraktiv zu machen (auch Österreich hat solche Maßnahmen gesetzt, zB indem im Rahmen der Gruppenbesteuerung nach § 9 KStG Verluste von ausländischen Konzerntöchtern zumindest temporär in Österreich zur Steuerminderung verwertet werden dürfen oder durch eine Zuzugsbegünstigung in § 103 EStG für Personen, deren Zuzug im öffentlichen Interesse gelegen ist).

Allerdings soll zumindest so weit als möglich sichergestellt werden, dass sich entsprechende Sachverhalte auch tatsächlich maßgeblich von jenen unterscheiden, die der korrespondierenden inländischen Besteuerung unterliegen. **Besonders in den steuerpolitischen Blick genommen werden sollten daher Personen, die nur zum Schein derartige Auslandsbezüge herstellen, was im Regelfall auch vor allem eine Option für wirtschaftlich besser gestellte Menschen darstellt, die Wohnsitze oder juristische Personen in anderen Staaten errichten können.** Aus Sicht regulärer Steuerzahler wird durchaus legitim gefordert werden können, dass derartige Personen, die in Wahrheit „wie sie“ im Inland leben, sich dauerhaft hier bewegen und die inländischen Strukturen beanspruchen, auch derselben steuerlichen Belastung unterliegen. Wenn

⁹² Nur ein Beispiel: <https://www.wohnsitzausland.com/digitale-nomaden> (abgefragt 30.4.2026).

⁹³ Nur ein Beispiel: <https://emirates-experts.de/dubai-influencer-lizenz/> (abgefragt 30.4.2026).

⁹⁴ Nur ein Beispiel einer entsprechenden Kanzlei mit Hauptsitz in Deutschland: <https://www.juhn.com/fachwissen/internationales-steuerrecht/ohne-wegzugsteuer-schweiz/> und <https://www.juhn.com/fachwissen/internationales-steuerrecht/familienstiftung-in-liechtenstein/> (abgefragt jeweils 30.4.2026).

hingegen möglich ist, dass Personen mit ausländischer Anschrift oder Wohnsitznahme, ausländischen Körperschaften oder gezielt angelegten steuermotivierten Reisebewegungen ebendieses verhindern, wird ebenso von einem möglicherweise unerwünschten Gestaltungsspielraum gesprochen werden können.

1.5. Motive für die Einschränkung von erweiterten Gestaltungsspielräumen: Fiskalinteresse und Steuergerechtigkeit

Als Abschluss dieses einleitenden Abschnitts soll noch hervorgehoben werden, weshalb eine Einschränkung von erweiterten Gestaltungsspielräumen („Reichenbegünstigungen“) unabhängig von politischen Richtungsentscheidungen im allgemeinen Interesse der Steuergesetzgebung liegt. Wenn in den aufgezeigten Bereichen steuerliche Verschärfungen angedacht werden, sehen sich derartige Vorhaben oftmals mit Vorwürfen einer „Neiddebatte“, „Leistungsfeindlichkeit“ oder „impliziten Steuererhöhung“ konfrontiert. Wenngleich Aspekte wie die Abgabenhöhe und Verteilung der Belastungsgrundlagen innerhalb einer Gesellschaft fraglos steuerpolitische und damit auch im Bereich politischer Wertungen diskutierbare Fragen darstellen, versucht diese Analyse mit den gezeigten Punkten einen möglichst neutralen Zugang zu finden, der eher systematisch als politisch begründet ist.

Insofern ist nochmals auf die besonders bereits in Abschnitt 1.3.1. herausgearbeiteten Grundsätze hinzuweisen, wonach eine Grenze zwischen zwei Arten von Steuervorteilen zu ziehen ist, die womöglich nur bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen begünstigen: einerseits jenen, welche die Gesetzgebung bewusst in Verfolgung bestimmter (zB wirtschafts-)politischer Zielsetzungen im öffentlichen Interesse geschaffen hat oder die sich im systematischen Zusammenhang des Steuerrechts begründen lassen, und andererseits solchen, bei denen diese Folge sich ohne erkennbare Absicht oder anderweitige Rechtfertigung implizit ergibt und die vor allem von Personen genutzt werden können, deren sozioökonomischer Status ihnen eine höhere steuerliche Gestaltungsmacht als insbesondere durchschnittlichen Arbeitnehmern zukommen lässt. Nur letztere werden hier als mögliche „Reichenbegünstigungen“ in den Fokus genommen. **Obwohl auch diese Abgrenzung einige Beurteilungsspielräume eröffnet, handelt es sich dabei tendenziell um solche Regelungen, die mehr oder weniger ungeplante Lücken oder unbeabsichtigte Effekte in den ansonsten verankerten Belastungskonzepten des Steuerrechts vermuten lassen.**

Insofern sei nochmals betont, dass eine Belastungsgleichheit wie auch sozialpolitische Umverteilung im Steuerrecht, insbesondere in der Einkommensteuer, auch gesetzlich angelegt sind. Wenngleich das Ausmaß der Verfolgung solcher sozialen Zielsetzungen im Steuerrecht politisch bestimmt ist, kann umgekehrt kaum vertreten werden, dass es dem Zweck des Gesetzes entsprechen würde, wenn einzelne Steuerpflichtige im Ergebnis eine geringere relative Belastung tragen können als Personen mit demselben oder gar weniger Einkommen oder Vermögen (so keine bewussten alternativen gesetzlichen Wertungen eine Begründung dafür liefern können).

Der Staat kann durch das Schließen derartiger Lücken oder die Beseitigung solcher Effekte sicher auch die Steuereinnahmen erhöhen, wenngleich diese monetäre Wirkung genauerer Analysen des jeweiligen Einzelfalls bedürfte und in einigen Bereichen (insbesondere dort, wo auch ein höherer Einsatz der Abgabenbehörden erforderlich wird) auch nicht immer einen wesentlichen Beitrag zum Budget erwarten lassen wird. **Neben diesem Fiskalinteresse, welches der ureigenste Zweck des Steuerrechts ist, steht bei diesen Überlegungen aber vor allem der Aspekt der Steuergerechtigkeit im Vordergrund.** Wenn das Steuersystem den Eindruck erweckt, dass Personen kraft ihres Wohlstands oder höherer Gestaltungsmöglichkeiten – unabhängig vom tatsächlichen monetären Volumen – ihre Steuerbelastung im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen gering halten können, höhlt dies auch das Vertrauen der Bürger auf die Gleichmäßigkeit der

Besteuerung aus. Das wiederum ist insoweit besonders problematisch, als das Steuerrecht als Massenverfahrensrecht besonders darauf angewiesen ist, dass die Rechtsunterworfenen im Verfahren bei der Erhebung ihrer steuerrelevanten Sachverhalte mitwirken und diese nach bestem Wissen und Gewissen richtig und vollständig offenlegen. Den Abgabenbehörden ist schlicht nicht möglich, sämtliche Fälle im Detail nachzuprüfen.⁹⁵ Wenn das Vertrauen der Steuerpflichtigen in die Steuergerechtigkeit leidet, werden die Fälle versuchter (und damit in der Menge zwangsläufig auch gelungener) Steuerumgehungen steigen. **Der nachteilige Effekt „offener Lücken“ im Steuerrecht geht damit über das etwaig verlorene Aufkommen in den jeweiligen Einzelfällen hinaus.**

Freilich ist abschließend auch zu bedenken, dass tatsächliche legitistische Schritte nicht nur diese Vorteile aus Aufkommens- und Gerechtigkeitsperspektive betrachten können. Diesen sind steuerpolitisch allenfalls gegenläufige Aspekte – zB geringere Leistungsanreize, Nachteile im Standortwettbewerb, verringerte ökonomische Effizienz – abwägend gegenüberzustellen.

1.6. Gang der nachfolgenden Darstellungen

An den in Abschnitt 1.4. gebildeten Erscheinungsformen möglicher Gestaltungsspielräume – gleichsam und untechnisch in der Ausgangsfrage als „Reichenbegünstigungen“ bezeichnet – orientieren sich nun die folgenden Darstellungen, die konkrete Regelungen oder Regelungsbereiche in den Blick nehmen. Dabei sollen ihre möglicherweise begünstigende Wirkung sowie mögliche alternative normative oder vollziehungstechnische Ansätze zu ihrer Eindämmung gezeigt werden. Die Abfolge geht dabei vom „Kleinen“, dh konkreteren Bereichen, die auch mit punktuellen Änderungen oder Nachschärfungen in Angriff genommen werden könnten, zum „Größeren“, das sind systematische oder tiefer wurzelnde Phänomene, deren Unterbindung größere Umgestaltungen im Steuerrecht erfordern würde. Dementsprechend steht in Kapitel 2. zunächst insbesondere das Problem einer steuerlichen Geltendmachung privater Aufwendungen (in Anknüpfung an Abschnitt 1.4.1.) im Vordergrund. Kapitel 3. befasst sich mit den grundlegenderen Systemprinzipien, die „Reichenbegünstigungen“ bewirken können (und schließt damit an die in den Abschnitten 1.4.2. bis 1.4.4. angeführten Problemfelder an). Kapitel 4. nimmt sodann noch einmal als Zusatz zu Kapitel 3. besonders den Bereich der Unternehmensbesteuerung in den Blick und untersucht mögliche Verwerfungen, die speziell in diesem Feld bestehen könnten.

⁹⁵ Die reale Prüfdichte der Finanzverwaltung lässt sich etwa aus Zahlen erahnen, die in Anlage I des Bundesfinanzgesetzes 2024 (BFG 2024), BGBl I 2023/148, 189 dargestellt wurden: Von allen Personen, bei denen Außenprüfungsmaßnahmen durchgeführt werden hätten können (das ist im Wesentlichen nur der Bereich rechnungslegungspflichtiger Unternehmen), konnten im Jahr 2022 nur 1,34 % tatsächlich geprüft werden.

2. Privat (mit)veranlasster Konsum als Steuerminderung

2.1. Grundsatz: Privat- und Betriebs-/Berufssphäre (§ 20 EStG)

Eine zentrale Erscheinungsform von „Reichenbegünstigungen“ im Sinne dieser Untersuchung wurde in Fallkonstellationen identifiziert, in denen **Aufwendungen der privaten Lebensführung als Abzugsposition von der Steuer** geltend gemacht werden können. Eine zentrale gesetzliche Bestimmung, die derartige Vorgangsweisen zu verhindern sucht, ist § 20 EStG (der über Verweise in § 12 KStG weitgehend auch im Körperschaftsteuerrecht gilt).

Im Grundsatz mindern betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (§§ 4, 16 EStG), während privat veranlasste Aufwendungen – mit Ausnahme der Sonderausgaben (§ 18 EStG) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34, 35 EStG) – nicht abzugsfähig sind. Hier enthält § 20 EStG eine Reihe von Bestimmungen, durch welche die Sphäre der Einkommenserzielung (Ermittlung der Einkünfte) von der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung ausgabenseitig getrennt werden soll.⁹⁶ § 20 EStG gilt ohne Unterschied für alle Einkünfte („*bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden*“), also auch für alle Einkunftsarten.⁹⁷ Zwischen Betriebsausgaben und den Lebenshaltungskosten darf somit die Grenze nicht anders gezogen werden als auch zwischen außerbetrieblichen Werbungskosten (etwa der Nichtselbständigen) und Lebenshaltungskosten.⁹⁸ Der taxative Katalog der Abzugsverbote umfasst:

- Aufwendungen der Lebensführung (Haushalt, Unterhalt) generell (§ 20 Abs 1 Z 1 EStG);
- Aufwendungen der Lebensführung, auch wenn sie beruflich mitveranlasst sind (§ 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG);
- bestimmte Betriebsausgaben und Werbungskosten, soweit sie unangemessen hoch sind (§ 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG);
- bestimmte Reisekosten (§ 20 Abs 1 Z 2 1 lit c EStG);
- bestimmte Aufwendungen für Arbeitszimmer (§ 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG);
- Kosten für Familienheimfahrten, soweit sie das höchste Pendlerpauschale übersteigen (§ 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG);
- bestimmte Repräsentationsaufwendungen (§ 20 Abs 1 Z 3 EStG);
- freiwillige Zuwendungen und Unterhaltszahlungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen (§ 20 Abs 1 Z 4 EStG);
- gerichtlich strafbare Geld- oder Sachzuwendungen, Strafen und Geldbußen, Verbandgeldbußen, Abgabenerhöhungen nach dem FinStrG und Diversionszahlungen (§ 20 Abs 1 Z 5 EStG);
- Personensteuern, Grunderwerbsteuer und andere Nebenkosten iZm unentgeltlicher Grundstücksübertragungen, Umsatzsteuer auf den „Eigenverbrauch“ in bestimmten Fällen (§ 20 Abs 1 Z 6 EStG);
- Gehälter und Bezüge über EUR 500.000 (§ 20 Abs 1 Z 7 EStG);

⁹⁶ VwGH 29.7.2010, 2006/15/0006; Rz 4701 EStR 2000.

⁹⁷ VwGH 29.7.2010, 2006/15/0006; VwGH 22.1.1985, 84/14/0035; Rz 4701 EStR 2000.

⁹⁸ VwGH 20.3.1964, 2141/62; ebenso zB VwGH 29.5.1996, 93/13/0013.

- Entgelte, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs 6 darstellen, soweit sie bei diesem nicht mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern sind („Golden Handshakes“; § 20 Abs 1 Z 8 EStG);
- Barumsätze bei bestimmten Bauleistungen (20 Abs 1 Z 9 EStG);
- Aufwendungen im Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen, sonderbesteuerten Kapitalerträgen iSd § 27a Abs 1 und sonderbesteuerten Einkünften aus Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG (§ 20 Abs 2 EStG).

Aufwendungen und Ausgaben wird daher zunächst die Abzugsfähigkeit bei den einzelnen Einkünften wegen ihres ausschließlich oder nahezu ausschließlich privaten Charakters oder im Hinblick auf das Zusammentreffen von betrieblicher oder beruflicher Veranlassung einerseits mit privater Veranlassung andererseits nach näherer Anordnung vom Gesetz versagt. Die Abzugsverbote des § 20 EStG betreffen hier dementsprechend gleichermaßen Aufwendungen der Privatsphäre bzw Lebensführung (zB Haushalt, Unterhalt), außerdem jene in deren Nahebereich bzw solche mit einer gemischten Kausalität (zB Repräsentationsaufwendungen, häusliches Arbeitszimmer, wohl auch „Luxustangente“⁹⁹ und Strafen¹⁰⁰), und solche, deren Ausschluss steuersystematisch notwendig ist (zB Personensteuern, Ausgaben im Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen

⁹⁹ So ist den bestehenden Abzugsverboten des § 20 EStG und des § 12 KStG ein Rückgriff auf eine Angemessenheitsprüfung nicht fremd: § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG und – per Verweis – § 12 Abs 1 Z 2 KStG normieren für „betrieblich oder beruflich veranlaßte Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren“, ein Abzugsverbot, „und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten“. Nach der Judikatur soll durch die Angemessenheitsprüfung eine pauschale Repräsentationskomponente berücksichtigt werden, weshalb es auch bei ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzten Wirtschaftsgütern zur Anwendung kommt (zB VwGH 21.10.1999, 97/15/0184); lediglich dann, wenn die Aufwendungen Leistungsinhalt sind (dem Kunden dienen) bzw „unmittelbar der Betriebsausübung“ und die Lebensführung des Unternehmers nicht berühren (zB Verwendung von geknüpften Teppichen im Hotel oder Vermietung von Luxusfahrzeugen), soll das Abzugsverbot nicht greifen (dazu *Kofler/Wurm* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰ (2018) § 20 Tz 42 mwN). Hält man sich freilich vor Augen, dass etwa bei Personenkraftwagen die Angemessenheitsgrenze derzeit bei EUR 40.000 (einschließlich USt und NoVA) liegt, das Abzugsverbot auch in der Körperschaftsteuer gilt und – abgesehen von den erwähnten Ausnahmen – ungeachtet dessen greift, wie der Personenkraftwagen im betrieblichen Geschehen Einsatz findet, bleibt dennoch festzuhalten, dass das Gesetz hier relativ pauschal eine „Repräsentationskomponente“ unterstellt. Dennoch drängen verfassungsrechtliche Bedenken bisher nicht durch (siehe zu einer Vorgängerbestimmung VfGH 14.12.1978, G 82/78, VfSlg 8457/1978, wo der VfGH die Verbesserung der österreichischen Zahlungsbilanz als Rechtfertigungsgrund akzeptierte, da Unternehmen bei „zweckmäßigster wirtschaftlicher Disposition“ mit den absetzbaren Höchstbeträgen das Auslangen finden könnten); der VwGH hegte bislang nicht einmal Bedenken gegen den hochgradig unbestimmten Gesetzesbegriff „unangemessen hoch“ (VwGH 22.3.2000, 97/13/0207; VwGH 29.10.2003, 2000/13/0217).

¹⁰⁰ Bis zum AbgÄG 2011 (BGBl I 2011/76) fehlte es für die Abzugsfähigkeit von Strafen an einer expliziten Regelung: Allerdings waren bereits nach früherer ständiger Rechtsprechung Geldstrafen, deren Verhängung durch das eigene Verhalten des Steuerpflichtigen veranlasst wurden, idR Kosten der privaten Lebensführung iSd § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG (VwGH 11.7.1995, 91/13/0145; siehe zB auch VwGH 21.5.1980, 2848/79; VwGH 3.6.1986, 86/14/0061), selbst wenn die Straftat in Ausübung des Berufes des Steuerpflichtigen begangen wurde. Der betriebliche oder berufliche Veranlassungszusammenhang wird somit durch das private Verschuldenselement überlagert. Eine Ausnahme vom Abzugsverbot bestand daher nach hA nur dann, wenn eine solcher Überlagerung nicht bestand, wenn also – bei entsprechendem Zusammenhang mit der Einkunftsquelle – die Strafe vom Nachweis eines bestimmten Verschuldens des Bestraften nicht abhängig ist oder nur ein geringes Verschulden voraussetzt (VwGH 5.6.1985, 84/13/0257; VwGH 3.6.1986, 86/14/0061; VwGH 25.2.1997, 96/14/0022; zur Frage des Fahrens in alkoholisiertem Zustand zusammenfassend VwGH 14.12.1979, 1716, 1734/79, und VwGH 27.3.2003, 99/15/0245). Mit dem AbgÄG 2011 (BGBl I 2011/76) wurde schließlich in § 20 Abs 1 Z 5 lit b EStG ausdrücklich angeordnet, dass „Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder den Organen der Europäischen Union verhängt werden“, jedenfalls nicht abzugsfähig sind. Die Gesetzesmaterialien begründen diese Änderung damit, dass iS der Einheit der Rechtsordnung der Pönalcharakter einer Strafe nicht durch die Abzugsfähigkeit unterlaufen werden solle (ErlRV 1212 BlgNR XXIV. GP, 17). Wenngleich aber die Materialien den Pönalcharakter als Begründung für ein undifferenziertes, vor allem vom Grad des Verschuldens unabhängiges Abzugsverbot hervorheben, betonen sie doch, dass die dogmatische Grundlage für die Nichtabzugsfähigkeit von Strafen und Geldbußen darauf basiert, dass „das verpönte Verhalten der Privatsphäre des Steuerpflichtigen zugeordnet wird“ (ErlRV 1212 BlgNR XXIV. GP, 17).

Aufwendungen),¹⁰¹ erfassen aber auch Aufwendungen, deren grundsätzliche Eigenschaft als Betriebsausgaben oder Werbungskosten nicht strittig ist (etwa „Bestechungsgelder“,¹⁰² „Managerbezüge“, „Golden Handshakes“). In letzterem Bereich modifizieren also außersteuerliche, gesetzgeberische Wertungsentscheidungen das Nettoprinzip, was bei Verfolgung von Zielen im öffentlichen Interesse nicht per se ein verfassungsrechtliches Problem darstellt.¹⁰³

Während im Folgenden Einzelfragen der Abzugsverbote aufgegriffen werden, sei einleitend noch auf das **generelle Abgrenzungsproblem zwischen steuerrelevanter und steuerirrelevanter Sphäre im Hinblick auf die grundlegenden Bestimmungen des § 20 Abs 1 Z 1 und Z 2 lit a EStG** hingewiesen:

- So erfasst das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 1 EStG zunächst insbesondere Ernährung, bürgerliche Kleidung, Wohnung, Körperpflege und Gesundheitspflege, ärztliche Versorgung und Gegenstände des höchstpersönlichen Bedarfs. Die Bedeutung des § 20 Abs 1 Z 1 EStG liegt somit in einer ersten (klarstellenden) Kausalitätsbegrenzung: Einkünfte kann zwar nur jemand erzielen, dessen elementare Lebensbedürfnisse, wie etwa jenes nach Nahrung, Unterkunft, Erholung usw, soweit befriedigt sind, dass er arbeiten kann;¹⁰⁴ diese Aufwendungen stellen damit eine Voraussetzung der beruflichen Tätigkeit dar, sind aber nach der Klarstellung des § 20 Abs 1 Z 1 EStG mangels relevanten Veranlassungszusammenhangs mit der beruflichen Tätigkeit nicht als Betriebsausgaben oder als Werbungskosten absetzbar.¹⁰⁵ Die Abgrenzung im Einzelfall ist allerdings schwierig und kasuistisch: Nach § 20 Abs 1 Z 1 EStG nicht abzugsfähig sind zB Mehraufwendungen für die Verpflegung (zB wegen Schwerarbeit, besonders langer Geschäftszeit, kurzer Mittagspausen usw) und Gegenstände des höchstpersönlichen Gebrauchs (zB Brillen, Uhr, Hörgeräte), selbst wenn sie ausschließlich betrieblich oder beruflich verwendet werden. Mit dem Abzugsverbot korrespondiert allerdings die tarifliche Steuerfreistellung eines pauschalen Existenzminimums durch § 33 Abs 1 EStG.¹⁰⁶ Diese Steuerfreiheit des Existenzminimums beruht auf der Überlegung, „dass, ehe der Mensch für den Staat leisten kann, wenigstens die Notdurft des Lebens gedeckt sein muss“.¹⁰⁷
- Noch schwieriger sind die grundsätzlichen Abgrenzungsfragen bei § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG: Demnach nicht abzugsfähig sind *„Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen“*. **Nach Rechtsprechung und Verwaltungspraxis liegt die Kernaussage dieser Bestimmung in einem Aufteilungs- und Abzugsverbot, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit (§ 114 BAO) zu Grunde liegt:** Es soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund der

¹⁰¹ Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰ (2018) § 20 Tz 139 ff und Tz 147 ff.

¹⁰² Zum konstitutiven Charakter siehe VwGH 7.7.2004, 2000/13/0173, und dazu zB Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰ (2018) § 20 Tz 127. Das Abzugsverbot für strafbare Geld- und Sachzuwendungen wurde durch das AbgÄG 1981 (BGBl 1981/620) mit Wirkung ab 1.1.1982 eingeführt. Strafbare Geld- und Sachzuwendungen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit Ausfuhrumsätzen stehen, waren bis einschließlich 1998 abzugsfähig. Diese Ausnahme entfiel als Folge der Erweiterung der Straftatbestände im Rahmen des StrafrechtsänderungsG 1998 (BGBl I 153/1998) mit dem AbgÄG 1998 (BGBl I 28/1999). Die ErlRV begründeten diese Änderung mit einer Verpflichtung der OECD-Mitgliedstaaten, Aufwendungen im Zusammenhang mit strafbaren Handlungen generell vom Abzug auszuschließen (ErlRV 1471 BlgNR XX. GP = ÖStZ 1998, 292). Mit dem AbgÄG 2005 (BGBl I 2005/161) wurde schließlich im Hinblick auf das mit 1. 1. 2006 in Kraft getretene VerbandsverantwortlichkeitsG (BGBl I 2005/151) das Abzugsverbot neu gefasst; die Anpassung (auch) des EStG erklärt sich daraus, dass das VerbandsverantwortlichkeitsG auch auf Personengesellschaften Anwendung findet (ErlRV 1187 BlgNR XXII. GP).

¹⁰³ VfGH G 136/2014 ua VfSlg 19.933.

¹⁰⁴ Siehe zB VwGH 20.7.1999, 99/13/0018; VwGH 16.2.2000, 95/15/0034; VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197.

¹⁰⁵ ZB 27.1.2011, 2010/15/0197.

¹⁰⁶ VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197.

¹⁰⁷ Siehe Schanz, Der privatwirtschaftliche Einkommensbegriff, FinArch 1922, 505 (510).

Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abziehbar machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen.¹⁰⁸ Demnach sind gemischt veranlasste Aufwendungen grundsätzlich zur Gänze nicht abzugsfähig.¹⁰⁹ § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG schließt aber die Abzugsfähigkeit dann nicht aus, wenn der betreffende Aufwand (nahezu) ausschließlich betrieblich bzw beruflich veranlasst ist bzw das betreffende Wirtschaftsgut (nahezu) ausschließlich betrieblich bzw beruflich genutzt wird¹¹⁰ oder sich der Teil der Aufwendungen, der auf die ausschließlich betriebliche bzw berufliche Veranlassung bzw Nutzung entfällt, einwandfrei von den Ausgaben für die private Lebensführung trennen lässt und die betriebliche bzw berufliche Veranlassung nicht bloß völlig untergeordnet ist (zB bei Reisen mit abgrenzbaren betrieblichen und privaten Reisetiteln).¹¹¹ Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und berufliche Aufwendungen nicht einwandfrei trennen lassen, ist allerdings der gesamte Betrag nicht abzugsfähig (auch nicht im Schätzungsweg).¹¹² Ist eine objektiv nachvollziehbare und einwandfreie Aufteilung nicht möglich, kommt die Berücksichtigung von Betriebsausgaben bzw Werbungskosten nur in Betracht, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis für eine (zumindest beinahe) gänzliche betriebliche bzw berufliche Veranlassung erbringt.¹¹³ **Es ist nicht verwunderlich, dass die Unschärfen dieser Abgrenzungskriterien zu einer umfangreichen, kasuistischen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis geführt haben.**¹¹⁴

Die Abgrenzungsfragen zwischen steuerrelevanter und steuerirrelevanter Sphäre und die dem § 20 EStG innewohnenden Pauschalierungen demonstrieren auch den gesetzgeberischen Zielkonflikt im steuerlichen Massenfallrecht, wobei einerseits die „*Steuergleichheit als Grenze der Steuervereinfachung*“¹¹⁵ zu beachten ist, andererseits aber auch vielfach eine vermehrte Typisierung von Abzugstatbeständen – auf Ebene der Bemessungsgrundlage oder durch Gestaltung des Steuertarifs (zB bei Kapitalerträgen) – für sinnvoll und rechtmöglich erachtet wird. Die verfassungsgerichtliche Rechtsprechung räumt dem Gesetzgeber hier durchaus einen Spielraum ein: **So darf der Gesetzgeber in gewissem Umfang von den tatsächlichen Verhältnissen im Einzelfall absehen und durch Typisierungen und Pauschalierungen vereinfachen** (zB durch die

¹⁰⁸ So für viele VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197; VwGH 25.11.2009, 2007/15/0260; VwGH 22.2.2007, 2006/14/0020; VwGH 27.3.2002, 2002/13/0035; VwGH 23.1.2002, 2001/13/0238; VwGH 21.9.2005, 2001/13/0241; ebenso weiterhin EStR 2000 Rz 4707; aA BFH 21.09.2009, GrS 1/06, BStBl II 10, 672 (womit der BFH von seiner bisherigen Rsp abgerückt ist und das allgemeine Aufteilungsverbot aufgegeben hat); demgegenüber hat der VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197 seine bisherige stRsp zu gemischt veranlassten Aufwendungen unveränderte beibehalten und lediglich in Abweichung zur früheren Rsp für Kosten einer gemischt veranlassten Reise eine grundsätzliche Aufteilung zugelassen. Eine einkünftermindernde Berücksichtigung verstieße diesfalls gegen den Gleichheitssatz des Art 7 B-VG (VwGH 28.5.2002, 96/14/0093; VwGH 24.10.2002, 2002/15/0123).

¹⁰⁹ EStR 2000 Rz 4707.

¹¹⁰ Siehe zB VwGH 28.4.1987, 86/14/0174; VwGH 25.10.1994, 94/14/0014; VwGH 19.12.2001, 2001/13/0218; VwGH 22.2.2007, 2006/14/0020; VwGH 24.9.2008, 2008/15/0032; VwGH 28.10.2009, 2005/15/0062.

¹¹¹ Siehe zB VwGH 9.7.1997, 93/13/0296; VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197; VwGH 26.4.2012, 2009/15/0088; VwGH 24.4.2014, 2011/15/0187; zusammenfassend Rz 4759 f EStR 2000.

¹¹² Siehe zB VwGH 17.9.1990, 89/14/0277, 1991, 233 (zur Pistole eines Strafrichters); VwGH 15.11.1995, 94/13/0142, 1996, 370 (zur Zahnprothese eines Werbesprechers); VwGH 9.7.1997, 93/13/0296 (zu Kosten der Wiederherstellung der physischen Leistungsfähigkeit).

¹¹³ VwGH 26.4.2012, 2009/15/0088; E 24.04.2014, 2011/15/0187; VwGH 22.2.2007, 2006/14/0020, siehe auch EStR 2000 Rz 4709.

¹¹⁴ Siehe nur die umfangreichen Listen in EStR 2000 Rz 4705 (für § 20 Abs 1 Z 1 EStG) sowie EStR 2000 Rz 4710 ff (für § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG); weiters zB das umfangreiche „ABC zu (nicht)abzugsfähigen Aufwendungen“ bei Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG²⁰ (2018) § 20 Tz 163.

¹¹⁵ So der Titel des Beitrages von Ruppe in Fischer (Hrsg), Steuervereinfachung, DStJG 21 (1998) 29.

Pauschalierung von Erwerbsaufwendungen oder Sonderausgaben, zB durch das Pendlerpauschale), insbesondere bei der schwierigen Abgrenzung zwischen Betriebs- bzw Berufssphäre und Privatsphäre. Typisierungen finden sich aber nicht nur durch gesetzlich festgelegte Grenzen (zB Werbungskostenpauschale), sondern auch durch das Anknüpfen an indirekte Kriterien, etwa bei Bemessungsgrundlagenpauschalierungen (zB für Gaststätten¹¹⁶ und die Land- und Forstwirtschaft¹¹⁷).

Die jeweiligen Grenzen sind im Einzelfall abzustecken, zumal insbesondere unwiderlegbare Typisierungen die Gefahr einer nur auf Fiktionen beruhenden Belastung oder Unterbesteuerung in sich tragen, widerlegbare Typisierungen hingegen jene der unsachlichen Meistbegünstigung durch die eigene Wahl der Besteuerung.¹¹⁸ Gerade bei widerlegbaren Typisierungen hat die Judikatur des VfGH wiederholt darauf hingewiesen, dass es geradezu vom Zweck einseitig wählbarer „Pauschalierungsregelungen umfasst [ist], dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu bieten, die jeweils steuerlich günstigere Variante zu wählen“,¹¹⁹ weshalb „jede Pauschalierungsregelung zwangsläufig Elemente einer Begünstigung“¹²⁰ bzw eine „bewusst in Kauf genommene Unterbesteuerung“¹²¹ enthalte.

Ebenso wie aber der VfGH dem Gesetzgeber allgemein Spielraum für eine Durchschnittsbetrachtung und das Abstellen auf den Regelfall einräumt,¹²² hat er in seiner bisherigen Rechtsprechung zu steuerlichen Pauschalierungsbestimmungen der Verwaltungsökonomie große Bedeutung beigemessen¹²³ und es unter diesem Gesichtspunkt auch zugelassen, dass eine Pauschalierung auf einen bestimmten, leicht überblickbaren Personenkreis beschränkt werde.¹²⁴ Es liege überdies im Wesen von Pauschalsätzen, „daß sie vergrößernd wirken und daher zu Differenzen gegenüber den Normalfällen der Besteuerung führen“, was auch „bei Extremfällen in Kauf genommen werden“ müsse.¹²⁵ Dies gilt freilich nicht schrankenlos: „Wie der Verfassungsgerichtshof nämlich mehrfach ausgesprochen hat [...], dürfen der Verfahrensökonomie dienende, sohin auf Verwaltungsvereinfachung zielende und zumeist pauschalierende Regelungen vom Gesetzgeber in Übereinstimmung mit dem Gleichheitssatz nur derart getroffen werden, daß diese nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen.“¹²⁶

¹¹⁶ Siehe insbesondere zur früheren Gaststättenpauschalierung VfGH 14.3.2012, V 113/11, VfSlg 19.633/2012 (vorgehend VfGH 15.9.2011, A 2011/0003, und UFS Innsbruck 30.3.2011, RV/0688-I/10).

¹¹⁷ Zur Diskussion um die – vom VfGH sodann nicht inhaltlich überprüfte (VfGH 9.10.2012, B 539/12) – land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung *Kofler/Schellmann*, Verfassungsrechtliche Aspekte der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung, SPRW A Steu 1/2011, 89 (89 ff).

¹¹⁸ *Ruppe*, Steuergleichheit als Grenze der Steuervereinfachung, in *Fischer* (Hrsg), Steuervereinfachung, DStJG 21 (1998) 29 (50 ff); siehe auch VfGH 14.3.2012, V 113/11, VfSlg 19.633/2012.

¹¹⁹ VfGH 27.2.2003, 99/15/0143, (zur Basispauschalierung); VfGH 4.3.2009, 2008/15/0333.

¹²⁰ VfGH 4.3.2009, 2008/15/0333.

¹²¹ VfGH 28.4.1967, 89/67; VfGH 7.7.1967, 49/67.

¹²² ZB VfGH 14.12.1978, G 82/78, VfSlg 8457/1978; VfGH 26.6.1980, G 6/79, VfSlg 8871/1980.

¹²³ Siehe zB VfGH 12.3.1965, B 134/64, VfSlg 4930/1965, und VfGH 19.3.1965, B 266/64, VfSlg 4958/1965 (zum Werbungskostenpauschale für Fahrtkosten).

¹²⁴ VfGH 13.6.1981, B 319/77, VfSlg 9119/1981 (zur Pauschalierung von Werbungskosten).

¹²⁵ VfGH 8.10.1959, B 72/59, VfSlg 3595/1959.

¹²⁶ VfGH 14.3.2012, V 113/11, VfSlg 19.633/2012 (zur Gaststättenpauschalierung); weiters zB VfGH 19.12.1974, B 81/74, VfSlg 7467/1974 (zur Pauschalierung von Werbungskosten); VfGH 24.2.1983, B 365/79, VfSlg 9608/1983 (zur Pauschalierung der Abgabe für Ferienwohnungen); VfGH 26.2.1983, B 527/79, VfSlg 9624/1983 (zur Pauschalierung der Abgabe für Ferienwohnungen); VfGH 11.3.1994, G 127/93, VfSlg 13.726/1994 (zur Verfassungswidrigkeit der Vermögensbesteuerung nach fiktiven Werten aufgrund einer bewertungsrechtlichen Wertfortschreibung).

2.2. Wirtschaftsgüter mit „privater“ oder „gemischter“ Nutzung

2.2.1. Gesetzliche Regelungen zu privat verwendeten Gegenständen eines Betriebs

Ein Bereich, in dem die eben dargestellten Grundsätze des § 20 EStG besonders auf die Probe gestellt werden, sind Fälle privat oder gemischt genutzter Wirtschaftsgüter, die zu Unrecht oder im Übermaß als Teil eines Betriebsvermögens nach § 4 Abs 1 EStG geltend gemacht werden. Der dadurch entstehende steuerliche Schaden kann gleich mehrere parallele Ausprägungen aufweisen. **Hauptziel solcher Handlungen ist, die mit dem Wirtschaftsgut verbundenen laufenden Kosten sowie dessen Anschaffungskosten im Wege der Absetzung für Abnutzung über dessen Nutzungsdauer (AfA nach §§ 7, 8 EStG) als Betriebsausgaben und damit als Abzug von der steuerlichen Bemessungsgrundlage geltend zu machen, was bereits einen relativ deutlichen finanziellen Vorteil bedeutet.**¹²⁷ Der deutsche BFH hat dazu einmal plastisch ausgeführt: *„An der Grenzlinie zwischen Berufs- und Privatsphäre besteht ein Anreiz für die Steuerpflichtigen, Privataufwendungen als beruflich veranlasst darzustellen, um so den Abzug dieser Aufwendungen zu erreichen. Dem haben die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte bei der Sachverhaltsaufklärung und bei der Rechtsanwendung besonders Rechnung zu tragen.“*¹²⁸ Wird ein Gegenstand aber ohnedies als Betriebsvermögen dargestellt, können dafür unter Umständen auch Investitionsbegünstigungen (zB ein Investitionsfreibetrag nach § 11 EStG) oder Vorsteuerabzüge zur unrechtmäßigen Wiedererlangung der Umsatzsteuer geltend gemacht werden¹²⁹ und damit die (wenngleich im Regelfall unrechtmäßig) erlangten Vorteile noch weiter erhöht werden.

Das Steuerrecht tritt solchen Vorgangsweise an sich mit Korrekturmechanismen entgegen. Wirtschaftsgüter, die privaten Zwecken dienen oder für solche bestimmt sind, werden als notwendiges Privatvermögen betrachtet und stellen damit kein steuerlich relevantes Betriebsvermögen dar.¹³⁰ Sie können auch nicht im Rahmen des an sich gestaltbaren „gewillkürten Betriebsvermögens“ bei Betrieben, die ihren Gewinn nach § 5 Abs 1 EStG in Ableitung von der unternehmensrechtlichen Bilanzierung ermitteln, zu Betriebsvermögen erklärt werden. Umsatzsteuerlich ist für Gegenstände, die nicht zu mindestens 10 % für unternehmerische Zwecke bezogen werden, ein Vorsteuerabzug nach § 12 UStG – auch pro futuro¹³¹ – ausgeschlossen. Werden Gegenstände zunächst zurecht dem Betrieb bzw Unternehmen zugeordnet und später ausschließlich privat genutzt, sehen beide Rechtsbereiche auch eine Korrektur vor: In der Einkommensteuer erfolgt eine Entnahme nach § 6 Z 4 EStG (im Regelfall zum Teilwert, was annähernd eine Veräußerung fingiert); in der Umsatzsteuer wird nach § 3 Abs 2 UStG eine Lieferung zum Einstandspreis¹³² fingiert, wodurch der vorangegangene Vorsteuerabzug wirtschaftlich rückgängig gemacht wird.

Auch für teilweise privat und teilweise betrieblich genutzte Wirtschaftsgüter existieren an sich klare Regelungen (bzw Auslegungsgrundsätze aus der Judikatur), die eine Abgrenzung zwischen den beiden Sphären steuerlich berücksichtigen. Allerdings eröffnen sich hier gerade weitreichende Graubereiche. **Die an sich strenge Anordnung des § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG, wonach bei nicht klar abgrenzbarer privat-beruflicher Mischveranlassung ein gänztliches Abzugsverbot herrscht („Aufteilungsverbot“), findet nämlich in ganz beachtenswerten Fällen nach der Rechtspraxis keine Anwendung, darunter insbesondere Kraftfahrzeuge, Computer und**

¹²⁷ Dazu bereits oben Abschnitt 1.4.1.

¹²⁸ BFH 21.9.2009, GrS 1/06 BStBl II 2010, 672.

¹²⁹ Im Bereich der Umsatzsteuer ist auch denkbar, dass etwa im grenzüberschreitenden Versandhandel die unternehmerische UID angeführt wird und damit von vornherein keine Umsatzsteuer fließt, weil der Lieferant diesfalls eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung durchführt.

¹³⁰ Siehe EStR 2000 Rz 602 ff.

¹³¹ EuGH 11.7.1991, C-97/90, Lennartz.

¹³² § 4 Abs 8 lit a UStG.

Telefone¹³³ einschließlich deren Zubehörs und auch Gebäude.¹³⁴ Dabei handelt es sich jedoch durchaus um tendenziell teurere Wirtschaftsgüter, welche die meisten Menschen – einschließlich ihrer Angehörigen – gerade auch im Privatleben einsetzen. Da Betriebe immer eine gewisse Verwaltung mit sich bringen, wird hier – anders als bei nichtselbständig ausgeübten Berufen¹³⁵ – auch kaum je dem Grunde nach bestritten werden können, dass etwa IT-Geräte und Mobiltelefone benötigt werden.¹³⁶ An sich gilt jedoch auch bei rechtlich zulässiger Aufteilung ein klares System: Die Substanz eines Wirtschaftsguts fällt je nach Überwiegen gänzlich in das Privat- oder Betriebsvermögen, die anteiligen Kosten (einschließlich der die Anschaffungskosten über die Zeit aufzehrenden AfA) werden jedoch im Wege von sogenannten Nutzungseinlagen oder -entnahmen verursachungsgerecht zugeordnet.¹³⁷ **Allerdings kann eine Aufteilung bei vielen betroffenen Wirtschaftsgütern anerkanntermaßen nur im Schätzungsweg erfolgen.¹³⁸** Sollte ein Vorsteuerabzug erfolgt sein, sind die dem Privatbereich zugeordneten Kosten regelmäßig auch jene Grundlage, auf welcher für diese private Mitnutzung in der Umsatzsteuer eine korrigierende Eigenverbrauchsbesteuerung stattfindet.¹³⁹

2.2.2. Vollzugsdefizit und Ansatzpunkte für Verbesserungen

Ein mittlerweile nahezu unüberschaubarer Judikaturbestand zeugt davon, welche Vielzahl an Konstellationen und Wirtschaftsgütern bzw Ausgaben im Grenzbereich zur privaten Lebensführung verschiedene Steuerpflichtige bereits als Abzugspositionen geltend machen wollten.¹⁴⁰ Dabei sind die Fälle, welche bis in die Verwaltungsgerichtsbarkeit gelangen, nur ein kleiner Bruchteil der real betroffenen Sachverhalte. **Die Finanzverwaltung ist in diesem Bereich zumeist von den eigenen Angaben der Steuerpflichtigen abhängig, die vielfach nur mit einigermaßen detaillierten Nachprüfungen im Einzelfall widerlegt werden können,¹⁴¹** zumal viele der betroffenen Wirtschaftsgüter bei den Steuererklärungen in aggregierte Summen eingehen (und zB das im Privathaushalt des Unternehmers eingesetzte Notebook nicht gegenüber den IT-Anlagen im Betrieb heraussticht). Viele solcher Wirtschaftsgüter werden auch (Netto-)Anschaffungskosten von nicht mehr als EUR 1.000 aufweisen, womit sie als Geringwertige Wirtschaftsgüter nach § 13 EStG im Jahr der Anschaffung sofort voll abgeschrieben werden können und in weiteren Jahren nicht mehr aufscheinen. Selbst im Rahmen einer Außenprüfung ist schwierig, zurückliegende und nicht ordnungsgemäß ausgeschiedene private Nutzungsanteile aufzudecken. **Faktisch ist das Entdeckungsrisiko für Steuerpflichtige, die zu hohe Betriebsausgaben in solchen Wegen zu eigenen Gunsten geltend machen, also überaus gering.**

Das Steuerrecht befindet sich hier aber gewissermaßen in einer Zwickmühle: Einerseits handelt es sich aufgrund der gezeigten Ausgangslage um einen Bereich, in dem eine Gleichmäßigkeit des Steuervollzugs kaum herzustellen ist. Andererseits wäre auch überbordend und nicht gerechtfertigt, die – in ihrer Weite ohnedies bereits auch kritisierten¹⁴² – Abzugsverbote des § 20 EStG noch

¹³³ Siehe nur etwa EStR 2000 Rz 4760.

¹³⁴ Dazu auch Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ § 20 (Stand 1.1.2024, rdb.at) Rz 22/1.

¹³⁵ Dazu etwa VwGH 24.2.2011, 2007/15/0042, zur Ablehnung von Aufwendungen für einen heimischen PC bei einem Steuerpflichtigen, der als Finanzbeamter und Skilehrer tätig war.

¹³⁶ Siehe etwa auch VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197, wonach „bei bestimmten Berufsbildern (zB Journalisten) eine betriebliche bzw. berufliche Betätigung ohne Einsatz dieser Wirtschaftsgüter schlechterdings unvorstellbar ist.“

¹³⁷ Siehe nur EStR 2000 Rz 481. Für Immobilien gelten etwas modifizierte Grundsätze; dazu EStR 2000 Rz 557 ff.

¹³⁸ Siehe wiederum bereits EStR 2000 Rz 4760.

¹³⁹ § 3a Abs 1a iVm § 4 Abs 8 lit b UStG; dazu UStR 2000 Rz 680.

¹⁴⁰ Siehe dazu schon die Nachweise oben in Abschnitt 2.1.

¹⁴¹ Es existieren freilich auch Fälle, in denen die Geltendmachung von Wirtschaftsgütern in exzessivem Ausmaß auch ohne detaillierte Prüfung unglaubwürdig ist; siehe zB VwGH 25.11.1997, 93/14/0159 zur Behauptung eines Rechtsanwalts, drei Kraftfahrzeuge alleine überwiegend beruflich einzusetzen.

¹⁴² Siehe exemplarisch Peyerl in Jakom EStG¹⁸ (2025) § 20 Rz 16.

viel weiter auszudehnen. Steuerpflichtige, die private Gegenstände betrieblich nutzen, sollen schließlich nicht um den Ausgabenabzug gebracht werden. Das würde nicht nur dem Nettogedanken der Einkommensteuer profoundly zuwiderlaufen. Es wäre vielmehr vor allem ein Nachteil für die kleinsten Unternehmer und auch nicht im Sinne der Ressourcenschonung, wenn eine private-betriebliche „Mischnutzung“ in allen Bereichen zum Verlust der Abzugsfähigkeit führte. Überdehnte Anforderungen an dieselbe könnten entgegen der ursprünglichen Intention außerdem erst recht dazu führen, dass die Gerechtigkeit des Steuervollzugs zurückgeht, weil etwa nur noch „gut beratene“ Unternehmer ihre Ausgaben steuerlich geltend machen. So systematisch unbefriedigend es ist, wenn Personen ihre Privatausgaben „über die Firma“ ansetzen können, so unmöglich scheint es, dieses Phänomen mit normativen Mitteln in den Griff zu bekommen, ohne tragende Prinzipien des Einkommensteuerrechts aufzugeben.

Der gangbare Mittelweg würde daher vor allem darin bestehen, **die Vollzugsmöglichkeiten der Abgabenbehörden und damit auch den Kontrolldruck auf die betroffenen Steuerpflichtigen zu erhöhen.** Die Bereiche, in denen die Finanzverwaltung das bislang bereits schwerpunktmäßig zu tun scheint, sind Gebäude (die sich aufgrund ihrer objektiven Beschaffenheit zumeist noch gut nach Räumen in betrieblich und/oder privat genutzte einteilen lassen)¹⁴³ und Fahrzeuge (bei denen versucht wird, den Aufteilungsproblemen mit entsprechenden Anforderungen an die Führung eines Fahrtenbuchs zu begegnen)¹⁴⁴. Auf diese beiden Arten von Wirtschaftsgütern soll in den folgenden Abschnitten noch näher eingegangen werden. Für Computer, die im Haushalt eines Steuerpflichtigen stationiert sind, hat die Finanzverwaltung im Erlassweg eine Art informeller Pauschalierung geschaffen, indem „[a]uf Grund der Erfahrungen des täglichen Lebens“ ein Privatanteil von zumindest 40 % angenommen wird, sofern kein Beweis einer niedrigeren Privatnutzung erbracht wird.¹⁴⁵

Im kleineren Bereich können Pauschalierungen – bei allen Gerechtigkeitsproblemen, die mit solchen verbunden sind – durchaus als ein Lösungsansatz für dieses Problem betrachtet werden, da bei den meisten Pauschalierungen kein Anreiz mehr besteht, zusätzliche steuerliche Ausgaben „zu produzieren“. Eine geringfügige Maßnahme, die hier überlegt werden könnte, besteht darin, das Arbeitsplatzpauschale nach § 4 Abs 4 Z 8 EStG anzupassen. Dieses Pauschale ist an Personen adressiert, die für eine betriebliche Tätigkeit ausschließlich Räume in ihrer Wohnung nutzen (und nicht die strengen Anforderungen an ein steuerliches Arbeitszimmer nach § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG erfüllen). Dieser Betrag könnte erhöht werden und im Gegenzug die gemischte Nutzung von Wirtschaftsgütern in der Wohnung (einschließlich mobiler Geräte wie Notebooks und Smartphones) für abpauschaliert erklärt werden. Steuerpflichtigen, die einen erhöhten Bedarf an technischer Ausstattung als für normale Administrativtätigkeiten aufweisen (zB Systeme für Video-Rendering benötigen), sollten dies von sich aus aktiv nachweisen können (und müssen). Ein solcherart modifiziertes Arbeitsplatzpauschale könnte (im „kleinen Ausmaß“ von derzeit EUR 300 pro Kalenderjahr) sodann auch für Personen mit anderweitigen Betriebsräumen geöffnet werden, die glaubhaft auch von der Wohnung aus arbeiten. Sodann könnte auch für diese „privatnahen Aufwendungen“ im Gegenzug die Abpauschalierung für sämtliche nicht ausschließlich in den Betriebsräumlichkeiten verwendeten Gegenstände vorgesehen werden.

Auch solche Regelungen vermögen freilich nicht zu verhindern, dass Gegenstände als Betriebsvermögen angeschafft oder deklariert werden, in Wahrheit aber zur Gänze dem privaten Bedarf des Steuerpflichtigen oder seiner Familie dienen (also zB Computeranlagen, Smartphones oder Handelswaren unmittelbar vom Unternehmer oder seinen Angehörigen ohne entsprechenden steuerlichen Ausweis für private Zwecke entnommen werden). Der Entdeckungsdruck könnte hier

¹⁴³ Siehe ua die Ausführungen in EStR 2000 Rz 557 ff.

¹⁴⁴ Siehe ua EStR 2000 Rz 531 oder Rz 1612 ff.

¹⁴⁵ Siehe EStR 2000 Rz 1512.

gesteigert werden, indem zB Unternehmer ab einem bestimmten Jahresumsatz dazu verpflichtet werden, „kritische“ Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (eben zB Computer, Mobiltelefone und Kraftfahrzeuge) in Form eines Auszugs aus dem Anlageverzeichnis bzw der Anlagekartei standardmäßig mit ihrer Jahreserklärung zu übermitteln. Müsste dazu noch die Anzahl der in den Betriebsräumlichkeiten tätigen (angemeldeten) Mitarbeiter angeführt werden, die Zugriff auf die jeweilige Kategorie von Wirtschaftsgütern haben, könnte dies der Finanzverwaltung zusätzliche Kontrolldaten zum Erfassen zumindest der statistisch „größten“ Fälle liefern und insbesondere auch einen psychologischen Effekt aufweisen.

Schließlich sollte die Finanzverwaltung gerade auch zur Vermeidung von unzulässigen Vorsteuerabzügen alle Möglichkeiten nutzen, digitale Daten über die „unternehmerisch“ (grenzüberschreitend daher mit UID) eingekauften Wirtschaftsgüter zu erfassen und auszuwerten. Insbesondere sollte bei Umsetzung des unionsrechtlichen „ViDA-Pakets“ („VAT in the Digital Age“, also Mehrwertsteuer im digitalen Zeitalter) die Chance ergriffen werden, die Pflichten zur digitalen Ausstellung und Meldung von Rechnungen nicht nur wie zwingend für grenzüberschreitende Fälle, sondern auch flächendeckend im nationalen B2B-Bereich einzuführen.¹⁴⁶ Auch hier wird die Finanzverwaltung auf absehbare Zeit nicht jedem einzelnen Fall nachgehen können, doch würden Privatanschaffungen mithilfe von digitalen Analysen klarer abgegrenzt und identifiziert werden können und könnte wiederum der psychologische Effekt des „Spuren-Hinterlassens“ zusätzlich abschreckend wirken.

2.2.3. Besonderheiten bei Ausnutzung einer Kapitalgesellschaft oder Privatstiftung

Die eben dargestellten Überlegungen beruhen wesensmäßig auf dem Einkommensteuerrecht, wie es prinzipiell nur für natürliche Personen gilt. Ist der betroffene Steuerpflichtige eine Körperschaft, insbesondere etwa eine Kapitalgesellschaft oder Privatstiftung, ist die rechtliche Situation anders, wenngleich dasselbe Grundproblem besteht. Die Körperschaft an sich ist ihr eigenes Steuersubjekt, hat aber naturgemäß keinen „Privatbereich“, der dem eines Menschen gleichen würde (mit Wohnung, Unterhalt, Freizeitgestaltung usw). In § 12 KStG findet sich daher für sie auch nur ein eingeschränkter Verweis auf § 20 EStG, der etwa nicht das Abzugsverbot für den Haushalt oder das grundsätzliche Aufteilungsverbot für privat veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben umfasst. Allerdings sind Körperschaften deswegen nicht „frei von jedem Verdacht“. **Sie haben nahestehende und beeinflussende Personen, wie Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft oder Begünstigte einer Privatstiftung, deren Privataufwendungen – vergleichbar zu den bisherigen Beispielen – aus dem scheinbar steuerlich zum Abzug zugelassenen Bereich der Körperschaft finanziert werden könnten.**

Rund um dieses gesamte Phänomen, dass Personen kraft ihres rechtlichen Verhältnisses zu einer Körperschaft wirtschaftliche Vorteile aus derselben ziehen können, die „Fremde“ nicht erhalten würden, hat sich eine umfassende Dogmatik unter dem Schlagwort der **„verdeckten Gewinnausschüttung“** gebildet.¹⁴⁷ An sich werden solche Vorgänge vom Gesetz als Einkommensverwendung der Körperschaft nach § 8 Abs 2 KStG klassifiziert (bzw etwa für Stiftungszwecke auch in § 12 Abs 1 Z 1 KStG mit einem ausdrücklichen Abzugsverbot belegt), was bedeutet, dass sie aus dem Nach-Steuer-Einkommen der Körperschaft zu leisten sind und widrigenfalls eine steuerliche Korrektur erfolgt. Bei den Empfängern liegen sodann in Höhe empfangener Vorteile steuerbare Einkünfte vor; das sind bei natürlichen Personen solche nach § 27 EStG, für welche die Körperschaft

¹⁴⁶ Die RL (EU) 2025/516 gestattet den Mitgliedstaaten eine solche Maßnahme bereit jetzt; ab 1.7.2030 wird die digitale Rechnungsstellung und „Echtzeit“-Meldung (spätestens fünf Tage später) der Daten der zugrundeliegenden Umsätze im grenzüberschreitenden B2B-Bereich verpflichtend in allen Mitgliedstaaten eingeführt. Die Ausdehnung auf den nationalen Bereich obliegt allerdings den Mitgliedstaaten selbst.

¹⁴⁷ Siehe etwa nur KStR 2013, Rz 565 bis 990(!).

im Regelfall unmittelbar zum Abzug von Kapitalertragsteuer (KESt) nach §§ 93 ff EStG verpflichtet ist.

Die Rechtslage steht dem also eigentlich entgegen, dass private Ausgaben über eine Körperschaft finanziert werden können. Auch in dieser Konstellation zeigen aber sowohl die umfassende Dogmatik als auch eine unüberschaubare Vielzahl an höchstgerichtlichen Urteilen, wie weit verbreitet derartige Sachverhalte sind. Durch eine in den vergangenen Jahren mehrfach „nachgebesserte“ Judikaturlinie des VwGH ist etwa die Beurteilung der Errichtung einer Wohnimmobilie, die anschließend an einen Gesellschafter vermietet wird, zu einer geradezu berüchtigten steuerlichen Frage geworden.¹⁴⁸

In vielen Fällen werden die von Personen auf solche Weise lukrierten Steuervorteile schlicht ungesetzlich sein und daher wiederum in erster Linie ein Vollzugsproblem darstellen. Die im vorigen Abschnitt erwogenen Maßnahmen könnten daher durchaus auch (in vergleichbarer Weise) in diesem Bereich Früchte tragen. Wie die eben erwähnten Judikate zu den Wohnimmobilien besonders stark zeigen, ist jedoch auch die rechtliche Beurteilung derartiger Gestaltungen teilweise schon sehr diffizil geworden, was gerade auch die Chance für neue Varianten und Versuche der Steuerumgehung eröffnen kann. Es liegt vielfach auch der Verdacht nahe, dass sich die Beteiligten solcher Vorgangsweisen gar nicht so sehr einen (im Ergebnis unzweifelhaft rechtswidrigen) Körperschaftsteuervorteil erhoffen, sondern vielmehr auch auf den Finanzierungseffekt und insbesondere die umsatzsteuerlichen Vorteile abzielen, die eine Anschaffung von Immobilien über eine Körperschaft mit anschließender Mieterstellung selbst bei rechtskonformer Vorgangsweise mit sich bringen kann.¹⁴⁹

Die Gesetzgebung könnte hier in Erwägung ziehen, den „gordischen Knoten“ solcher Konstellationen, mit denen sich nun auch das Höchstgericht seit vielen Jahren abmüht, durch einen Wandel in der Beurteilung zu durchschlagen: **Für Immobilien, die von wesentlich beteiligten Gesellschaftern¹⁵⁰ (oder Begünstigten einer Privatstiftung oder diesen nahestehende Personen) für Wohnzwecke genutzt werden, könnte ein generelles Abzugsverbot verhängt werden.** Damit würde auf normativer Ebene entschieden werden, dass derart gewidmete Immobilien kein steuerrelevantes Vermögen von Körperschaften mehr sein sollten. Die Notwendigkeiten einer Ergebniskorrektur auf Ebene der Körperschaft würden damit entfallen; zugleich wäre ein Vorsteuerabzug von Vorneherein ausgeschlossen (§ 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG). Wenngleich pauschale Ausschlüsse vom Vorsteuerabzug unionsrechtlich bedenklich sein können, ließe sich hier die Argumentation des VwGH zum generellen Ausschluss der „kleinen Vermietung“ aus der Umsatzsteuer¹⁵¹ fruchtbar machen.¹⁵² Das Unionsrecht sieht für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken generell eine Steuerbefreiung mit Vorsteuerauschluss vor, von denen die Mitgliedstaaten autonom auch Ausnahmen festlegen können¹⁵³ wobei ihnen sogar ein weites Ermessen zukommt.¹⁵⁴ Eine Versagung des Vorsteuerabzugs mit nachfolgend steuerfreier Vermietung würde daher den richtlinienmäßigen „Normalzustand“ für diesen Bereich herstellen.

¹⁴⁸ Siehe etwa die zitierte Judikatur in KStR 2013 Rz 637 f oder bei Ressler/Rohm in WU-KStG³ (2022) § 8 Rz 162.

¹⁴⁹ Dazu noch im Detail unten Abschnitt 2.4.

¹⁵⁰ Nach der Regelung des § 22 Z 2 EStG sind das im Ertragsteuerrecht Personen, die einen Anteil von über 25 % halten, wobei von Treuhändern gehaltene oder mittelbar über eine andere Gesellschaft gehaltene Anteile hinzuzurechnen sind.

¹⁵¹ Siehe § 2 Abs 5 Z 2 UStG iVm § 1 Abs 2 Z 3 und § 6 Liebhabereiverordnung, wonach bei „der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten“ stets eine umsatzsteuerlich unbeachtliche Tätigkeit vorliegt.

¹⁵² Siehe dazu etwa die Nachweise bei Windsteig in Melhardt/Tumpel, UStG³ (2021) § 2 Rz 379.

¹⁵³ Siehe Art 135 Abs 1 lit l sowie Abs 2 der RL 2006/112/EG.

¹⁵⁴ Zum letzten Aspekt insbesondere EuGH 3.2.2000, C-12/98, *Amengual Far*.

Der Wohnvorteil würde beim Gesellschafter allerdings nach wie vor erst im Zeitverlauf Einkünfte aus Kapitalvermögen darstellen. Diese müssten dem KEst-Abzug unterworfen werden, was wiederum nur über die Zeit des Mietverhältnisses wirksam würde. Allerdings könnte auch dieser zeitliche Vorteil ausgeschlossen werden, wenn etwa unmittelbar eine Ausschüttung fingiert werden müsste oder stattdessen ein Zuschlag zur Körperschaftsteuer nach dem Vorbild des § 22 Abs 3 KStG verhängt würde. Für spätere Änderungen in der Verwendung der Immobilie könnte sodann ein nachfolgender Betriebsausgabenabzug (bzw eine entsprechende Steuergutschrift) vorgesehen werden.

Dieser durchaus drastische Schritt würde rechtliche Klarheit schaffen und Auseinandersetzungen über oft nur schwer zu beantwortende Fragen etwa der hypothetischen Fremdüblichkeit getroffener Vereinbarungen erübrigen. Ihre Rechtfertigung würde eine solche Maßnahme vor allem auch im Trennungsprinzip zwischen Körperschaften und den an ihr Beteiligten (bzw von ihr Begünstigten) finden, dem dadurch stärker zum Durchbruch verholfen würde. Immerhin sind die vertraglichen Beziehungen in diesem Umfeld – anders als zwischen den Sphären des Betriebs- und Privatvermögens einer einzigen natürlichen Person – auch relativ gut gestaltbar. Etwas pejorativ formuliert: Kaum ein Gesellschafter wird gezwungen sein, seine privaten Bedürfnisse über Wirtschaftsgüter im Eigentum „seiner“ Kapitalgesellschaft zu decken. In Fällen, in denen eine „gemeinsame Nutzung“ sachlich begründbar scheint (zB eine tatsächliche bauliche Einheit von Wohnräumen und Geschäftsraumen der Gesellschaft vorliegt) könnte das Rechtsverhältnis auch relativ leicht umgedreht werden und die Immobilie im Eigentum des Gesellschafters an die Gesellschaft vermietet werden. Auf Ebene des Gesellschafters könnten sodann die regulären Vorschriften der Einkommensteuer angewendet und entsprechend steuerlich zulässige Abzugspositionen (zB die AfA) auch geltend gemacht werden. Dabei ist durchaus auch anzudenken, dass der Abzug solcher Betriebsausgaben, welche an die Gesellschafter geleistet werden, bei der Körperschaft von einer dezidierten jährlichen Meldung an die Finanzverwaltung mit dem Ziel einer treffenden steuerlichen Erfassung beim Gesellschafter (zB als Mieteinnahmen) abhängig gemacht werden könnte (dem Grunde nach vergleichbare Meldepflichten finden sich bereits in §§ 109a und 109b EStG).

Im **Betrugsbekämpfungsgesetz 2025**¹⁵⁵ hat sich die Gesetzgebung für eine andere Vorgangsweise in diesem Bereich entschieden. **Das angesprochene Problem sollte speziell für Immobilien dadurch entschärft werden, dass alle ab dem Jahr 2026 angeschaffte oder hergestellte Wohnimmobilien mit aktivierungspflichtigen Kosten von mehr als EUR 2 Mio einer unechten Umsatzsteuerbefreiung unterliegen (§ 6 Abs 1 Z 16 TS 1 UStG).** Damit ist die spätere Vermietung steuerfrei, umgekehrt aber auch kein initialer Vorsteuerabzug mehr möglich. Ob dies eine gelungene Neuregelung ist, kann aber bezweifelt werden. Mit der festen Wertgrenze sollte offenbar ein leichter Vollzug ermöglicht (und womöglich auch bestimmte Budgeteffekte erzielt) werden. Das Wurzelproblem möglicher gestaltungsanfälliger Nahebeziehungen zwischen einer Körperschaft und den Beteiligten oder Begünstigten wird dadurch aber nicht angegriffen. Besonders werden daraus resultierende Probleme insbesondere in „kleineren“ Fällen nicht gelöst, wohingegen umgekehrt inhaltlich keinesfalls verdächtige Immobiliengeschäfte, die schlicht in höheren Preiskategorien liegen, steuerlich benachteiligt werden. Auch inhaltlich wirft die geschaffene Norm einige Fragen auf, sodass sich unter anderem erst zeigen wird, ob sie nicht wiederum durch neuerliche Gestaltungen umgangen werden kann.¹⁵⁶ In jedem Fall löst sie allenfalls einen Teil der hier angesprochenen Fälle auflösen, nämlich ausschließlich Immobilien über der Wertgrenze und auch das nur im Umsatzsteuerrecht.

¹⁵⁵ BGBl I 2025/98.

¹⁵⁶ Zum Ganzen etwa *Tumpel*, Kein Vorsteuerabzug für „besonders repräsentative“ Grundstücke, SWK 2026, 2 (2 ff).

Eine wie zuvor angesprochene, umfassendere Regelung könnte demgegenüber auch auf andere Güter mit Nähe zum Privatleben oder besonders kritische „Fälle“, etwa PKW (zu deren steuerlicher Behandlung im Speziellen im nächsten Absatz), ausgedehnt werden. Ein Gegenstand, der tatsächlich „gemischt genutzt“ auch in den Diensten der Gesellschaft eingesetzt wird und steuerlich geltend gemacht werden soll, müsste sodann zunächst im Eigentum des betroffenen Gesellschafters stehen, könnte aber (ggf unter Voraussetzung der zuvor genannten Meldung) anteilig der Gesellschaft fakturiert werden und bei dieser grundsätzlich auch steuerliche Betriebsausgaben darstellen. Der überlassende Gesellschafter hat im Gegenzug Einkünfte (außerhalb eigener betrieblicher Strukturen zB aus der Vermietung beweglicher Gegenstände nach § 29 Z 3 EStG¹⁵⁷), die bei ihm nach den allgemeinen Regeln des EStG (etwa im Hinblick auf die eigene Abzugsfähigkeit von Ausgaben oder Werbungskosten) beurteilt werden können. **Steht der Gegenstand jedoch im Eigentum der Kapitalgesellschaft, sollte die Privatnutzung durch Gesellschafter ausgeschlossen sein oder eben mit einer steuerlichen Nichtabzugsfähigkeit (und etwaigen Ausschüttungsfiktion) einhergehen.** Der Vorsteuerauschluss bei beweglichen Wirtschaftsgütern könnte unionsrechtlich womöglich mit einem Rückgriff auf die vom EuGH in der Rechtssache *Enkler*¹⁵⁸ aufgestellten Grundsätze argumentiert werden: Wer ein bewegliches Gut insbesondere an eine ihm verbundene Person überlässt, handelt wohl nicht marktkonform. Dieselben Grundsätze würden sodann auch für Privatstiftungen und ihre Begünstigungen gelten. **Eine Stiftung, die per Satzung gezwungen ist, unmittelbare Sachleistungen für die Privatbedürfnisse der Begünstigten zu erbringen, würde diese sodann von vorneherein nicht steuerlich geltend machen können, ohne dass es weiterer Prüfungen und rechtlicher Auseinandersetzungen im Detail bedürfen würde.**

Solche Schritte müssten gut überlegt werden, da sie einen durchaus massiven Eingriff in das bisherige System der Besteuerung von Körperschaften darstellen würden, der insbesondere die geltende lange entwickelte Dogmatik der verdeckten Gewinnausschüttung einschränken würde und vor einem ernsthaften Reformvorhaben auch dahingehend überprüft werden müsste, keine neuen Regelungslücken und -brüche aufzuwerfen. Der in den vergangenen Jahren besonders strittige Bereich der Behandlung von Wohnimmobilien könnte hier einen ersten partiellen Testlauf darstellen. Allerdings könnten solche Regelungen, wie angesprochen wurde, auch dazu beitragen, dass die Prinzipien der Körperschaftsteuer besser gewahrt würden und die für einige Steuerpflichtige quasi selbstverständliche Verbindung „ihrer“ Körperschaft mit der eigenen Privatsphäre aufbrechen. Freilich kann auch das nur gelingen, wenn ein entsprechender Vollzug sichergestellt werden kann. Wenn aber schon eine eher geringe private Mitnutzung von Gütern der Körperschaft ein Abzugsverbot auslösen würde, würde dies auch für die Abgabenbehörden eine enorme Erleichterung mit sich bringen, solche Fälle „scharf“ und ohne langwierige Rechtsstreitigkeiten über Detailfragen vollziehen zu können. Der Ball würde damit vielmehr bei den Gesellschaftern selbst liegen, die (im Sinne der obigen Überlegungen) bei geplanter Mischnutzung zunächst versteuertes Einkommen für den Erwerb aufwenden müssten und erst dann etwaige Kosten an die Gesellschaft verrechnen könnten.

¹⁵⁷ Die Einordnung unter § 29 EStG anstelle etwa der Einkünfte nach § 22 Z 2 TS 2 EStG führt auch dazu, dass kein Abgabenanspruch im Hinblick auf Lohnnebenkosten wie die Kommunalsteuer entsteht.

¹⁵⁸ EuGH 26.9.1996, C-230/94, *Enkler*.

2.3. Spezialfall Firmenfahrzeuge

2.3.1. Gegenwärtige steuerliche Behandlung bei Betriebsvermögen und Sachbezug

Ein PKW oder Kombi, egal welcher Bauart oder äußeren Erscheinungsform, kann dem Betriebsvermögen zugeordnet werden, wenn dieser überwiegend betrieblich genutzt wird.¹⁵⁹ Die Abgrenzung erfolgt anhand des Verhältnisses der betrieblichen zur privaten Nutzung, gemessen an der Jahreskilometerleistung, welche grundsätzlich anhand eines Fahrtenbuches nachzuweisen ist.¹⁶⁰ Mit der Zuordnung zum Unternehmen verbunden ist die steuermindernde Berücksichtigung aller Aufwendungen bzw Ausgaben und der Anschaffungskosten im Wege der AfA nach §§ 7, 8 EStG (bei Elektro-PKW einschließlich einer möglichen degressiven und damit beschleunigten AfA sowie zuzüglich eines möglichen Investitionsfreibetrags nach § 11 EStG) als Betriebsausgaben.

Eingeschränkt wird der Betriebsausgabenabzug allerdings durch die sogenannte **Luxustangente**. Anschaffungskosten für einen PKW oder Kombi, einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe, werden steuerlich nur bis zu einem Betrag von EUR 40.000 (ab 2027 geplant EUR 55.000) als angemessen anerkannt. Bei Überschreitung dieser Grenze werden die AfA sowie anschaffungskostenabhängige Betriebsausgaben verhältnismäßig gekürzt.

Bei privater Nutzung durch einen Unternehmer muss der auf die private Nutzung entfallende Anteil an den Gesamtkosten (inklusive AfA) außerdem gewinnerhöhend ausgeschieden werden. Die **Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind allerdings bei einem Unternehmer betriebliche Fahrten**, sodass diese Aufwendungen – anders als bei Nichtselbständigen, die durch das Pendlerpauschale in § 16 Abs 1 Z 6 EStG beschränkt sind – in voller Höhe steuerlich geltend gemacht werden können.

Sofern die private Nutzung durch einen Arbeitnehmer erfolgt, ergeben sich bei diesem in Höhe des Sachbezugs (maximal EUR 960 monatlich) abzüglich von Kostenersätzen Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit. Die frühere bestandene Koppelung der Höhe des Sachbezugs an die Luxustangente und damit die Symmetrie zwischen Abzugsverbot einerseits und Bemessungsgrundlagenerhöhung andererseits wurde vor einem guten Jahrzehnt aufgegeben.¹⁶¹ Bei Fahrzeugen mit einem CO₂-Ausstoß von 0 g/km (reine Elektro- und Wasserstofffahrzeuge) ist allerdings kein Sachbezug anzusetzen. Gleiches gilt grundsätzlich bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer,¹⁶² wobei allerdings, wenn die gewährten Vergütungen die angemessene, fremdübliche Entlohnung überschreiten, eine laufende verdeckte Ausschüttung vorliegen kann.¹⁶³

PKW und Kombis gelten umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich nicht für das Unternehmen angeschafft (§ 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG), sodass die Umsatzsteuer für die Anschaffung, für laufende Kosten sowie für eine etwaige Miete vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist. Ausnahmen davon gelten grundsätzlich für Fahrschulfahrzeuge, die gewerbliche Vermietung, Kleinbusse und „Fiskal-LKW“¹⁶⁴. **Die jüngste und bedeutendste gesetzliche Ausnahme betrifft PKW und Kombis mit einem CO₂-Emissionswert von 0 g/km**, dh wiederum im Wesentlichen reine Elektro-

¹⁵⁹ EStR 2000 Rz 531.

¹⁶⁰ Außer dem Fahrtenbuch kommen zwar auch andere Beweismittel zur Führung des Nachweises in Betracht (VwGH 18.12.2001, 2001/15/0191), sie sind aber idR in der Praxis nicht in gleicher Weise anerkannt (*Altenmarkter/Herbst*, Fallstricke bei der abgabenrechtlichen Behandlung der gemischten Pkw-Nutzung von Fremd-/Gesellschafter-Geschäftsführern, taxlex 2013, 309).

¹⁶¹ Durch BGBl II 2014/29.

¹⁶² EStR 2000 Rz 1069; *Stetsko/Pichler*, Pkw-Sachbezug eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers, taxlex 2024, 95.

¹⁶³ *Altenmarkter/Herbst*, Fallstricke bei der abgabenrechtlichen Behandlung der gemischten Pkw-Nutzung von Fremd-/Gesellschafter-Geschäftsführern, taxlex 2013, 345.

¹⁶⁴ Das sind Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse, die nach der Verordnung BGBl II 2002/193 nicht unter den Begriff der vom Vorsteuerabzugsverbot erfassten PKW und Kombis fallen.

PKW und -kombis, wobei auch in diesen Fällen die Angemessenheitsgrenze von EUR 40.000 zu beachten ist. Dies führt dazu, dass bei Anschaffungskosten von mehr als EUR 80.000 kein Vorsteuerabzug zusteht und ein solcher sich bei mehr als EUR 40.000 letztlich mit maximal EUR 6.667 niederschlägt.

Eine private Nutzung durch den Unternehmer unterliegt als Verwendungseigenverbrauch der Umsatzsteuer, wenn ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden konnte. Die Bemessungsgrundlage sind die anteiligen Kosten (inkl AfA), für die der Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde. Eine private Nutzung durch Dienstnehmer stellt eine steuerbare Leistung des Arbeitgebers dar. Da der lohnsteuerliche Sachbezugswert für E-Autos jedoch EUR 0 beträgt, wird dieser Wert derzeit auch als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer herangezogen. Dies führt im Ergebnis zu einer effektiven Umsatzsteuerbelastung von Null.

2.3.2. Herstellung erhöhter Gleichbehandlung

Der Betriebsausgabenabzug für betrieblich genutzte Pkw und Kombi erscheint grundsätzlich gerechtfertigt, soweit deren Nutzung tatsächlich betrieblich veranlasst ist. Insofern gebietet es schon die Gleichbehandlung mit anderen betrieblich genutzten Wirtschaftsgütern, die Aufwendungen und Ausgaben zum Abzug im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung zuzulassen, um ein der Leistungsfähigkeit entsprechendes Einkommen zu ermitteln. Gleiches gilt auch für den Vorsteuerabzug, soweit dieser gestattet ist.

Einer möglichen privaten Mitveranlassung hinsichtlich der Größe und luxuriösen Ausstattung bestimmter Kraftfahrzeuge wird durch die Begrenzung der Abzugsfähigkeit bei Anschaffungskosten, die EUR 40.000 übersteigen, im Rahmen der Einkommensteuer wohl ohnehin bereits ausreichend Rechnung getragen. Die Höhe dieser „angemessenen“ Anschaffungskosten ist auch eher eine politische Entscheidung als ein Spiegelbild der wirtschaftlichen Realität, was sich schon daran zeigt, dass dieser Grenzwert mittlerweile seit 2005 trotz steigender Preisniveaus nicht mehr erhöht wurde. **Ebenso ist die Gewährung zusätzlicher Begünstigungen, wie des Investitionsfreibetrags und einer degressiven AfA sowie eines Vorsteuerabzugs für Elektrofahrzeuge (wiederrum in begrenzter Höhe), als außerfiskalische umweltpolitische Lenkungsmaßnahme zu beurteilen** und somit das Ergebnis einer politischen Wertentscheidung, die bewusst zu einer Ungleichbehandlung mit anderen PKW und Kombis (mit Verbrennungsmotoren) führt. Dass damit eine Kategorie vergleichsweise höherpreisiger Fahrzeuge steuerlich begünstigt wird, wurde angesichts der beabsichtigten Lenkungswirkungen wohl in Kauf genommen.

Etwas sonderbar scheint im Kontext der gegenständlichen Analyse, wie vergleichsweise großzügig die Rechtspraxis mit der Überlassung von PKW an die Beteiligten einer Körperschaft verfährt. So soll eine Überschreitung der eben genannten Angemessenheitsgrenze bei betrieblicher Verwendung nicht als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren sein¹⁶⁵ und auch die Überlassung für Privatfahrten erst dann sicher eine solche darstellen, wenn die „Gesamtausstattung“ des Beteiligten (also die Summe sämtlicher Entlohnungen) ein unangemessenes Ausmaß erreicht.¹⁶⁶ Das irritiert insofern, als etwa **ein GmbH-Gesellschafter durch diese Auslegung einen deutlichen Vorteil gegenüber einem PKW im Betriebsvermögen einer natürlichen Person erlangen kann.** In diesem Fall wird die „Luxuskomponente“ ab EUR 40.000 nämlich mit einem gänzlichen Abzugsverbot belegt, was einen Steuernachteil bis zum (regulär) 50-%-igen Grenzsteuersatz bewirkt und auch keinen Raum für Diskussionen über einen „angemessenen Vorteil“ als Teil der Betriebsgewinne lässt. Der GmbH-Gesellschafter „verliert“ demgegenüber durch die Angemessenheitsprüfung nur einen Abzug zum KöSt-Satz von 23 % und kann ein rechtliches

¹⁶⁵ KStR 2013 Rz 834.

¹⁶⁶ KStR 2013 Rz 835.

Argument gegen eine Besteuerung seiner Privatnutzung zumindest vorbringen. Diese großzügige, auf eine alte Judikaturlinie des VwGH zurückgehende Beurteilung sollte schon im Sinne der Gleichbehandlung der Unternehmer zueinander gesetzlich korrigiert werden. **Zumindest sollte die „Luxuskomponente“ auch einem Körperschaftsteuer-Zuschlag als Ersatz für den KEST-Abzug unterliegen, wenn das Fahrzeug von einem Gesellschafter verwendet wird.**

Ein ungewollter Vorteil für Unternehmer könnte sich aber darüber hinaus ergeben, dass eine Zuordnung zum Betriebsvermögen und die damit verbundenen Vorteile durch Betriebsausgabenabzug und einen etwaigen Vorsteuerabzug möglich werden, weil die betriebliche Nutzung zu hoch angesetzt wird. Die betriebliche Nutzung ist zwar an sich durch die Führung eines Fahrtenbuches nachzuweisen. Allerdings sind die Möglichkeiten der Abgabenbehörden, die darin aufgezeichneten Fahrten im Detail nachzuprüfen, überaus begrenzt. Es fehlt schon an den personellen Kapazitäten, diese Aufzeichnungen in jedem Einzelfall detailliert zu kontrollieren. Zudem wird die Finanzverwaltung die Angaben des Steuerpflichtigen kaum widerlegen können, sofern sich die vermerkten Fahrten innerhalb gewisser realistischer Eckpunkte bewegen (zB mit dem km-Stand übereinstimmen, der bei der gesetzlichen Begutachtung festgehalten wird). **Insbesondere bei der für die Aufteilung entscheidenden Abgrenzung privater zu betrieblichen Fahrten werden die Ermittlungsmöglichkeiten der Behörde eingeschränkt sein.** Gerade weil auch der Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als betriebliche Fahrten zählt, lassen sich solche vergleichsweise einfach behaupten.

Dem könnte künftig dadurch begegnet werden, dass **die Führung eines elektronischen Fahrtenbuchs** und der Upload gemeinsam bereits mit der monatlichen Umsatzsteuervoranmeldung verpflichtend werden, um den Betriebsausgabenabzug bzw Vorsteuerabzug erlangen zu können. Diese Verpflichtung hätte wohl schon von vornherein eine präventive Wirkung. Zudem könnte mit Hilfe von Mustererkennung durch KI versucht werden, Missbrauchsfälle herauszufinden und schwerpunktmäßig einer persönlichen Überprüfung durch die Finanzverwaltung zuzuführen. Eine noch bessere Kontrolle wäre freilich möglich, wenn die Führung solcher Fahrtenbücher mittels Smartphone-App und GPS-Unterstützung vorgeschrieben würde, an die ähnliche Voraussetzungen wie an Buchführungs- oder Registrierkassen-Software gestellt wird (zB die Unveränderbarkeit oder zumindest Nachvollziehbarkeit nachträglicher Änderungen). Derartige Software wird am Markt auch bereits angeboten.¹⁶⁷ Gerade bei Steuerpflichtigen, die auch entsprechende Endgeräte in ihrem Betriebsvermögen steuerlich geltend machen, scheint die Nutzung solcher Apps zumutbar zu sein. Datenschutzrechtliche Bedenken könnten dadurch hintangehalten werden, dass Privatfahrten nicht aufzeichnungspflichtig sind, oder auch dadurch reduziert werden, dass softwareseitig im Ergebnis nicht mehr Informationen als in einem Fahrtenbuch gespeichert werden.

Anders als bei Beziehern von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, bei denen die Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte durch den Verkehrsabsatzbetrag, ein Pendlerpauschale sowie gegebenenfalls einen Pendlereuro abgegolten werden (§ 16 Abs 1 Z 6 lit a EStG), können Unternehmer die tatsächlichen Kosten für den dafür genutzten PKW oder Kombi als Betriebsausgaben geltend machen. **Der daraus möglicherweise entstehende Vorteil könnte dadurch beseitigt werden, dass es zur Versagung der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen oder Ausgaben für Fahren zwischen Wohn- und Arbeitsstätte kommt und gleichzeitig die für Bezieher von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltenden Regelungen auch im Rahmen betrieblicher Einkünfte berücksichtigt werden.**

Derzeit herrscht besonders in diesem Bereich nämlich ein deutliches Ungleichgewicht. Soweit ein Unternehmer sein Fahrzeug beispielsweise nicht überwiegend für betriebliche Fahrten nutzt und es daher Privatvermögen darstellt, kann er anstelle der tatsächlichen Kosten auch das

¹⁶⁷ Siehe etwa <https://www.a1.net/business/digitale-loesungen/iot/digitales-fahrtenbuch> (30.4.2026).

amtliche km-Geld (bis maximal 30.000 km jährlich) ansetzen.¹⁶⁸ Führt dieser Unternehmer nun an 20 Tagen im Monat 25 km von der Wohnung zu seiner Arbeitsstätte und retour, ergibt das ein monatlich als Steuerabzug geltend zu machendes km-Geld von EUR 500. Ein Nichtselbständiger würde für dieselben Fahrten nur ein Pendlerpauschale von EUR 123, bei Zumutbarkeit der Benutzung eines Massenverkehrsmittels für zumindest die halbe Strecke sogar nur EUR 58 als Abzug beanspruchen können.¹⁶⁹

Die Höhe des Sachbezugs bei PKW und Kombi kann einen Vorteil für Unternehmen darstellen, welche sich insbesondere bei Elektrofahrzeugen den Abzug von Lohnsteuer und Lohnnebenkosten sowie die Umsatzsteuer im Vergleich mit anderen geldwerten Vorteilen ersparen. Um eine Gleichbehandlung mit anderen geldwerten Vorteilen herzustellen, könnten anstelle der Pauschalbeträge die tatsächlichen Kosten als Sachbezugswert angesetzt werden. Auch könnte überlegt werden, hinsichtlich des Sachbezugs bei Elektrofahrzeugen zumindest für Zwecke der Umsatzsteuer die tatsächlichen Kosten als Bemessungsgrundlage vorzusehen, was wohl aus unionsrechtlicher Sicht ohnehin geboten wäre. Darüber hinaus könnte überlegt werden, zumindest für die Berechnung der Lohnnebenkosten des Arbeitgebers den tatsächlichen Wert des Sachbezugs anzusetzen.

2.4. Spezialfall Immobilien

2.4.1. Steuerliche Behandlung von Immobilien bei Vermietung an Gesellschafter oder Begünstigte

Treffend fasst *Lachmayer*¹⁷⁰ die Situation zusammen, wenn sie schreibt: „Die steuerliche Behandlung von Immobilien, die von einer GmbH oder einer Stiftung für den Gesellschafter bzw den Begünstigten/Stifter errichtet und an diesen vermietet werden, ist seit nunmehr 20 Jahren ein ‚Dauerbrenner‘ in der Judikatur des VwGH und in der Literatur, in der die Thematik immer wieder kontrovers diskutiert wird.“ **Die Ungleichbehandlung von Immobilienerwerben im Privatvermögen und solchen durch Gesellschaften im Interesse des Gesellschafters ergibt sich sowohl im Hinblick auf die Ertrag- als auch die Umsatzsteuer.**

Ein Erwerb aus dem Privatvermögen durch einen Gesellschafter/Begünstigten würde eine Ausschüttung des dafür eingesetzten Kapitals voraussetzen, welches im Regelfall mit 23 % Körperschaftsteuer vorbelastet und im Ausschüttungszeitpunkt sofort der Kapitalertragsteuer in Höhe von 27,5 % und somit einer Gesamtbelastung von 44,175 % unterläge. **Demgegenüber würde sich der Gesellschafter bei Anschaffung eines Grundstückes (mit Gebäude) zumindest die Entrichtung der Kapitalertragsteuer ersparen, was selbst bei späteren steuerlich ausgleichenden Mietzahlungen (dazu sogleich) zumindest einen zeitlichen Vorteil darstellt.** Zudem wären die Aufwendungen für die Fremdfinanzierung bei der Kapitalgesellschaft oder Stiftung abzugsfähig, was zu einer Verringerung der Körperschaftsteuer führt. Demgegenüber wären zwar „fremdübliche“ Mieteinnahmen als Betriebseinnahmen vom Gesellschafter/Begünstigten zu

¹⁶⁸ Diese Regelung wurde früher von der Finanzverwaltung als Vereinfachungsregelung im Auslegungswege vertreten (EStR 2000 Rz 1613) und wurde mit 1.1.2025 verbindlich in § 4 der Kilometergeldverordnung (KmGV, BGBl I 2024/144) verankert.

¹⁶⁹ Zwar treten bei den Nichtselbständigen noch der Verkehrsabsetzbetrag und eventuell ein Pendlereuro hinzu, doch werden selbst diese Leistungen kaum je eine Vergleichbarkeit herstellen. Der Verkehrsabsetzbetrag sowie der Pendlereuro für 2025 auf Monatsbasis würden beim obigen Beispiel einen Steuerabzug von monatlich ca EUR 53 bedeuten. Da dieser direkt die Steuerschuld betrifft, müsste für die Vergleichbarkeit freilich auf einen hypothetischen Abzug von der Bemessungsgrundlage rückgeschlossen werden. Selbst im niedrigsten Sektor des bereits tarifsteuerepflichtigen Einkommens mit einem Grenzsteuersatz von 20 % würde das aber allenfalls einem zusätzlichen Abzugsposten von EUR 265 entsprechen und noch immer deutlich unter dem km-Geld des beispielhaften Unternehmers liegen.

¹⁷⁰ *Lachmayr*, Vermietung von (Luxus-)Immobilien an Gesellschafter/Stifter, SWK 2021, 119.

erzielen, dennoch besteht die Möglichkeit, dass sich zumindest zeitweilig sogar ein Überschuss der Betriebsausgaben und sohin ein Verlust ergibt. Im Falle von unangemessen niedrigen Mieten liegen zwar verdeckte Gewinnausschüttungen vor, die aber unter Umständen nicht entdeckt und daher nicht korrigiert werden.

Neben den ertragsteuerlichen Vorteilen einer Vermietung an den Gesellschafter/Begünstigten ergeben sich auch umsatzsteuerliche. Diese resultieren aus der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs für Bau- und Renovierungskosten. Selbst wenn diese Kosten durch die späteren Mieten finanziert werden, erfolgt die Umsatzbesteuerung derselben nur ratierlich im Zeitverlauf, sodass sich zumindest ein Liquiditäts- und Zinsvorteil ergibt. Darüber hinaus unterliegen Wohnraummieten gemäß § 10 Abs 2 Z 4 lit a UStG dem ermäßigten Steuersatz von 10 %, während die Vorleistungen zunächst mit 20 % Umsatzsteuer belastet sind, die als Vorsteuer geltend gemacht werden können. Diesen umsatzsteuerlichen Finanzierungsvorteil hat das Betrugsbekämpfungsgesetz 2025¹⁷¹ zumindest für Immobilien mit kumulierten Anschaffungs- und Herstellungskosten von über EUR 2 Mio innerhalb eines Betrachtungszeitraums von fünf Jahren zu beseitigen gesucht. Wie oben in Abschnitt 2.2.3. bereits angesprochen wurde, unterbindet nunmehr eine unechte Umsatzsteuerbefreiung in § 6 Abs 1 Z 16 TS 1 UStG für diese wörtlich als „besonders repräsentativ“ bezeichneten Immobilien den Vorsteuerabzug und stellt die spätere Vermietung steuerfrei. Fälle unter der genannten Wertgrenze sind aber weiterhin nach den bisherigen Regelungen zu beurteilen. Ebenso fanden keine korrespondierenden Änderungen im Bereich der Ertragsteuern statt.

2.4.2. Herstellung erhöhter Gleichbehandlung

Die Gleichbehandlung von Erwerben von Immobilien im Privatvermögen und durch Gesellschafter/Begünstigte von Gesellschaften/Stiftungen könnte dadurch erreicht werden, dass bereits beim Erwerb der Immobilie mit der Absicht einer Vermietung an Gesellschafter/Begünstigte für steuerliche Zwecke eine Ausschüttung/Zuwendung der Immobilie angenommen wird. Auf diese Weise werden weitere Betriebsausgaben nicht steuerwirksam und sämtliche Aufwendungen für die Immobilie gelten als sofort ausgeschüttet/zugewendet und lösen Kapitalertragsteuer in Höhe von 27,5 % aus. Sollte der Gesellschaft aus der Immobilie später tatsächlich ein vom Privatbereich der Gesellschafter abgehobener wirtschaftlicher Vorteil entstehen (zB eine Veräußerung möglich sein), könnte dem mit einer entsprechenden Korrekturvorschrift Rechnung getragen werden. Das würde die derzeit geltende Rechtslage quasi umkehren, müsste aber zur Vermeidung von Abgrenzungsproblemen wohl als eine unwiderlegliche gesetzliche Vermutung oder Fiktion ausgestaltet werden. Außerdem sollten auch die daraus entstehenden Folgefragen (zB die maßgeblichen Werte bei späterer Veräußerung aus dem Privatvermögen oder Rückführung an die Körperschaft) geregelt werden, um systematische Spannungen zu vermeiden.

Gleichzeitig ist die Immobilie auch für umsatzsteuerliche Zwecke nicht mehr dem Unternehmensbereich zugeordnet und berechtigt daher nicht zum Vorsteuerabzug. Unionsrechtlich ist dies zwar nicht unmittelbar zulässig, könnte aber damit gerechtfertigt werden, dass im Ergebnis derselbe Zustand der (unechten) Steuerbefreiung hergestellt wird, der entsprechend der unionsrechtlichen Mehrwertsteuersystem-Richtlinie für die Wohnraumvermietung ansonsten gilt (und auf den sich etwa auch die Gesetzgebung des Betrugsbekämpfungsgesetzes 2025 für die wertabhängige Ausnahme berufen hat).¹⁷²

Es sollte bei einer derartigen Verschärfung allerdings überlegt werden, ob nicht einschränkend nur jene Vermietungen an Gesellschafter einer Gesellschaft erfasst werden, die an dieser selbst

¹⁷¹ BGBl I 2025/98.

¹⁷² Vgl die VwGH Judikatur zur Liebhabereigenschaft der kleinen Vermietung.

wesentlich (dh zu zumindest 25 %) beteiligt sind oder über Dritte wesentlichen Einfluss auf die Gesellschaft auszuüben in der Lage sind.

2.5. Beanspruchte Dienstleistungen (Reisen, Geschäftsessen usw)

Die meisten bisherigen Darstellungen dieses Abschnitts haben sich in erster Linie auf Wirtschaftsgüter bezogen; ohne Weiteres vergleichbar – und auch nicht weniger etwa von § 20 EStG angesprochen – ist aber der Bezug von Dienstleistungen, die als Betriebsausgaben (oder Werbungskosten) geltend gemacht werden (von einem Steuerpflichtigen oder „seiner“ Körperschaft), aber den privaten Bedürfnissen dienen. Abgesehen davon, dass für Dienstleistungen im Regelfall keine Investitionsbegünstigungen geltend gemacht werden können, ist die steuerliche Problematik keine andere als bei Wirtschaftsgütern. Durch den Abzug von der steuerlichen Bemessungsgrundlage wird eine steuerliche „Querfinanzierung“ erzielt; außerdem kann womöglich ein regelwidriger Vorsteuerabzug erlangt werden.

Auf jene Aufwendungen, die unmittelbar mit Wirtschaftsgütern zusammenhängen (zB PKW-Betriebskosten, Verbindungsentgelte im Mobilfunk, Internetkosten für IT-Geräte), werden die für diese Güter geltenden Zuordnungs- und Aufteilungsregeln (und die damit zusammenhängenden Probleme) üblicherweise mitangewendet und beispielsweise dieselbe prozentuale Aufteilung zwischen betrieblicher und privater Nutzung vorgenommen wie für das jeweilige Wirtschaftsgut selbst. Insoweit stellen sich hier systematisch keine anderen Fragen. Auch für die klassisch stets privat untrennbar mitveranlassten Aufwendungen sind die Anordnungen des § 20 EStG – und insbesondere wiederum das Aufteilungsverbot nach dessen Abs 1 Z 2 lit a – relativ eindeutig und verhindern einen Abzug, zB der Reinigung von Kleidung, die keine typische Berufskleidung ist und eine private Nutzung nicht ausschließt, der Konsumation von Speisen und Getränken oder der Körperpflege. Im Bereich solcher Dienstleistungen, bei denen eine nahezu ausschließliche betriebliche Veranlassung behauptet werden kann oder bei denen betriebliche Anteile relativ klar abgegrenzt werden können und die daher grundsätzlich abzugsfähig sind, haben sich drei relativ stark reglementierte Bereiche herausgebildet, welche die wichtigsten Fallgruppen abdecken:

- **Reiseaufwendungen:** Für Reiseaufwendungen gelten im betrieblichen Bereich dieselben Regelungen wie im außerbetrieblichen Bereich, also für Unternehmer dieselben Kriterien und Grenzen wie für Nichtselbstständige. Das betrifft insbesondere die Geltendmachung von steuerlichen „Taggeldern“, also Abzügen (oder steuerfrei Entschädigungen) für den Verpflegungsmehraufwand auf Reisen.¹⁷³ Dieser Bereich scheint allenfalls deshalb erwähnenswert, weil auch hier zahlreiche Judikate darauf hinweisen, dass Steuerpflichtige besonders oft versuchen, ihren privaten Reisen argumentativ einen betrieblichen oder beruflichen „Anstrich“ zu geben, um einen Steuerabzug zu erlangen, insbesondere unter dem Schlagwort einer „Studienreise“.¹⁷⁴ Dennoch ist der VwGH hier im Jahr 2011 von seiner zuvor strengeren Rechtsprechung abgegangen und erlaubt bei gemischt veranlassten Reisen, die voneinander trennbare betriebliche/berufliche und private Reiseabschnitte umfassen, einen teilweisen Abzug, soweit das zeitliche Überwiegen oder zumindest das „auslösende Moment“ der Reise in der steuerrelevanten Sphäre zu suchen ist.¹⁷⁵ Auch dazu hat sich jedoch eine relativ klare Dogmatik entwickelt¹⁷⁶ und ist auch angemessen, die steuerliche Anerkennung nicht schon deshalb zu versagen, weil etwa an einen klar betriebs-/berufsbezogenen Aufenthalt gut abgrenzbare „private Tage“ angehängt werden. Probleme im Bereich der Reisen werden wohl eher wieder darauf

¹⁷³ Siehe insbesondere § 20 Abs 1 Z 5 lit d EStG iVm § 4 Abs 5, § 16 Abs 1 Z 9 und § 26 Z 4 EStG.

¹⁷⁴ Siehe dazu LStR 2002 Rz 389 f; EStR 2000 Rz 1651.

¹⁷⁵ Siehe VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197; VwGH 21.7.2011, 2010/15/0043.

¹⁷⁶ Siehe zB LStR 2002 Rz 295 ff.

zurückzuführen sein, dass die Finanzverwaltung in der Breite kaum nachkontrollieren kann, welche Reisen aus welchem Grund mit welcher Begleitung an welche Orte unternommen wurden und ob deren Betriebs-/Berufsbezogenheit glaubhaft ist, zumal Reiseaufwendungen gemeinsam mit den meisten Fahrtkosten derzeit in den Einkommensteuer-Erklärungen in einer Summe als „Reise- und Fahrtspesen inkl. Kilometergeld und Diäten“ (Kennzahl 9160) ausgewiesen werden. In diesem Bereich könnte daher allenfalls wieder angedacht werden, bessere Vollzugsinstrumente zu schaffen. So würde zB sicherlich einen Abschreckungseffekt entfalten, wenn die für den Betriebsinhaber selbst geltend gemachten Reiseaufwendungen zumindest bei Nächtigungen mit einer standardmäßigen Pflicht zum digitalen Upload der Hotelrechnungen (einschließlich namentlicher Nennung der Gäste) verbunden würden. Auch hier könnte das spätestens mit Einführung der digitalen und meldepflichtigen Umsatzsteuerrechnungen in einem Atemzug umgesetzt werden.

- **Repräsentationsaufwendungen:** Mit diesem Schlagwort erklärt das Gesetz eine ganze Reihe von denkbaren Aufwendungen in § 20 Abs 1 Z 3 EStG und § 12 Abs 1 Z 3 KStG für generell nicht abzugsfähig, selbst wenn diese ausschließlich betrieblichen Interessen dienen. Darunter fallen etwa die meisten Geschenke¹⁷⁷ (außer zB Gegenstände wie Kugelschreiber und Kalender mit Firmenaufschrift) und Einladungen zu geselligen, sportlichen oder kulturellen Veranstaltungen (zB Ballkarten¹⁷⁸). Durch das weitreichende Abzugsverbot auch bei Betriebsbezogenheit stellt sich in diesem Bereich die Abgrenzungsfrage zur Privatsphäre kaum. Aufwendungen für Jagden sind nach Ansicht der Finanzverwaltung schon nach § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG bzw § 12 Abs 1 Z 2 KStG vom Abzug ausgeschlossen (fehlende Angemessenheit dem Grunde nach), soweit die Jagd nicht unmittelbar der Betriebsgegenstand ist (Jagdhof, Jagdwirtschaft im Rahmen einer Land- und Forstwirtschaft).¹⁷⁹ Die Rechtslage in diesem Bereich ist daher an sich recht eindeutig; dennoch geltend gemachte Aufwendungen sind wiederum eher ein Vollzugsproblem. Eine einfache und allgemeine Lösung für die teilweise recht verschiedenartigen Aufwendungen dieses Bereichs zu finden, wird jedoch kaum möglich sein.
- **Bewirtungsaufwendungen:** Diese sind ein im Gesetz (§ 20 Abs 1 Z 3 EStG) besonders hervorgehobener Teil der Repräsentationsaufwendungen. Ihre Besonderheit liegt darin, dass solche Aufwendungen unter Erfüllung zweier Voraussetzungen (eindeutiger Werbezweck und betriebliche oder berufliche Veranlassung, die weitaus überwiegt) zur Hälfte zum Abzug zugelassen werden. In diesen Fällen steht sodann grundsätzlich auch ein vollständiger Vorsteuerabzug zu.¹⁸⁰ Zu beachten ist, dass diese Regelung für eine Reihe von Bewirtungsfällen nicht anzuwenden ist, weil entweder vollständige Abzugsfähigkeit (keine Repräsentationskomponente, zB bei Verpflegung während einer Schulung, Kostproben oder im Rahmen eines Firmenevents mit professionellem Marketingkonzept) oder ein vollständiges Abzugsverbot (zB Verpflegung während eines Balls oder nach einem Geschäftsabschluss) anzunehmen ist. Im Falle des zulässigen 50-%-Abzugs umfassen die anerkannten Bewirtungskosten indes nicht nur Speisen und Getränke der Teilnehmer, sondern auch eine etwaige Beherbergung des Gastes oder die Übernahme dessen Hotelkosten.¹⁸¹ Für die Abzugsfähigkeit genügt keine Glaubhaftmachung der Voraussetzungen, sondern ist für jede einzelne geltend gemachte Ausgabe auch darzulegen, „welches konkrete Rechtsgeschäft im Rahmen der Bewirtung zu welchem Zeitpunkt

¹⁷⁷ Hier besteht eine Überschneidung mit dem Abzugsverbot für Aufwendungen in der Lebensführung des Steuerpflichtigen nach § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG, was im Ergebnis aber keinen Unterschied macht; siehe *Kofler/Wurm* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ § 20 (Stand 1.1.2024, rdb.at) Rz 86.

¹⁷⁸ Siehe zB VwGH 17.4.2013, 2009/13/0065 (werbewirksame Einladung eines „Stargastes“ zum Wiener Opernball).

¹⁷⁹ Siehe EStR 2000 Rz 4790 f.

¹⁸⁰ Siehe dazu UStR 2000 Rz 1925.

¹⁸¹ Siehe dazu EStR 2000 Rz 4817 ff.

*tatsächlich abgeschlossen wurde bzw. welches konkrete Rechtsgeschäft im Einzelfall ernsthaft angestrebt wurde“.*¹⁸²

Auch dieser Regelung ist daher in Gesamtschau nicht zu attestieren, dass sie auf normativer Ebene vergleichsweise leicht erlauben würde, unrechtmäßige steuerliche Vorteile geltend zu machen. Die halbe Abzugsfähigkeit kann insoweit auch als pauschaler Ausschluss des „Eigenanteils“ betrachtet werden; dem Einladen von Freunden und Familie kann vonseiten der Finanzverwaltung mit der fehlenden betrieblichen Veranlassung entgegengetreten werden. Eine weitere Einschränkung gegenüber sonstigen Werbeaufwendungen scheint weder berechtigt noch geboten und würde vor allem auch an der Vorsteuerabzugsfähigkeit nicht per se etwas ändern, weil die Vereinbarkeit einer solchen Maßnahme mit dem Unionsrecht zumindest zweifelhaft scheint.¹⁸³ Auch bei diesen Aufwendungen stellt sich daher gegebenenfalls vor allem die Frage, wie verhindert werden kann, dass Steuerpflichtige hier Sachverhalte zu eigenen Gunsten beurteilen bzw nichtabzugsfähige Bewirtungsaufwendungen in der Hoffnung, dabei nicht aufzufallen, mit abzugsfähigen vermengen. Unter Umständen könnte hier der allzu leichten Gelegenheit zu solchen Versuchen entgegengewirkt werden, indem die zum Abzug gebrachten Essen standardmäßig in einem Verzeichnis erfasst werden müssen, welches auch die UID des jeweiligen Kunden enthält, die als Summenbildungskriterium dient. Für nicht unternehmerische Kunden könnte ein Sammelposten gebildet werden. Dadurch könnte die Finanzverwaltung auf einen Blick kontrollieren, auf welche Geschäftsbeziehungen sich die behaupteten Werbeeffekte beziehen und ob dies realistisch erscheint. Wenn die bereits mehrfach angesprochene elektronische Rechnung und Meldung flächendeckend eingeführt würden, könnten diese Angaben zudem recht leicht mit dem jeweiligen Umsatzvolumen (zumindest im B2B-Bereich) plausibilisiert werden.

An dieser Stelle sei nochmals abschließend auf das Potenzial hingewiesen, das Österreich bei Umsetzung der unionsrechtlichen ViDA- (VAT in the Digital Age) Richtlinie ([EU] 2025/516) für den Bereich der Betrugsbekämpfung schöpfen könnte. Die Richtlinie verpflichtet Österreich ohnedies zur Implementierung eines Systems für die digitale Meldung einzelner Umsätze (samt elektronischer Rechnungsstellungspflicht) durch die Unternehmer im grenzüberschreitenden B2B-Geschäftsverkehr. Würde die Chance genutzt und die Richtlinie – wie dies als Möglichkeit explizit vorgesehen ist – auch im innerstaatlichen Bereich weitgehend implementiert werden, könnte dies enorme Potenziale für die automationsunterstützte Vollziehung und Betrugsbekämpfung mit sich bringen. Die Ausgangslage dafür scheint günstig: Viele Unternehmen müssen sich durch die Pflichten im grenzüberschreitenden Geschäftsverkehr ohnedies systematisch auf die erweiterten elektronischen Formalpflichten vorbereiten. Gleichzeitig scheinen die bei einer auch innerstaatlichen Umsetzung erlangbaren Daten über einzelne Umsätze das ideale Material für die ohnedies bereits im Einsatz befindlichen automatisierten Risikomanagementsysteme der Finanzverwaltung unter dem Schlagwort der Predictive Analytics zu sein.¹⁸⁴ Bei entsprechend rechtzeitiger Vorbereitung und Unterstützung könnten auch kleinere Unternehmen an ein solches System herangeführt werden und damit einen Digitalisierungsschub erhalten. **Die sich bei der Implementierung dieser EU-Normen bietenden Chancen für eine langfristige Verbesserung des auch innerstaatlichen Abgabenvollzugs sollten nicht aus Scheu vor etwaigen Anlaufkosten ungenutzt bleiben.**

¹⁸² Siehe EStR 2000 Rz 4823 mHa VwGH 3.5.2000, 98/13/0198.

¹⁸³ Vgl dazu bereits VwGH 24.9.2002, 98/14/0198.

¹⁸⁴ Ausführlich zum aktuellen Stand etwa Weininger, Predictive Analytics in der Finanzverwaltung, RWZ 2025, 103.

3. Tiefer verwurzelte vorteilhafte steuersystematische Gestaltungsmöglichkeiten

3.1. Zwischenschaltung von Körperschaften (Abschirmwirkung)

Ein zentrales und wichtiges Element der Wirtschafts- und Rechtsordnung ist die Möglichkeit, Kapitalgesellschaften als für sich selbst stehende, juristische Personen zu gründen. Sie können, wie dies § 1 Abs 1 GmbHG pointiert ausspricht, *„zu jedem gesetzlich zulässigen Zweck durch eine oder mehrere Personen errichtet werden“*. Gesellschaftsrechtlich ist daher gesichert, dass auch eine einzelne (natürliche oder juristische) Person solche „Gesellschaften“ gründen kann und an sich jede Art von Zielsetzung damit verfolgt werden darf (einschließlich zB ideeller und kommerzieller Zwecke, öffentlicher Aufgaben, die bloße Bündelung von anderen Beteiligungen als Holding-Gesellschaft usw), solange diese nicht gegen ein ausdrückliches Gesetz oder die guten Sitten verstößt.¹⁸⁵ Der Organisationsfreiheit sind von dieser Seite also kaum Schranken gesetzt, soweit die mit der Errichtung und dem Bestehen einer solchen Gesellschaft verbundenen finanziellen Aufwendungen und Mittel getragen werden können (Aufbringung des gesetzlich geforderten Kapitals, Gründungskosten, laufende Pflicht zur Rechnungslegung¹⁸⁶ mit Veröffentlichung des Jahresabschlusses im Firmenbuch¹⁸⁷ usw). Im GmbH-Recht ist geradezu angelegt, dass die Gesellschafter sich selbst auch zu Geschäftsführern bestellen können,¹⁸⁸ und ist auch ein Aufsichtsrat vielfach optional¹⁸⁹. Daher ist tatsächlich auch möglich, eine „Ein-Personen-Gesellschaft“ im engsten Sinn zu errichten, bei der ein einziger Gesellschafter gleichzeitig einziger Geschäftsführer ist und damit alle gesellschaftsrechtlichen Organstellungen ohne Einflussmöglichkeiten anderer Personen in sich vereint und dennoch eine juristische Person als zusätzlichen Rechtsträger errichtet hat.

Das Steuerrecht ist sozusagen um diese Möglichkeit herum entstanden und hat mit dem System der Körperschaftsteuer grundgelegt, dass juristische Personen auch als eigenständige und von den Beteiligten zu trennende Steuersubjekte zu betrachten sind. Dieses sogenannte Trennungsprinzip bedeutet: *„Wird für eine wirtschaftliche Tätigkeit die Rechtsform einer Körperschaft (zB Kapitalgesellschaft, Stiftung) gewählt, kann diese nicht als Steuersubjekt negiert werden und gleichsam im Sinne eines Durchgriffs die Unternehmenstätigkeit einer natürlichen Person fingiert werden.“*¹⁹⁰ **Zurechnungssubjekt der erzielten Einkünfte kann damit die Körperschaft sein (auch eine nach ausländischem Recht gegründete juristische Person, wenn sie im Rahmen eines „Typenvergleichs“ mit einer inländischen vergleichbar ist¹⁹¹), wohingegen die Beteiligten (zB als Gesellschafterinnen) nur im Rahmen von rechtsgeschäftlichen Leistungsbeziehungen zur Körperschaft oder als Empfänger deren gesellschaftsrechtlicher Ausschüttungen steuerlich erfasst werden.** Diese Eigenschaft wird auch als „Intransparenz“ oder „Abschirmwirkung“ von Körperschaftsteuersubjekten bezeichnet.¹⁹² Alternativlos ist die Behandlung von juristischen Personen als derartige steuerliche Körperschaften aber schon im geltenden Recht nicht. § 186 Abs 7 InvFG nimmt etwa Alternative Investmentfonds und Wagniskapitalfonds (im Sinne der

¹⁸⁵ Siehe exemplarisch zB Torggler in Torggler (Hrsg), GmbHG § 1 (Stand: 1.8.2014, rdb.at) Rz 8 f; Gruber in Dörr/Nowotny/Kalss, AktG³ § 17 (Stand 1.6.2021, rdb.at) Rz 10.

¹⁸⁶ Siehe § 189 Abs 1 Z 1 UGB.

¹⁸⁷ Siehe §§ 277 ff UGB.

¹⁸⁸ Siehe bereits § 15 Abs 1 GmbHG.

¹⁸⁹ Siehe § 29 GmbHG.

¹⁹⁰ Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG (2011) § 1 Rz 12.

¹⁹¹ Siehe § 1 Abs 2 Z 1 KStG.

¹⁹² Siehe zB Marschner in Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer – KStG 1988 (30. Lfg 2017) § 1 KStG Rz 34.

jeweiligen Vorschriften) vom Begriff der Körperschaft aus und erlauben somit auch bei der Organisation derselben als juristische Personen eine Durchgriffsbesteuerung nach den Regelungen für (gemäß traditionell österreichischer Konzeption „transparente“) Investmentfonds.¹⁹³

Im Schrifttum wurde zwar bereits darüber diskutiert, ob und unter welchen Umständen bei besonders enger Verbindung zwischen einem Einzelgesellschafter und seiner Kapitalgesellschaft trotz Anerkennung des Trennungsprinzips eine Zurechnung der erzielten Einkünfte unmittelbar an den Gesellschafter in Betracht komme, weil letztlich er die „Markchancen“ aus den erzielten Geschäftsfällen realisiert habe. Im Ergebnis gelangte dieses Schrifttum¹⁹⁴ wie auch der VwGH in seiner Judikatur¹⁹⁵ für das geltende Recht aber zu dem Schluss, dass grundsätzlich die Kapitalgesellschaft das Zurechnungssubjekt für Einkünfte bleibt, zumindest wenn die Vertragsbeziehungen in ihrem Namen geschlossen sowie die Vorgangsweise für das Handeln einer Gesellschaft durch ihre Organe eingehalten werden und die Gesellschaft auch über die grundlegende Fähigkeit verfügt, entsprechende Leistungen durch Dispositionen über Personen- und Sachmittel zu erbringen. Alle diese Voraussetzungen können allerdings ohne wesentliche Schwierigkeiten gezielt herbeigeführt bzw. eingehalten werden. Auch im Lichte dieser Grundsätze konstatiert daher etwa Marschner: „Aufgrund des künstlichen Charakters juristischer Personen ist eine Verlagerung von Einkünften einfacher als bei natürlichen Personen.“¹⁹⁶

Steuerlich bedeutet dies, dass – außerhalb des Bereichs nichtselbständiger Tätigkeiten und höchstpersönlicher Tätigkeiten – aktive und passive Einkunftsquellen (zB Betriebe, Beteiligungen) und die daraus erfließenden Einkünfte relativ leicht in eine Körperschaft (zB GmbH oder vergleichbare juristische Person) eingebracht werden können. Die Körperschaft bildet sodann das primäre Steuersubjekt für die von ihr erzielten Einkünfte. Das bringt gleich dreierlei strukturelle Veränderungen mit sich, die potenziell steuergestaltend eingesetzt werden können:

- Erstens tritt der jeweilige Gesellschafter selbst steuerlich nicht mehr besonders in Erscheinung („**Trennungsprinzip**“), sondern erzielt im Extremfall nur noch einkommensteuerliche Einkünfte aus Kapitalvermögen und selbst das nur im Fall von (optionalen) Gewinnausschüttungen (etwaige Tätigkeitsvergütungen würden anders behandelt, sind aber in den hier beschriebenen Situationen entscheidender beteiligungsmäßiger Einflussnahme auf die juristische Person sehr frei gestaltbar). Diese Kapitaleinkünfte sind mit dem Abzug der Kapitalertragsteuer (KESt) bei Ansässigkeit der Gesellschaft in Österreich zudem endbesteuert, sodass der **Gesellschafter ohne weitere Ermittlungen zunächst anonym bleiben kann und sein steuerliches Einkommen aus dieser Tätigkeit formal null beträgt**. Auch eine Pflichtversicherung in der Sozialversicherung kann dabei unter Umständen vermieden werden.¹⁹⁷
- Zweitens besteht in der Körperschaft der sogenannte „**Thesaurierungseffekt**“, der zugleich ein Ausfluss des Trennungsprinzips ist. Anstelle des progressiven Einkommensteuertarifs des § 33 EStG gelangt der lineare Körperschaftsteuersatz von derzeit 23 % zur Anwendung. Zwar ergibt sich durch die KESt-Belastung für durchgeführte Gewinnausschüttungen letztlich ein

¹⁹³ Siehe dazu Marschner in Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer – KStG 1988 (30. Lfg 2017) § 1 KStG Rz 47 ff.

¹⁹⁴ Dazu zB in der Kommentarliteratur Heinrich in Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer – KStG 1988 (38. Lfg 2024) § 7 KStG Rz 10 ff; Marschner in Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer – KStG 1988 (30. Lfg 2017) § 1 KStG Rz 36; Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz (2011) § 7 KStG Rz 20 und 24.

¹⁹⁵ Siehe exemplarisch VwGH 22.2.2022, Ra 2020/15/0053; VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149.

¹⁹⁶ Marschner in Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer – KStG 1988 (30. Lfg 2017) § 1 KStG Rz 36.

¹⁹⁷ Das gilt vor allem dann, wenn die betroffene GmbH kein Mitglied der Kammern der gewerblichen Wirtschaft ist (dh vereinfacht gesprochen: mit ihrer Tätigkeit nicht der Gewerbeordnung unterliegt) oder der Gesellschafter sich nicht selbst zum Geschäftsführer bestellen lässt (siehe dazu § 2 Abs 1 Z 3 GSVG).

„Gesamtsteuersatz“ von 44,175 %, der für den Betroffenen auch ungünstiger als der Einkommensteuertarif ausfallen kann. Sofern es sich um Wirtschaftsgüter handelt, die auch im „normalen“ Privat- oder Betriebsvermögen mit einem Proportionalatz besteuert werden (zB Veräußerungsgewinne bei Wertpapieren mit 27,5 % oder Immobilien mit 30 %), ist die „Zwischenschaltung“ einer GmbH im Ausschüttungsfall in Summe sogar besonders nachteilig. Doch bleibt stets die Wahlmöglichkeit, Gewinne ausschließlich mit Körperschaftsteuer belastet in der Gesellschaft zu belassen und dort zu reinvestieren. **Das begünstigt die Kapitalakkumulation und eröffnet weitere Gestaltungsmöglichkeiten.** So steigt mit den gespeicherten Gewinnen der Gesellschaft jedenfalls auch der Wert der Anteile, die der Gesellschafter hält, die aber als noch nicht realisierte „stille Reserven“ nicht besteuert werden. Wenn der Gesellschafter eine steuerliche Realisierung auch nicht vornimmt (sondern seine Anteile zB als Sicherheit zur Erlangung von Krediten einsetzt, um sich das Privatleben zu finanzieren, oder sie einer Privatstiftung zuwendet¹⁹⁸), bleibt es daher bei einer „günstigen“ Besteuerung mit nur 23 %.

- Drittens ermöglichen juristische Personen durch ihre formal-künstliche Natur relativ leicht, **grenzüberschreitende Verflechtungen herzustellen**, indem sie etwa im Ausland gegründet werden. Auch wenn damit nicht ohne weitere Maßnahmen eine Verlagerung der Einkünfte in das Ausland möglich ist,¹⁹⁹ wird der Vollzug faktisch und rechtlich erschwert. Dabei ist insbesondere auch zu bedenken, dass eine juristische Person nicht nur für sich alleine stehen muss, sondern an anderen juristischen Personen beteiligt sein und damit einen (auch grenzüberschreitenden) Konzernverbund bilden kann. Die in den letzten Jahren mehrmals öffentlich und politisch kritisierten „Steuersparmodelle“ großer Konzerne beruhen im Wesentlichen auf dem geschickt organisierten Zusammenspiel miteinander verwobener juristischer Personen in verschiedenen Staaten.

Diese Effekte können erklären, weshalb die zuvor angesprochene Frage der Einkünftezurechnung fachlich bedeutend geworden ist. In deren Zentrum steht die Aberkennung der Abschirmwirkung einer steuerlichen Körperschaft und damit eben eine Erfassung der steuerlichen Einkünfte bei den dahinterstehenden Personen. Der VwGH hatte etwa in diesem Sinne und gestützt auf den allgemeinen Missbrauchstatbestand des § 22 BAO ausländischen „Briefkastenfirmen“ die Anerkennung verweigert.²⁰⁰ Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2015²⁰¹ wurde ein solcher Durchgriff, der zuvor von Finanzverwaltung und Rechtsprechung unterschiedlich beurteilt worden war, auch gesetzlich in **§ 2 Abs 4a EStG** normiert:²⁰² **Einkünfte aus Tätigkeiten als organschaftlicher Vertreter einer Körperschaft (zB Geschäftsführer einer GmbH) oder aus bestimmten höchstpersönlichen Tätigkeiten sind demnach nicht mehr einer abrechnenden Körperschaft, sondern stattdessen der Person zuzurechnen, unter deren Einfluss diese Körperschaft steht, wenn die Körperschaft über keinen sich von dieser Tätigkeit abhebenden Betrieb verfügt.** Auch das Wesen der Hinzurechnungsbesteuerung in § 10a KStG, zu deren Einführung Österreich unionsrechtlich²⁰³ verpflichtet war, besteht darin, dass die Abschirmwirkung einer Körperschaft

¹⁹⁸ Einen gewissen Steuerzugriff eröffnet in diesen Fällen aber die Stiftungseingangsteuer nach dem StiftEG, die eine solche Zuwendung mit 3,5 % oder sogar 25 % des gemeinen Wertes des eingebrachten Vermögens belastet.

¹⁹⁹ So ist beispielsweise zu beachten, dass nach § 1 Abs 2 Z 1 KStG auch eine ausländische juristische Person des privaten Rechts in Österreich der unbeschränkten Steuerpflicht mit ihrem Welteinkommen unterliegt, solange sich der Ort der Geschäftsleitung in Österreich befindet.

²⁰⁰ Siehe zB VwGH 18.10.2006, 2003/13/0031; VwGH 9.12.2004, 2002/14/0074; für weitere Fälle zB die Nachweise bei Jakom/Ehgartner EStG, 2025, § 2 Rz 40.

²⁰¹ BGBl I 2015/163.

²⁰² Siehe zu dieser Genese Jakom/Ehgartner EStG, 2025, § 2 Rz 41; Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 2 (Stand 1.1.2020, rdb.at) Rz 142/2; *Tratlehner*, Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Körperschaften - Der neue § 2 Abs 4a EStG, BFGjournal 2016, 16.

²⁰³ Siehe Art 7 f RL (EU) 2016/1164.

gegenüber einer anderen partiell aufgehoben wird, indem deren Einkünfte unmittelbar bei der „Muttersgesellschaft“ erfasst und besteuert werden.

Auf Unionsebene wurde vor nunmehr bereits einigen Jahren weiters ein Richtlinienvorschlag erstattet, der substanzlosen Gesellschaften („Briefkastenfirmen“) die steuerliche Anerkennung versagen und unter anderem deren Abschirmwirkung aufheben würde.²⁰⁴ Derzeit scheint dieser „Unshell“-Vorschlag (vom englischen Wort „Shell“, also „Hülle“ als Schlagwort für substanzlose Gesellschaften, die nur als Rechtsmantel existieren) aber im Rat von den Regierungsvertretern der Mitgliedstaaten nicht aktiv weiterverhandelt zu werden. Ein Schritt, der näherungsweise in diese Richtung umgesetzt wurde, kann freilich in der „DAC-5-Richtlinie“²⁰⁵ erblickt werden. Mit dieser wurde den Abgabenbehörden der Zugriff auf die für Zwecke der Geldwäschebekämpfung gesammelten Informationen über die wirtschaftlichen Eigentümer von intransparenten Strukturen (in Österreich: Register der wirtschaftlichen Eigentümer nach dem WiEReG) ermöglicht. Damit hat die Finanzverwaltung zumindest ein probates Mittel an der Hand, diese Eigentümerstrukturen zu ergründen und auszuwerten.

Derartige Entwicklungen zeigen plastisch auf, wie das Steuerrecht die tradierte Behandlung von Körperschaften zunehmend ambivalent sieht. **Einerseits ist quasi anerkannt, dass die Einschaltung juristischer Personen zu steuerlich unerwünschten Gestaltungen führen kann, die auch normativ eingeschränkt werden sollen. Andererseits wird aber nur vereinzelt und unter mehreren Bedingungen, sozusagen nur „im äußersten Falle“ in diese Prinzipien eingegriffen.** Das Wesen juristischer Personen als (auch zivilrechtlich haftungsabwehrender) Schirm für unternehmerische Aktivitäten ist ein zu integraler Teil der privatwirtschaftlichen Organisationsfreiheit, als dass diese fundamental in Frage gestellt würde. Auch im Steuersystem ist dieses Modell sehr tief verankert und wenngleich etwa mit der transparenten Besteuerung von Investmentfonds oder Personengesellschaften grundsätzlich Alternativmodelle existieren würden, ist die grundsätzliche Steuersubjektivität von Körperschaften nicht nur praktikabler (allein schon, weil sie die gesellschaftsrechtliche Situation besser widerspiegelt), sondern auch international üblich. Gerade im internationalen Steuerrecht führt es zu sogenannten Zurechnungskonflikten, wenn ein Staat ein Rechtsgebilde als intransparente Körperschaft betrachtet und als solche besteuern möchte, wohingegen ein anderer Staat einen Durchgriff vornimmt und dieselben Sachverhalte bei den Beteiligten zu erfassen sucht. Obwohl es dafür Lösungskonzepte gibt, gehören solche Situationen zu den anspruchsvollsten und umstrittensten Problemstellungen des internationalen Steuerrechts.²⁰⁶ Als sogenannte „hybrid mismatches“ können sie außerdem unter Umständen sogar wiederum als Instrument der gezielten Steuergestaltung und -vermeidung eingesetzt werden.²⁰⁷

Ein extremer Ansatz würde aber dahin gehen, das ertragsteuerliche Trennungsprinzip zumindest für spezifische Einzelfälle kritisch in den Blick zu nehmen, um außergewöhnlichen Gestaltungen zu begegnen; Eingriffe sollten aber trotzdem allenfalls gemessenen Schritts und durch klare rechtliche Regelungen erwogen werden. Trotz seiner strittigen Genese könnte allenfalls § 2 Abs 4a EStG als Vorbild dienen, der bereits jetzt eine Entkoppelung von zivilrechtlicher Situation und steuerlicher Behandlung für solche Fälle vornimmt. Der Kreis der von dieser Regelung erfassten Tätigkeiten könnte erweitert werden, sodass es zB auch bei Gesellschaften, die überwiegend Einkünfte aus der Veranlagung in Kapitalprodukte und/oder Immobilien beziehen

²⁰⁴ Europäische Kommission 22.12.2021, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften zur Verhinderung der missbräuchlichen Nutzung von Briefkastenfirmen für Steuerzwecke und zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU, COM(2021) 565.

²⁰⁵ RL (EU) 2016/2258.

²⁰⁶ Dazu ausführlich Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² (2019) Rz 105 ff.

²⁰⁷ Das bildete einen Aktionspunkt des BEPS-Projekts der OECD gegen steuerliche Gewinnverlagerung; siehe OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

und im Wesentlichen von einer natürlichen Person beherrscht werden, zu erfassen, sodass diese Einkünfte unter Bewahrung des zivilrechtlichen Haftungsschildes unmittelbar dieser natürlichen Person zugerechnet werden. Denkbar wäre womöglich auch, in Anlehnung an das internationale Steuerrecht steuermotivierte, künstlich eingeschaltete Durchlaufgesellschaften, die etwa im Abkommensrecht vom „Principal Purpose Test“ nach Art 29 OECD-Musterabkommen betroffen sind, generell transparent zu behandeln. Allerdings besteht in diesem Bereich durchaus bislang schon das bewährte Mittel des steuerlichen Missbrauchs nach § 22 BAO, wobei der im Gesetz bewusst inhaltlich unbestimmt belassene Spielraum eine unklare und damit abschreckende Grenze der zulässigen Steuerplanung schafft. Gestützt auf diesen Missbrauchstatbestand des § 22 BAO kommt schon bisher ein derartiger Durchgriff durch eine Körperschaft in Betracht.

Wollte man von dieser bisherigen Systematik noch wesentlicher abweichen, wäre dies wohl im großen Rahmen nur durch eine massive Umkehrung des Regel-Ausnahme-Verhältnisses möglich, indem etwa § 2 Abs 4a EStG auf sämtliche Körperschaften ausgedehnt würde, die unter dem maßgeblichen Einfluss nur einer einzigen natürlichen Person stehen und keinen eigenständigen Geschäftsbetrieb aufweisen, der zu aktiven operativen Einkünften führt. Das liefe auf eine grundsätzliche „steuerliche Nichtanerkennung“ von juristischen Personen hinaus, die keine Gesellschaft im eigentlichen Wortsinn (mehrerer gleichrangiger Personen) sind und in erster Linie zu Investment- oder Abrechnungszwecken eingesetzt werden. Eine solche Maßnahme würde natürlich eine erhebliche Anzahl an womöglich unerwünschten steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten aushebeln, könnte aber gleichsam über das Ziel hinausschießen und die prinzipielle – auch gesellschaftsrechtliche – Anerkennung solcher Gesellschaften empfindlich in Frage stellen. Vor allem sollte eine solche Überlegung keinesfalls ohne sorgfältige Klärung mehrerer Folgefragen in Betracht gezogen werden, zumal ein solcher Systemwandel mit erheblichen Anlaufschwierigkeiten nicht nur auf Ebene der Steuerpflichtigen, sondern auch der Finanzverwaltung verbunden wäre. Neben dem Problem der Auswirkungen auf internationale Verstrickungen und dem Zusammenspiel mit sonstigen steuerlichen Normen müsste etwa geklärt werden, wie mit mehrstöckigen Kapitalgesellschaften umzugehen ist, sodass der Durchgriff nicht schlicht durch Einschaltung einer weiteren Tochtergesellschaft unterbunden werden kann.

3.2. Vermeintlicher Wegzug/Nicht-Zuzug natürlicher Personen

Wie im vorigen Abschnitt erwähnt wurde, setzen Steuergestaltungsmodelle unter Verwendung von Körperschaften oftmals gezielt auf die Herstellung eines grenzüberschreitenden Bezugs, um die Vollziehung zu erschweren und Rechtsunterschiede zwischen verschiedenen Staaten und/oder Mechanismen des internationalen Steuerrechts zu Gunsten der Betroffenen steuermindernd einzusetzen. Auch das ist ein rechtssystematisch durchaus tief verwurzelter Bereich, da es jedem Staat unbestritten zusteht, sein eigenes Steuersystem zu gestalten und für Personen und Sachverhalte, die tatsächlich einen engen Bezug zum eigenen Gebiet aufweisen, auch die grundsätzliche Steuerhoheit auszuüben, ohne dabei auf die Fiskalbedürfnisse anderer Staaten Rücksicht zu nehmen. Steuerlich attraktive Regelungen anzubieten oder ein „Niedrigsteuerland“ zu sein ist daher eine legitime Vorgangsweise.

Die komplexen Probleme unerwünschter oder unrechtmäßiger internationaler Steuerverlagerung beginnen allerdings dort, wo die Herstellung von Bezügen zu solchen Staaten auf bloß künstlichen Gestaltungen beruht, also etwa Gewinne, die aus Tätigkeiten in einem Staat erzielt wurden, nur formal oder gleichsam „zum Schein“ in einen solchen Staat verlagert werden können. Ein solches Verhalten wird deshalb mit deutlichen Worten als schädlich beurteilt, weil die Beteiligten positive Standortfaktoren einseitig abschöpfen, ohne zu deren Finanzierung beizutragen, und damit die strukturellen Voraussetzungen meistens der „Hochsteuerländer“ gefährden: Deren von der öffentlichen Hand gewährte Vorteile (Infrastruktur, Sicherheit, stabiler

Konsummarkt usw) werden wirtschaftlich genutzt, der „Beitrag“, der zu deren Aufrechterhaltung erforderlich und damit das Pendant zu diesem Angebot ist, aber vermieden.

Die internationalen Ansätze, solchen Vorgangsweisen entgegenzutreten, fokussieren – aus den erwähnten Gründen – auf juristische Personen. Natürliche Personen werden zumeist als weniger „gestaltungsfähig“ betrachtet, da sie einen physischen Aufenthalt haben und für die Erlangung der „Steuervorteile“ eines anderen Staates etwa auch tatsächlich dorthin verziehen und auch – erwiesenermaßen – ansässig werden müssen. Dahinter steht die Überlegung, dass eine natürliche Person ihren im Zweifel abkommensrelevanten Mittelpunkt der Lebensinteressen „*nicht beliebig nach steuerlichen Gesichtspunkten verändern*“ kann.²⁰⁸

Wenngleich dieser Gedanke fraglos richtig ist, greift er nur, wenn die betroffenen Personen ihre Lebensführung auch tatsächlich in den jeweiligen Staat verlagert haben. Wenngleich der erwähnte Mittelpunkt der Lebensinteressen in Doppelbesteuerungsabkommen nach dem OECD-Vorschlag als sogenanntes „Tie-Breaker-Kriterium“ darüber entscheidet, welcher von zwei Vertragsstaaten im Verhältnis zum anderen als Ansässigkeitsstaat einer natürlichen Person gilt, ist als vorgelagerte Regel für solche Fälle das Kriterium einer „ständigen Wohnstätte“ zu beachten. Wenn beide Staaten auf Basis ihres innerstaatlichen Rechts die steuerliche Ansässigkeit einer Person annehmen, gilt diese zunächst „*als nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt*“.²⁰⁹ Ohne hier auf sämtliche Umstände der steuerlichen Ansässigkeit, gerade im Zusammenspiel zwischen nationalen Normen und den DBA, eingehen zu wollen, zeigt schon diese eine Regel ein simples Problem: Hat ein Steuerpflichtiger in der Wahrnehmung der Behörden eine derartige Wohnstätte nur in einem der beiden Staaten, wird der andere von Vorneherein kaum einen Anspruch auf Geltendmachung der Ansässigkeit des Steuerpflichtigen und damit etwa die grundsätzliche Besteuerung seines Welteinkommens (oder Vermögens) erheben.

Das ist insofern problematisch, als die Ermittlungsmacht und Ressourcen der Abgabenbehörden zur Feststellung von individuellen Wohnmöglichkeiten begrenzt sind. Wer gegenüber der Finanzverwaltung eine ausländische Adresse anführt, in Österreich keine behördliche Wohnsitzmeldung vornimmt und sich gegenüber den Abgabenbehörden nicht im Einzelfall „auffällig“ verhält, sodass Anlass zu einer detaillierten Prüfung der Lebensumstände besteht, wird faktisch nicht als inländischer Steuerpflichtiger wahrgenommen werden, selbst wenn diese Person sich überwiegend in Österreich aufhält und nach allgemeiner Auffassung als hier lebend betrachtet würde. Besonders mit ausreichenden finanziellen Mitteln lässt sich eine solche Situation realistischlicherweise nicht allzu schwer herbeiführen. Wird eine inländische Wohnung beispielsweise im Außenverhältnis von einer Mittelsperson gemietet oder im Eigentum einer ausländischen Gesellschaft gehalten, ist das Entdeckungsrisiko wohl als überaus gering einzustufen.

Diese Form von steuerschädlichem Verhalten wird im Schrifttum – soweit ersichtlich – relativ selten thematisiert. Ein Grund dafür mag sein, dass die Handlungsmacht der österreichischen Gesetzgebung hier recht eingeschränkt ist. Das Netzwerk an bilateralen DBA kann allenfalls langsam und nur mit Zustimmung der beteiligten Staaten angepasst werden und weder eine Überwachung des Privatlebens hier lebender Personen noch Einschränkungen der persönlichen Freizügigkeit scheinen (sofern überhaupt rechtlich möglich) politisch wünschenswert. Die Handlungsmöglichkeiten verschieben sich daher insbesondere wieder auf die Vollzugsebene, zumal die normative Ausgangslage einem solchen Vorgehen einzelner Personen eigentlich bereits entgegensteht.

Allerdings bestehen durchaus Überprüfungs- und Handlungsmöglichkeiten. Vielfach wird nämlich ein „Wegzug“ aus Österreich eine Wegzugsbesteuerung aufgelaufener stiller Reserven (etwa in Wertpapieren oder Unternehmensbeteiligungen) nach § 6 Z 6 bzw § 27 Abs 6 EStG auslösen,

²⁰⁸ Siehe Pinetz/Turcan in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² (2021) Art 29 Rz 35.

²⁰⁹ Siehe Art 4 Abs 2 lit a OECD-Musterabkommen 2017.

wenn mit dem Zuzugsstaat ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht. **Diese Wegzugsbesteuerung hat damit sowohl einen „Lock-In-Effekt“ als auch einen Überprüfungseffekt, da der Steuerpflichtige natürlich nicht gleichzeitig „wegziehen“ (für weitere Zwecke der unbeschränkten Steuerpflicht) und die damit verbundene Wegzugsbesteuerung vermeiden kann.** Der Wegzug ist insofern zumindest nicht (steuer)kostenlos.

Aus einer Vollzugsperspektive könnte eine Handlungsmöglichkeit zudem darin bestehen, das Meldewesen zu verstärken und besser zu kontrollieren. Die Finanzverwaltung ist zwar in ihren eigenen Vollzugshandlungen nicht an die behördliche Meldung von Personen gebunden und kann beispielsweise auch ohne Meldung einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften annehmen; die Meldung ist aber ein wichtiges Indiz und das Melderegister wohl die wichtigste Quelle auch für die Finanzverwaltung, um inländische Wohnsitze aufzuspüren. Eine bessere Erfassung inländischer Wohnsitze (gepaart womöglich auch mit schärferen Sanktionen bei bewusster Unterlassung von Meldungen), deren Nutzer und eines allfälligen Leerstands würde damit insbesondere auch die Vollziehung des geltenden Einkommensteuerrechts gegenüber natürlichen Personen in grenzüberschreitenden Fällen verbessern und könnte Vorteile auch für andere steuerliche und regulatorische Zwecke (zB im Immobilienbereich) mit sich bringen.

3.3. Erhöhte Verlustverwertungsmöglichkeiten bei Kapitalanlagen in einem Betriebsvermögen

3.3.1. Rechtliche (aber verfassungskonforme) Schlechterstellung des außerbetrieblichen Bereichs

Im außerbetrieblichen Bereich sehen sich Steuerpflichtige mit relativ starken und weitreichenden pauschalen Einschränkungen gegen die Geltendmachung etwaiger Verluste konfrontiert. Besonders deutlich zeigt sich dies bei der privaten Kapitalveranlagung, die zu Einkünften nach § 27 EStG führt. Der Verlustausgleich ist hier stark eingeschränkt (siehe § 27 Abs 8 EStG) und ein Vortrag verbleibender Verluste in die Zukunft auch nicht möglich. **Das steht in starkem Kontrast zur Behandlung derselben Verluste in Betriebsvermögen (ob bei natürlichen Personen oder Kapitalgesellschaften), die keinen derartig weitreichenden Beschränkungen unterliegen.**

Die verfassungsgerichtliche Judikatur zu Einschränkungen des periodengleichen Verlustausgleichs (§ 27 Abs 8, 30 Abs 7, 31 Abs 4 EStG) und der völligen Versagung des periodenübergreifenden Verlustvortrags im außerbetrieblichen Bereich (§ 18 Abs 6 EStG) hat die in diesen Vorschriften bestehenden gesetzlichen Beschränkungen auch durchwegs akzeptiert. Dies betrifft etwa den ausschließlich periodengleichen Verlustausgleich bei Spekulationsgeschäften²¹⁰ ebenso wie den fehlenden Verlustvortrag bei Arbeitnehmern²¹¹ und echten Werbungskostenüberschüssen bei Vermietung und Verpachtung.²¹² Gleichermaßen hat der VfGH keine Bedenken gegen die bestehenden schedularen Verlustausgleichsbeschränkungen bei Verlusten aus der Veräußerung von

²¹⁰ Siehe die Ablehnungsbeschlüsse VfGH 9.6.1998, B 822/98 (dazu SWK 1998, S 606) (vorgehend FLD Tirol 20.2.1998, Z RV5/1-T7/98); VfGH 2.12.2008, B 816/08 (vorgehend UFS 18.3.2008, RV/0263-I/06).

²¹¹ Siehe die Ablehnungsbeschlüsse VfGH 22.9.2016, E 1701/2016 (vorgehend BFG 9.6.2016, RV/5100040/2016), und VfGH 8.6.2017, E 801/2017 (vorgehend BFG 31.1.2017, RV/5101584/2016, und nachfolgend VwGH 28.5.2019, Ra 2018/15/0064, ÖStZB 2019/146, 365). Siehe im selben Steuerfall zuvor bereits den ablehnenden Beschluss VfGH 11.3.2015, E 1985/2014 (vorgehend BFG 10.11.2014, RV/5100157/2014), zur Rüge der Rechtswidrigkeit der die angefochtene Entscheidung tragenden Rechtsvorschriften zur zeitlichen Zuordnung von Werbungskosten (§§ 16 Abs 2 und 19 Abs 1 EStG).

²¹² Siehe die Ablehnungsbeschluss VfGH 22.9.2021, E 985/2021 (vorgehend BFG 3.2.2021, RV/7104085/2015).

außerbetrieblichem Immobilienvermögen²¹³ (§ 30 Abs 7 EStG) bzw Kapitalvermögen²¹⁴ (§ 27 Abs 8 EStG) und scheint auch den fehlenden Verlustvortrag im außerbetrieblichen Bereich zu akzeptieren.²¹⁵

Verfassungsrechtlich gefordert ist (bloß) ein der „*Einkunftsart angepaßtes System der Berücksichtigung*“ von Kosten bzw Verlusten, etwa durch Verteilungsregeln für Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.²¹⁶ Dieses ist offenbar primär im – dem gesetzlichen Konzept (§ 2 Abs 2 EStG) inhärenten – innerperiodischen horizontalen und vertikalen Verlustausgleich zu suchen. Dieser darf daher nur aufgrund besonderer sachlicher Gründe ausgeschlossen oder eingeschränkt werden. Allerdings wird dem Gesetzgeber speziell bei der „Schedulenburg“ für gewisse Einkünfte ein weiter Gestaltungsspielraum zugestanden.

Derart hat die Rechtsprechung das Erfordernis eines Verlustvortrags im außerbetrieblichen Bereich abgelehnt, wenn typisierend Verteilungsregelungen eine Verlustentstehung unterbinden (zB §§ 28 Abs 2, 30 Abs 7 EStG) oder bereits der horizontale oder vertikale Verlustausgleich zu einer angemessenen Berücksichtigung führen. Insofern lag der Fokus der Rechtsprechung auch auf der gleichheitsrechtlichen Ausgestaltung des gesetzlich in § 18 Abs 6 EStG für den betrieblichen Bereich vorgesehen Verlustvortrages;²¹⁷ umgekehrt hat der VfGH mehrfach betont, dass im außerbetrieblichen Bereich der Verlustvortrag nicht allgemein erforderlich ist. Dem Vorschlag des Schrifttums, bestehende Ausgleichsbeschränkungen durch einen Verlustvortrag „in der Schedule“ zu kompensieren („Wartetaste“),²¹⁸ ist der VfGH nicht näher getreten.

Damit weicht die österreichische Judikatur auch insofern deutlich von der deutschen Rechtsprechung ab, als das BVerfG im deutschen Steuerrecht folgert, dass der völlige Ausschluss der Verlustverrechnung (Ausgleich und Vortrag) bei bestimmten Einkünften verfassungswidrig ist.²¹⁹ In diesem Sinne ist im deutschen Steuerrecht seit dem EStRG 1974²²⁰ der Verlustvortrag für alle

²¹³ VfGH 30.11.2017, G 183/2017, VfSlg 20.219/2017.

²¹⁴ VfGH 2.3.2021, E 1722/2020 (vorgehend BFG 17.4.2020, RV/7102668/2018; siehe auch BFG 30.12.2015, RV/7105005/2015); ebenso der Ablehnungsbeschluss VfGH 5.6.2025, E 1050/2024.

²¹⁵ Siehe wiederum VfGH 2.3.2021, E 1722/2020 (zu Verlusten aus Kapitalvermögen).

²¹⁶ Siehe zB VfGH 11.12.2003, G 28/00, VfSlg 17.091/2003; VfGH 30.9.2010, G 35/10, VfSlg 19.185/2010.

²¹⁷ Dazu Kofler, Verlustverwertung und Verfassungsrecht, in: Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), Steuerpolitik und Verfassungsrecht (2023) 71 (71 ff).

²¹⁸ Siehe zum Vorschlag eines solchen „Wartetastenverlustvortrags“ auch Marschner, Keine Verfassungswidrigkeit der fehlenden Verlustvortragsfähigkeit bei Einkünften aus Kapitalvermögen im Privatvermögen, ZFS 2020, 140 (141), und generell – vor dem Hintergrund damals noch gleicher Sondersteuersätze von 25% für Einkünfte aus Kapitalvermögen und private Grundstücksveräußerungen – für einen Verlustvortragstopf für sonderbesteuerte Einkünfte Vaishor, Verlustausgleich im Privatvermögen, Regelbesteuerungsoption und Veranlagungsoption, in: Mühlechner/Cserny/Petritz/Plott (Hrsg), Die Besteuerung von Kapitalvermögen nach dem BBG 2011-2014 (2011) 65 (67). Siehe diese Richtung auch die Forderungen Kofler, Verfassungsrechtliche Fragen im Zusammenhang mit der Neuordnung der Besteuerung von Kapitalvermögen in: Lechner/Mayr/Tumpel (Hrsg) Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen (2013) 33 (64); Staringer, Einkommensermittlung, objektives Nettoprinzip und Verlustberücksichtigung, in: Jachmann (Hrsg), Erneuerung des Steuerrechts, DStJG 37 (2014) 138 (156); Kofler, Einkommen – Einkünfte – Einkunftsartermittlung, 19. ÖJT Band IV/I (2015) 171. So betont auch der deutsche BFH dass zur Unterbindung „steuersparender Gestaltungen“ zwar der Verlustausgleich mit Einkünften anderer Einkunftsarten unterbunden werden könne, aber ein überperiodischer Verlustabzug innerhalb derselben Einkunftsart zuzulassen wäre (siehe BFH 15. 12. 2000, IX B 128/99, BFHE 194, 157, BStBl 2001 II 411; BFH 1. 6. 2004, IX R 35/01, BFHE 206, 273, BStBl 2005 II 26).

²¹⁹ Dazu etwa BVerfG 30.9.1998, 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, zu laufenden Einkünften aus der Vermietung beweglicher Gegenstände (dazu zB auch BFH 9.5.2001, XI B 151/00, BFHE 195, 314, BStBl 2001 II 554). Siehe weiters zB zu Spekulationsgeschäften BFH 1.6.2004, IX R 35/01, BStBl 2005 II S 26; BFH 18.10.2006, IX R 28/05, BStBl 2007 II 259; BFH 6.3.2007, IX R 31/04; BFH 1.6.2004, IX R 35/01, BStBl 2005 II S 26; BFH 17.11.2020, VIII R 11/18. Allgemein zur Rechtfertigung von Ausgleichsbeschränkungen durch die Gewährung eines Verlustvortrags siehe BVerfG 30.9.1998, 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88; BFH 9.5.2001, XI B 151/00, BFHE 195, 314, BStBl 2001 II 554.

²²⁰ BGBl 1974 I 1769.

Einkunftsarten vorgesehen, was auch die Schedule der Einkünfte aus Kapitalvermögen betrifft. Demgegenüber führt in Österreich die Kombination aus teilweise beschränkten Ausgleichsmöglichkeiten und generell fehlendem Verlustvortrag bei außerbetrieblichen Einkünften zu rechtspolitisch, aber auch gleichheitsrechtlich nur schwer verständlichen Brüchen, speziell im Vergleich zu den umfassenden Verlustverwertungs- und Vortragsmöglichkeiten im betrieblichen Bereich (§ 18 Abs 6 EStG), auch für Verluste aus Immobilien- und Kapitalvermögen (§ 6 Z 2 lit c und d EStG: 55 % bzw 60 %). Zu betonen ist, dass diese Überlegungen für den betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich nicht für Kapitalgesellschaften greifen, für die der Verlustausgleich und Verlustvortrag ungeachtet der einkommensteuerlichen Beschränkungen zustehen (§§ 7 Abs 3, 8 Abs 4 KStG).

Die flächendeckende Schlechterstellung von Verlusten im außerbetrieblichen Bereich ist – wenn schon nicht verfassungsrechtlich problematisch – äußerst unbefriedigend. Die Argumentation des VfGH gestattet es im Ergebnis dem Gesetzgeber, im Bereich der Verlustverwertung den außerbetrieblichen („privaten“) Bereich steuerlich schlechter zu stellen als den betrieblichen Bereich, ohne dass es „kompensierende“ Vorteile oder „Andersheiten“ im außerbetrieblichen Bereich geben müsste. Im Gegenteil: **Das Betriebsvermögen wird umfangreich besser gestellt**, etwa durch vorgezogene Gewinnminderungen aufgrund des imparitätischen Realisationsprinzips (allerdings nimmt auch der Einnahmen-Ausgaben-Rechner keine Teilwertabschreibungen vor, kommt aber dennoch in den Genuss des erweiterten Verlustausgleichs und Verlustvortrags). Auch die fehlende Abgeltungswirkung des Kapitalertragsteuerabzugs im betrieblichen Bereich ist kein materieller Nachteil, unterliegen doch auch Kapitalerträge im betrieblichen Bereich selbst ohne diesen Abzug dem Sondersteuersatz (27,5 %) und sind – abgesehen von der Option zur Regelbesteuerung (§ 27a Abs 5 EStG) – weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen (§ 27a Abs 1 EStG). Darüber hinaus bietet das Betriebsvermögen insbesondere bei Kapitalvermögen weitere Vorteile: So sind im betrieblichen Bereich Anschaffungsnebenkosten anzusetzen,²²¹ was – nach der Rechtsprechung: verfassungskonform²²² – im außerbetrieblichen Bereich nicht möglich ist (§ 27a Abs 4 Z 2 EStG). Zudem erhöhen realisierte Wertsteigerungen nach § 27 Abs 3 EStG ungeachtet der Ausübung der Regelbesteuerungsoption auch *„stets die Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag“*,²²³ *„während andererseits die zur Hälfte [nunmehr von 55 %] tarifsteuerpflichtigen Substanzverluste die Bemessungsgrundlage vermindern“* (§ 10 Abs 1 Z 1 EStG);²²⁴ im außerbetrieblichen Bereich ist hingegen keine entsprechende fiktive Aufwandsposition vorgesehen.

3.3.2. Ansätze für eine stärkere Gleichstellung

Im Grunde handelt es damit bei der vermeintlichen rechtfertigenden Unterschiedlichkeit zwischen den Einkunftsarten um ein Scheinargument: **Betriebliche und außerbetriebliche Investoren stehen am Kapitalmarkt im Wettbewerb; betriebliche realisierte Wertänderungen werden aber steuerlich stets günstiger behandelt als außerbetriebliche.** Speziell im Verlustfall ist auch nicht ersichtlich, warum die spezifische Problematik der Verlustverwertung nur im betrieblichen Bereich, dort aber sodann auch bei gewillkürtem Betriebsvermögen relevant sein sollte. Auch die typisierend möglicherweise unterschiedliche Funktion von Kapitalvermögen – etwa Kapitalstärkung im betrieblichen Bereich, Altersvorsorge im außerbetrieblichen Bereich – scheint hier keinen gewichten Differenzierungsgrund zu bieten. Wenngleich also im Sinne der ständigen

²²¹ Dazu EStR 2000 Rz 6105a.

²²² VfGH 14.6.2017, G 336/2016, VfSlg 20.167/2017; VfGH 30.11.2017, G 183/2017, VfSlg 20.219/2017; VfGH 2.3.2021, E 1722/2020.

²²³ Zur nach der Verwaltungspraxis vorzunehmenden Zuordnung des Gewinnfreibetrags zu tarif- und sondersatzbesteuerten Einkünften siehe EStR 2000 Rz 3845a.

²²⁴ Siehe ErlVR 1212 BlgNR XXIV. GP, 15 (zum AbgÄG 2011); EStR 2000 Rz 3822 und Rz 6224a.

Rechtsprechung zwischen den Einkunftsarten sachlichkeitsbegründende Unterschiede bestehen können,²²⁵ verschwimmen diese spätestens dort, wo die Zuordnung zu einer spezifischen Einkunftsart nicht der Sache nach, sondern aus einer steuerlichen Perspektive lediglich aufgrund der Subsidiarität der Neben- gegenüber den Haupteinkunftsarten erfolgt, in beiden Fällen aber die Rechtsfolge der Besteuerung (weitgehend und speziell im Hinblick auf den proportionalen Steuersatz) ohnedies schedular erfolgt.

Es wäre aber wohl völlig überzogen, deshalb die im außerbetrieblichen Bereich bestehenden Einschränkungen der Verlustverwertung auf den betrieblichen Bereich ausdehnen zu wollen. Denn Verluste sind das „Gegenteil von Leistungsfähigkeit“.²²⁶ Einschränkungen der periodengleichen wie auch der periodenübergreifenden Verlustverwertung stehen – ähnlich wie Abzugsverbote,²²⁷ die zudem die Entstehung von steuerlichen Verlusten schon an der Wurzel unterbinden können – in einem Spannungsverhältnis zur leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung innerhalb der Steuerperiode einerseits und in der Totalperiode andererseits. Besteuert nämlich der Staat die leistungsfähigkeitsindizierende positive Differenz zwischen Einnahmen und Aufwendungen (bzw Erlösen und Anschaffungskosten bzw Buchwerten), lässt aber die eine leistungsfähigkeitsmindernde negative Differenz – vor allem im Fall „echter“ betriebswirtschaftlicher Verluste – unberücksichtigt, handelt er asymmetrisch: Er nimmt zwar in voller Höhe der Progression an den Erfolgen des Steuerpflichtigen (Gewinne, Überschüsse) Teil und belässt diesem nur mehr das versteuerte Einkommen, zwingt diesen aber umgekehrt, Misserfolge (Verluste) aus bereits versteuertem Einkommen (zB aus anderen Einkunftsquellen, Ersparnissen) oder zukünftigem Nachsteuereinkommen (Schulden) zu tragen.

Wenngleich es daher wünschenswert wäre, dass der Gesetzgeber das über viele Jahrzehnte gewachsene, oft auf überholten Erwägungen beruhende System der Verlustberücksichtigung insgesamt modifiziert, scheint es kurz- oder mittelfristig zunächst nicht ausgeschlossen, zumindest einige der Gestaltungsmöglichkeiten im betrieblichen Bereich einzuschränken. Dies betrifft vor allem die Möglichkeit, nicht-notwendiges Privatvermögen als gewillkürtes Betriebsvermögen zu widmen und damit in die günstigeren betrieblichen Verlustverwertungsmöglichkeiten zu überführen. **Eine mögliche Maßnahme wäre daher, den Umfang des gewillkürten Betriebsvermögens einzuschränken oder dieses überhaupt abzuschaffen.**

In der Tat handelt es sich beim gewillkürten Betriebsvermögen um eine Struktur, die im deutschen und österreichischen Steuerrecht tief verwurzelt ist und im Zuge von Vereinfachungsdiskussionen immer wieder zur Disposition gestellt wird. Im Unterschied zu Deutschland ist die Willkür von Betriebsvermögen in Österreich nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG zulässig, nicht aber beim steuerlichen Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG oder bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs 3 EStG.²²⁸ Dies ist historisch dem Umstand geschuldet, dass für § 5 Abs 1 EStG an die unternehmensrechtlichen Grundsätze angeknüpft wurde und diese dem Grunde nach auch für den Umfang des Betriebsvermögens als maßgeblich angesehen wurden. Wollte man diese Gestaltungsmöglichkeit aus dem Steuersystem beseitigen, müsste – wohl mit entsprechenden Übergangsregelungen für bereits gewillkürtes Vermögen (zB eine Entnahmemöglichkeit zu Buchwerten) – lediglich § 5 Abs 1 Satz 2 EStG („Die Widmung von

²²⁵ Dazu ausführlich Kofler, Einkommen – Einkünfte – Einkunftsermittlung, 19. ÖJT Band IV/I (2015) 107 ff.

²²⁶ Birk, Einkommen, Einkunftsarten und Einkünfteermittlung, in: Hey (Hrsg), Einkünfteermittlung DStJG 34 (2011) 11 (27)

²²⁷ Zu diesen ausführlich Kofler, Einkommen – Einkünfte – Einkunftsermittlung, 19. ÖJT Band IV/I (2015) 122 ff.

²²⁸ Siehe zB EStR 2000 Rz 416, 689; krit zur Differenzierung nach der Gewinnermittlungsart *Urnik/Rohn*, Unterschiede in den Gewinnermittlungsarten, in *Urnik/Fritz-Schmied* (Hrsg), Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 08 (2008) 41 (45 f); *Fritz-Schmied*, Die Ausgestaltung von Betriebsvermögen, in *Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen* (Hrsg), Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen, FS Kofler (2009) 59 (74 ff). Verfassungsrechtlich wurde die Differenzierung als unbedenklich beurteilt: VfGH 13.12.1972, B 145/72, und VfGH 20.6.1994, B 473/92.

Wirtschaftsgütern als gewillkürtes Betriebsvermögen ist zulässig.“) gestrichen oder verneint werden. Die Zuordnung zum Betriebsvermögen würde sich dann nach den bei § 4 Abs 1 EStG etablierten Grundsätzen richten und insofern eine Gleichbehandlung aller Varianten der Gewinnermittlung herstellen. Alternativ könnte erwogen werden, dass (nur) proportional besteuerte Einkunftsquellen (Wertpapiere, Immobilien) nicht gewillkürt werden können, um die oben dargelegte Ungleichbehandlung mit dem Privatvermögen in diesen Bereichen zu beseitigen.

3.4. Zuwendungen von Kapitalerträgen an Begünstigte von Privatstiftungen (insbesondere im Ausland)

3.4.1. Mögliche Probleme im System von Zwischensteuer und Zuwendungen

Zuwendungen eigennütziger Privatstiftungen an ausländische begünstigte und letztbegünstigte natürliche Personen unterliegen der beschränkten Steuerpflicht nach § 98 Abs 1 Z 5 lit a EStG²²⁹ in Form des 27,5-%-igen Kapitalertragsteuerabzugs nach §§ 27a, 93 ff EStG;²³⁰ dies gilt grundsätzlich auch für Letztzuwendungen im Rahmen der Stiftungsauflösung.²³¹ Ob und inwieweit freilich für diese beschränkte Steuerpflicht von Zuwendungen an ausländische Begünstigte das österreichische Besteuerungsrecht auch tatsächlich wahrgenommen werden kann, ist anhand des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) zwischen Österreich und dem Ansässigkeitsstaat des Begünstigten zu prüfen.²³² Zuwendungen von Privatstiftungen fallen bei OECD-konformen Abkommen nach Rechtsprechung,²³³ Verwaltungspraxis²³⁴ und herrschender Lehrmeinung²³⁵

²²⁹ StfR 2009 Rz 261; EAS 2321 = SWI 2003, 442; siehe zur Steuerpflicht nach § 98 EStG aufgrund der Zuordnung der Zuwendungen zu den Kapitaleinkünften auch bereits ErlRV 1132 BgNR XVIII. GP, 38 (zum PSG); ausführlich *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung⁴ (2019) Rz 1351 ff; *Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht² (2019) Rz VII/82.

²³⁰ Innerstaatliche Ausnahmen – auch von der beschränkten Steuerpflicht – bestehen hinsichtlich der Kürzung der Zuwendung um die Stiftungseingangswerte beim Widerruf für „Altvermögen“ (§ 27 Abs 5 Z 9 EStG) sowie für steuerneutrale Substanzauszahlungen von „Neuvermögen“ (§ 27 Abs 5 Z 8 EStG); in beiden Fällen kann dies bereits beim Kapitalertragsteuerabzug berücksichtigt werden. Dazu etwa *Wurm* in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA² (2019) Art 21 Rz 188; *Ludwig* in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), Stiftungshandbuch³ (2022) Rz 13/65b.

²³¹ Siehe auch EAS 3086 = SWI 2009, 475 (keine Behandlung als Liquidationsgewinn).

²³² Dazu ausführlich *Kofler*, Die österreichische Privatstiftung im Internationalen Steuerrecht: Zuwendungen an ausländische Begünstigte, ZFS 2015, 231 (231 ff); *Wurm* in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA² (2019) Art 21 Rz 188; *Ludwig* in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), Stiftungshandbuch³ (2022) Rz 13/65b.

²³³ VwGH 23.10.2013, EU 2013/0007 (2010/13/0130) (zum DBA Belgien); Weiters BFG 5.1.2024, RV/4100535/2016 (zu den DBA mit der Slowakei, Polen, Russland, Serbien, Ukraine, Kroatien, Rumänien sowie Bosnien und Herzegowina); BFG 9.2.2024, RV/6100676/2016 (zum DBA Schweiz); BFG 26.3.2024, RV/6100677/2016 (zum DBA Schweiz).

²³⁴ StfR 2009 Rz 262; EAS 617 = SWI 1995, 180 (zum „alten“ DBA USA); EAS 873 = SWI 1996, 305 (zum DBA Schweiz); EAS 947 = EAS 1996, 470 (zum DBA Großbritannien); EAS 989 = SWI 1997, 56 (zu den DBA mit Belgien, Frankreich und der Schweiz sowie zum „alten“ DBA Deutschland); EAS 1184 = SWI 1998, 76 (zum DBA Liechtenstein); EAS 1315 = SWI 1998, 459 (zum DBA USA), EAS 1409 = SWI 1999, 149 (zum DBA Liechtenstein); EAS 1450 = SWI 1999, 299 (zum DBA USA); EAS 1519 = SWI 1999, 466 (zum DBA USA); EAS 1527 = SWI 1999, 542 (zum DBA USA); EAS 1762 = SWI 2001, 53 (zum DBA USA); EAS 2074 = SWI 2002, 368 (zum DBA Ungarn); EAS 2321 = SWI 2003, 442 (zu den DBA mit Norwegen und der Schweiz); EAS 2436 = SWI 2004, 275 (zum DBA Schweiz); EAS 2482 = SWI 2005, 202 (zu den DBA Spanien, Italien und Schweiz); EAS 3091 = SWI 2009, 529 (zum DBA CSSR); EAS 3197 = SWI 2011, 124 (zum DBA Schweiz).

²³⁵ ZB *Lechner*, Kapitalertragsteuer und Doppelbesteuerungsabkommen, in: *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg), Kapitalertragsteuer (2003) 241 (246); *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht² (2009) Rz I/121; *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht² (2009) Rz II/543; *Stangl* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock* (Hrsg), KStG³¹ (Dez. 2018) Tz 136 ff; *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung⁴ (2019) Rz 1353 f; *Bendlinger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht² (2019) Rz XIII/388; *Wurm* in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA² (2019) Art 21 Rz 188; *Ludwig* in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), Stiftungshandbuch³ (2022) Rz 13/65 ff; *Riedl/Streicher* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* (Hrsg), KStG³ (2022) § 13 Rz 184; kritisch *Bergmann*, An Argument for Treating Distributions by Austrian Private Foundations to Foreign Beneficiaries as Dividends under Tax Treaties Based on the OECD Model, BIT 2020, 481 (481 ff).

gleichermaßen unter den subsidiären Auffangtatbestand der „anderen Einkünfte“ nach Art 21 OECD-Musterabkommen (OECD-MA), woraus grundsätzlich das ausschließliche Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates des Begünstigten folgt und das österreichische Besteuerungsrecht gänzlich ausgeschlossen ist.²³⁶ Die Zuwendungen sind diesfalls von der österreichischen Kapitalertragsteuer vollständig zu entlasten.²³⁷ Dies ergibt sich daraus, dass Stiftungszuwendungen nicht als Dividenden nach Art 10 OECD-MA zu qualifizieren sind, weil Stiftungen eigentümerlos sind und es daher an einem „Anteil“ bzw an „aus sonstigen Gesellschaftsanteilen“ stammende Einkünften im abkommensrechtlichen Sinne mangelt. Manche österreichischen DBA weichen deshalb vom OECD-MA ab und beziehen Stiftungszuwendungen in die Dividendenbesteuerung mit ein. Die Anwendbarkeit des Dividendenartikels auf Stiftungszuwendungen wird von der herrschenden Ansicht²³⁸ und der Verwaltungspraxis²³⁹ bereits dann bejaht, wenn das konkrete Abkommen – abweichend vom OECD-MA – alle Einkünfte als „Dividenden“ behandelt, die – als nichtabzugsfähige Einkommensverwendung – nach innerstaatlichem Recht den Einkünften aus Aktien gleichgestellt sind.²⁴⁰ Diese Einbeziehung erfolgt gegenwärtig etwa im Verhältnis zu Deutschland²⁴¹ und ist auch in der geplanten Revision des DBA mit der Schweiz vorgesehen.²⁴² In diesen Fällen verbleibt Österreich ein (wenngleich in der Regel auf 15 % reduziertes) Quellenbesteuerungsrecht.

Die jeweilige Besteuerung von Zuwendungen hat allerdings auch Rückwirkungen auf die Besteuerung der Privatstiftung selbst: **Bei Privatstiftung wird nach § 13 Abs 3 iVm § 22 Abs 2 KStG eine „Zwischensteuer“ in Höhe der Körperschaftsteuer auf bestimmte Einkünfte erhoben, die plangemäß wieder gutgeschrieben wird (bzw in einem Kalenderjahr von vorneherein unterbleiben kann), wenn die Stiftungen Zuwendungen tätigt, die der Kapitalertragsteuerabzugspflicht unterliegen.** Damit – so ein konzeptioneller Eckpfeiler der Stiftungsbesteuerung in Österreich – sind die Begünstigten gedanklich den „privaten Sparern“ gleichgestellt, weil die ausgezahlten Zugewinne der Stiftung aus Kapitalveranlagungen letztlich nur einer 27,5-%-igen Steuer unterliegen.

²³⁶ Für eine ausführliche Übersicht zu den einzelnen österreichischen DBA und die Qualifikation von Stiftungszuwendungen als „andere Einkünfte“ oder „Dividenden“ und die korrespondierenden Quellenbesteuerungsrechte siehe die Übersicht im Anhang bei *Kofler*, Die österreichische Privatstiftung im Internationalen Steuerrecht: Zuwendungen an ausländische Begünstigte, ZFS 2015, 231 (231 ff), sowie zB *Stangl* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock* (Hrsg), KStG³¹ (Dez. 2018) Tz 136 ff; *Ludwig* in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), Stiftungshandbuch³ (2022) Rz 13/65b; *Wurm* in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA² (2019) Art 21 Rz 188.

²³⁷ EAS 873 = SWI 1996, 305; EAS 947 = EAS 1996, 470; EAS 1450 = SWI 1999, 299; EAS 1762 = SWI 2001, 53; EAS 2074 = SWI 2002, 368; EAS 2436 = SWI 2004, 275; EAS 3091 = SWI 2009, 529.

²³⁸ So zB *Kofler*, Die österreichische Privatstiftung im Internationalen Steuerrecht: Zuwendungen an ausländische Begünstigte, ZFS 2015, 231 (231 ff); *Ludwig* in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), Stiftungshandbuch³ (2022) Rz 13/65 ff; *Bendlinger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht² (2019) Rz XIII/388; zweifelnd *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht² (2009) Rz II/545.

²³⁹ EAS 3086 = SWI 2009, 475 (zum DBA Kanada); EAS 3091 = SWI 2009, 529 (zum DBA Tschechien); EAS 3106 = SWI 2009, 578 (zum DBA Großbritannien); aA offenbar noch EAS 947 = EAS 1996, 470 (zum DBA Großbritannien).

²⁴⁰ So zB in den Abkommen mit Australien, Bahrain, Barbados, Bulgarien, Großbritannien, Hongkong, Irland, Kanada etc. Folgt man dieser Auslegung nicht, wäre speziell in den DBA mit Australien (Art 21 Abs 2), Chile (Art 21 Abs 3), Kanada (Art 21 Abs 2), Kuba (Art 21 Abs 3), Neuseeland (Art 21 Abs 1) und Pakistan (Art 23 Abs 3) das österreichische Besteuerungsrecht nicht eingeschränkt, sondern könnte zur Gänze wahrgenommen werden; siehe auch *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht² (2009) Rz II/547.

²⁴¹ Siehe nur EAS 2321 = SWI 2003, 442; EAS 2965 = SWI 2008, 227; EAS 3207 = SWI 2011, 140; weiters zB EAS 2482 = SWI 2005, 202; dazu auch *Jirousek*, Das neue DBA mit Deutschland, ÖStZ 2000/783, 370 (374); *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht² (2009) Rz II/546; *Kofler*, Die österreichische Privatstiftung im Internationalen Steuerrecht: Zuwendungen an ausländische Begünstigte, ZFS 2015, 231 (231 ff); *Marschner*, Familienstiftung⁴ (2019) Rz 1354; *Wurm* in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA² (2019) Art 21 Rz 188; *Riedl/Streicher* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* (Hrsg), KStG³ (2022) § 13 Rz 185.

²⁴² Dazu *Petriz*, Die Auswirkung der geplanten DBA Revision Österreich – Schweiz auf österreichische Privatstiftungen, ZFS 2024, 25 (25 f).

Bis zum Abgabenänderungsgesetz (AbgÄG) 2015²⁴³ wurde das Unterbleiben der auf Ebene der Stiftung vorläufigen anfallenden Zwischenbesteuerung eben davon abhängig gemacht, dass im Veranlagungszeitraum kapitalertragsteuerpflichtige Zuwendungen ohne „Entlastung“ aufgrund eines DBA oder nach § 240 Abs 3 BAO erfolgten (§ 13 Abs 3 letzter Satz KStG aF); auch eine Gutschrift oder Erstattung in Folgeperioden war ausgeschlossen, wenn abermals Zuwendungen an durch Doppelbesteuerungsabkommen geschützte Empfänger getätigt wurden (§ 24 Abs 5 Z 2 KStG aF).²⁴⁴ Erfasst war dabei jedes Ausmaß der „Entlastung“ von der österreichischen Zuwendungsbesteuerung, sodass die Zwischenbesteuerung unabhängig davon erfolgte, ob es zu einer „Vollentlastung“ (zB Art 21 OECD-MA) oder nur einer Reduktion der Quellensteuer (zB auf 15 %) kam.²⁴⁵ Lediglich im Fall der Stiftungsauflösung wurde die in der Vergangenheit entrichtete und noch nicht verwertete Zwischensteuer im Rahmen der letzten Veranlagung gutgeschrieben („Letztgutschrift“; § 24 Abs 5 Z 6 KStG aF), und zwar unabhängig davon, ob die Zuwendungen anlässlich der Auflösung der Kapitalertragsteuer unterlegen sind oder zB aufgrund eines DBAs oder als steuerneutrale Substanzauszahlung befreit waren.²⁴⁶ Dieses System war in sich widersprüchlich,²⁴⁷ führte aber idealtypisch durch die Letztgutschrift dazu, dass die Zwischensteuer zumindest im Ergebnis keinen endgültigen Steueraufwand auf Stiftungsebene bewirkte.²⁴⁸

Letztlich griffen jedoch die unionsrechtlichen Bedenken gegen dieses „vertrackte“ Interagieren zwischen Zuwendungsbesteuerung und Zwischenbesteuerung durch.²⁴⁹ **In F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt befand der EuGH diese Bindung einer Steuerbefreiung der Privatstiftung an eine nicht wegen eines DBAs zu unterlassende oder rückgängig zu machende Besteuerung der Zuwendung beim Begünstigten als nicht mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar.**²⁵⁰ Die „Letztgutschrift“ war für den EuGH auch das wesentliche Argument dafür, das zur Rechtfertigung – analog *ACT Group Litigation*²⁵¹ – vorgebrachte Argument abzulehnen, es werde durch das österreichische System eine konsequente Einmalbesteuerung gesichert.²⁵²

²⁴³ BGBl I 2015/163.

²⁴⁴ Dies seit dem AbgÄG 2004, BGBl I 2004/180 (Zuwendungen, „für die Kapitalertragsteuer abgeführt wurde“, anstatt Zuwendungen, „die nicht zu einem Unterbleiben der Besteuerung gemäß § 13 Abs. 3 letzter Satz geführt haben“). Siehe zB *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Stiftungssteuerrecht² (2010) Rz II/424. Für die Rechtslage vor der Änderung des § 24 KStG durch das AbgÄG 2004 wurde § 24 Abs 5 Z 2 KStG hingegen – entgegen der Verwaltungspraxis und der Auffassung der Gesetzesmaterialien (ErlRV 686 BlgNR XXII. GP, 20) – von Rechtsprechung (so UFS 10.6.2010, RV/1163-W/05, und insofern bestätigend VwGH 23.10.2013, 2010/13/0130) und Schrifttum (zB *Nowotny*, Die Zwischenbesteuerung bei ausländischen Begünstigten, SWI 2001, 307 ff) so verstanden, dass es zu einer Gutschrift kam, wenn in einer späteren Periode Zuwendungen an abkommensgeschützte Empfänger getätigt wurden.

²⁴⁵ Dazu ErlRV 896 BlgNR XXV. GP, 9 (zum AbgÄG 2015), sowie zuvor bereits *Lang*, Die „Zwischenbesteuerung“ der Privatstiftung bei Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte, JBl 2003, 802 (809); *Schuchter* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 24 Tz 123.

²⁴⁶ VwGH 23.10.2013, 2010/13/0130; Rz 126 StfR 2009; weiters zB *Kofler*, Ertragsteuerliche Folgen des Widerrufs einer Privatstiftung, in: *Fitz ua* (Hrsg), Festschrift für Hellwig Torggler (2013) 609 (613 f).

²⁴⁷ Siehe dazu nur *Staringer*, ECJ Pending Cases from Austria – F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt and Finanzamt Linz, in: *Lang ua* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2014 (2015) 1 (9).

²⁴⁸ *Marschner*, Auflösung einer Privatstiftung, ZFS 2006, 101 (104); *Marschner/Offerhaus/Wimmer*, Die Errichtung einer österreichischen Privatstiftung durch deutsche Unternehmer, in: *Eiselsberg* (Hrsg), Stiftungsrecht Jahrbuch 2007 (2007) 201 (226).

²⁴⁹ Siehe überdies zu den zu den verfassungs- und abkommensrechtlichen Bedenken *Lang*, Die „Zwischenbesteuerung“ der Privatstiftung bei Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte, JBl 2003, 802 (808 ff); zu den unionsrechtlichen Bedenken auch *Kofler*, Die österreichische Privatstiftung im Internationalen Steuerrecht: Zuwendungen an ausländische Begünstigte, ZFS 2015, 231 (234 ff mwN).

²⁵⁰ EuGH 17.9.2015, C-589/13, *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, EU:C:2015:612; siehe auch die Vorlage des VwGH 23.10.2013, 2010/13/0130 (vorgehend UFS 10.6.2010, RV/1163-W/05); dazu zB *Marschner*, Nichtentlastung von der Zwischensteuer bei ausländischen Begünstigten – EuGH am Zug, ZFS 2014, 13 (13); *Pinetz*, Vereinbarkeit der „Zwischensteuer“ mit der Kapitalverkehrsfreiheit, eolx 2014/187, 469 (469 f).

²⁵¹ EuGH 12.12.2006, C-374/04, *ACT Group Litigation*, EU:C:2006:773, Rn 59.

²⁵² EuGH 17.9.2015, C-589/13, *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, EU:C:2015:612, Rn 78 f.

Die durch *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt* induzierte **Neuordnung der Zwischenbesteuerung durch das AbgÄG 2015**²⁵³ brachte sodann zwei große Änderungskomplexe:

- Erstens unterbleibt seither im Falle der „Entlastung“²⁵⁴ aufgrund eines DBA die Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer oder Gutschrift nicht mehr gänzlich, sondern nur insoweit, „als“ die Zuwendungen „nicht endgültig mit Kapitalertragsteuer belastet“ sind (§ 13 Abs 3 letzter Satz bzw § 24 Abs 5 Z 2 und 3 KStG).²⁵⁵ Ist allerdings das österreichische Besteuerungsrecht überhaupt ausgeschlossen (zB entsprechend Art 21 Abs 1 OECD-MA), kommt es – wie schon nach der Rechtslage vor dem AbgÄG 2015 – zu überhaupt keiner Reduktion der Zwischensteuer.
- Zweitens wird auch die Letztgutschrift davon abhängig gemacht, dass eine endgültige Belastung mit Kapitalertragsteuer erfolgt (§ 24 Abs 5 Z 6 KStG).²⁵⁶ Damit wurde mit dem AbgÄG 2015 auch vom früheren System abgewichen, die Zwischensteuer nur als Vorabbesteuerung späterer Zuwendungen anzusehen, die keinen endgültigen Steueraufwand bewirken soll.

Auch diese Neuregelung ist allerdings unionsrechtlichen Bedenken ausgesetzt, führt sie doch weiterhin zu einer Differenzierung zwischen inländischen und grenzüberschreitenden Zuwendungen.²⁵⁷ Diese Zweifel wurden jüngst auch vom Bundesfinanzgericht (BFG) bestätigt.²⁵⁸ **Das BFG kam in mehreren Entscheidungen zu dem Schluss, dass § 13 Abs 3 letzter Absatz KStG idF AbgÄG 2015 mit der Kapitalverkehrsfreiheit (Art 63 Abs 1 AEUV) unvereinbar und daher nicht anzuwenden ist, da eine offenkundige Europarechtswidrigkeit des innerstaatlichen Rechts vorliege.** Insbesondere für jene DBA, die zu einer vollständigen Entlastung von der Kapitalertragsteuer führen (nach Art 21 Abs 1 OECD-MA), leitet das BFG dies unmittelbar aus *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt* ab. Aber auch für jene Abkommen, die „eine teilweise Entlastung der Zuwendung von der KEST aufgrund der Ansässigkeit der Begünstigten vorsehen“, kommt es „weiterhin dazu, dass aufgrund der bloß prozentuellen Reduktion des Zwischensteuerbetrages diese Privatstiftungen im Vergleich zu Privatstiftungen, die Zuwendungen ausschließlich an im Inland ansässige Begünstigte vornehmen“, einen europarechtswidrigen Liquiditätsnachteil erleiden. Diese Folgerung gelte aufgrund der weltweiten Wirkung der Kapitalverkehrsfreiheit auch im Verhältnis

²⁵³ §§ 13 Abs 3, 24 Abs 5 KStG idF AbgÄG 2015, BGBl I 2015/163 (ab 1.1.2016). Zum unionsrechtlichen Hintergrund andeutungsweise ErlRV 896 BlgNR XXV. GP, 9 (zum AbgÄG 2015), und ausführlich *Moritz*, Zuwendungen an ausländische Begünstigte: Neuregelung als der Weisheit letzter Schluss? PSR 2015/44, 164 ff.

²⁵⁴ An der Quelle oder aufgrund einer Rückerstattung, die sodann als rückwirkendes Ereignis nach § 295a BAO behandelt wird; siehe dazu und zu den verfahrensrechtlichen Problemen *Stangl* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock* (Hrsg), KStG³¹ (Dez. 2018) Tz 143 f; *Ludwig* in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), Stiftungshandbuch³ (2022) Rz 12/72b und Rz 12/93.

²⁵⁵ Erfolgt beispielsweise eine abkommensrechtlichen Entlastung einer Zuwendung iHv 100 von 27,5% auf 15%, wird die Zuwendung nur in einem Ausmaß von 54,55% (15%/27,5%) endgültig mit KEST belastet; die Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer wird daher korrespondierend um 54,55 (54,55% von 100) reduziert. Siehe auch die Beispiele in ErlRV 896 BlgNR XXV. GP, 9 (zum AbgÄG 2015).

²⁵⁶ Siehe zB *Stangl* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock* (Hrsg), KStG³¹ (Dez. 2018) § 24 Tz 106 f; *Brugger* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* (Hrsg), WU-KStG³ (2022) § 24 Rz 134; zum Hintergrund auch den Bericht der Steuerreform-Kommission 2014 (Dez. 2014), 140 ff).

²⁵⁷ Siehe dazu mwN *Stangl* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock* (Hrsg), KStG³¹ (Dez. 2018) Tz 147; *Ludwig* in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), Stiftungshandbuch³ (2022) Rz 12/72b; *Riedl/Streicher* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* (Hrsg), WU-KStG³ (2022) § 13 Rz 187 f.

²⁵⁸ Siehe BFG 5.1.2024, RV/4100535/2016 (Amtsrevision beim VwGH zur Zahl Ro 2024/15/0012) (zu Begünstigten in der Slowakei, Polen, Russland, Serbien, Ukraine, Kroatien, Rumänien, Bosnien und Herzegowina); BFG 9.2.2024, RV/6100676/2016 (Amtsrevision beim VwGH zur Zahl Ro 2024/15/0014) (Begünstigte in der Schweiz); BFG 26.3.2024, RV/6100677/2016 (Amtsrevision beim VwGH zur Zahl Ro 2024/15/0016) (Begünstigte in der Schweiz). Siehe dazu zB *Kampitsch*, Unionsrechtswidrigkeit der Zwischensteuerentlastung bei ausländischen Begünstigten, ZFS 2024, 17 ff; *Fraberger/Franke*, Zuwendungen an ausländische Begünstigte: Stiftungssteuerrecht im Umbruch? PSR 2024/17, 53 ff; *Staringer*, Zwischensteuerentlastung bei Privatstiftungen und Unionsrecht – alles klar? SWK 2025, 365 ff mwN.

zu Drittstaaten.²⁵⁹ Die herrschende Ansicht im Schrifttum scheint diese Beurteilung des BFG zu teilen, wenngleich ihr auch entgegengehalten wird, dass eben seit dem AbgÄG 2015 und dem Abhängigmachen der Letztgutschrift von einer endgültigen Belastung mit Kapitalertragsteuer eine konsequente Einmalbesteuerung verwirklicht worden sei²⁶⁰ und nach *ACT Group Litigation* das Recht des Sitzstaat der Gesellschaft „zur Besteuerung eines Einkommens, das durch eine in seinem Hoheitsgebiet ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit erzielt wurde“, unangetastet bleibt.²⁶¹ **Diese Zweifel haben den VwGH veranlasst, ein Vorabentscheidungsersuchen zu diesem Thema an den EuGH zu richten, das derzeit anhängig ist.**²⁶²

3.4.2. Lösungsansatz durch Aufgabe der Zwischenbesteuerung

Nahezu ungeachtet dieses beim EuGH anhängigen Verfahrens zur Rechtslage nach dem AbgÄG 2015 wäre es rechtspolitisch wohl an der Zeit, vom „Zwittersystem“ der Zwischenbesteuerung abzurücken.²⁶³ **Zumal nämlich die Zwischensteuer nicht überhaupt aufgegeben, sondern ab 2026 von (nunmehr 23 %) sogar auf 27,5 % angehoben und damit der Zuwendungsbesteuerung angeglichen wurde,**²⁶⁴ **spricht Vieles dafür, bei den heute von der Zwischenbesteuerung erfassten Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG) und aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30 EStG) einfach stattdessen einen erhöhten Körperschaftsteuersatz (27,5 %) vorzusehen, dafür aber die nachfolgenden Zuwendungen aus diesen Vermögensmehrungen steuerfrei zu stellen.**²⁶⁵ Für Kapitaleinkünfte könnte die erforderliche Körperschaftsbesteuerung der Stiftung wohl am einfachsten durch den KEST-Abzug hergestellt werden (also insbesondere die KEST-Befreiung nach § 94 Z 12 EStG auf Dividenden und vergleichbare Gewinnanteile nach § 27 Abs 2 Z 1 EStG beschränkt werden). Dies würde natürlich Fragen der Eingangsbeurteilung aufwerfen und eine Evidenthaltung jener Einkünfte erfordern, die bereits voll auf Stiftungsebene vorbelastet sind, wäre aber der gegenwärtigen Rechtslage bei kombinierter Betrachtung von Privatstiftung und Begünstigten wirtschaftlich ungefähr gleichwertig und zudem diskriminierungsfrei. **Ein Abgehen vom „Zwittersystem“ hätte zudem den budgetären Vorteil, dass in Österreich immer die volle Körperschaftsteuerbelastung von 27,5 % verbliebe, ohne dass es auf die Ansässigkeit der Begünstigten ankäme.** Das Übergangsrecht müsste natürlich sicherstellen, dass vorhandene Zwischensteuerguthaben nicht verloren gehen.

²⁵⁹ So ohne weitere Diskussion auch BFG 5.1.2024, RV/4100535/2016 (für Zuwendungen an Begünstigte, die in Russland, Serbien, Ukraine sowie Bosnien und Herzegowina ansässig waren).

²⁶⁰ *Staringer*, Zwischensteuerentlastung bei Privatstiftungen und Unionsrecht – alles klar? SWK 2025, 365 (371 f).

²⁶¹ EuGH 12.12.2006, C-374/04, *ACT Group Litigation*, EU:C:2006:773, Rn 59.

²⁶² VwGH 24.6.2025, EU 2025/0003-1 (Ro 2024/15/0016) (zu BFG 26.3.2024, RV/6100677/2016). Siehe auch ohne Auseinandersetzung mit der unionsrechtlichen Frage die Aufhebung in VwGH 23. 7. 2025, Ro 2024/15/0014 (zu BFG 9.2.2024, RV/6100676/2016). Zu BFG 5.1.2024, RV/4100535/2016, ist die Amtsrevision weiterhin beim VwGH zur Zahl Ro 2024/15/0012 anhängig.

²⁶³ Für rechtspolitische Vorschläge siehe zB *Beiser*, Privatstiftungen im Licht des Unionsrechts und Markteinkommensbesteuerung, RdW 2014/131, 101 (102); *Beiser*, EuGH: Erstattung der KöSt einer Privatstiftung auch bei Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte, RdW 2015/573, 668 (66 f); *Hayden/Hayden*, (Verschärfte) Unionsrechtswidrigkeit der Zwischenbesteuerung bei Privatstiftungen, PSR 2016/34, 143 (147 ff).

²⁶⁴ § 22 Abs 2 KStG i d F BSMG 2025 Teil II, BGBl I 2025/20; siehe bereits das Regierungsprogramm 2025-2029 „Jetzt das Richtige tun. Für Österreich.“ (2025) 17.

²⁶⁵ Siehe bereits *Beiser*, Privatstiftungen im Licht des Unionsrechts und Markteinkommensbesteuerung, RdW 2014/131, 101 (102), und *Beiser*, EuGH: Erstattung der KöSt einer Privatstiftung auch bei Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte, RdW 2015/573, 668 (66 f) (wenngleich insofern wesentlich weitergehend, als auch die Anwendung des § 10 KStG auf Stiftungsebene entfallen und originäres Markteinkommen der Stiftung mit einem höheren Steuersatz erfasst werden sollte, um eine Gleichstellung mit dem Direktbezug durch natürliche Personen zu erreichen).

3.5. Begünstigungen der Kapitalakkumulation im Allgemeinen

3.5.1. Unterschiedlicher Einfluss der Besteuerung auf die Kapitalakkumulation

Die Einkommensteuer ist als Abschnittssteuer konzipiert und verringert daher im Zeitpunkt der Vereinnahmung im Falle von Quellensteuern wie der Lohn- und Kapitalertragsteuer oder spätestens nach Ablauf des Kalenderjahres den Nettoertrag der wirtschaftlichen Aktivität, welcher sich in Geld oder einem geldwerten Vorteil ausdrückt. Dies erschwert die Kapitalakkumulation, weil die Wiederveranlagung von Erträgen nur abzüglich der steuerlichen Belastung möglich ist. Dies trifft besonders Arbeitnehmer: Einkünfte aus laufender Tätigkeit (insbesondere Lohneinkünfte) werden periodengleich versteuert, wodurch für deren Reinvestition nur die Nachsteuerbeträge zur Verfügung stehen. **Bei bestimmten Vermögensanlagen kann demgegenüber die Besteuerung durch Unterlassen der Realisierung hinausgeschoben werden.**²⁶⁶ Der Effekt der Kapitalakkumulation wirkt sich typischerweise dann begünstigend aus, wenn er mit einem nennenswerten Veranlagungsvermögen verbunden ist; die hierfür nötige Eintrittsschwelle (Liquidität für langfristige Vermögensanlage, Beratungszugang) ist für Arbeitnehmer mit regelmäßigem Konsumbedarf in der Praxis nur eingeschränkt erreichbar.

Demgegenüber können Personen mit großem Vermögen, welches sie selbst erwirtschaftet oder vielleicht auch geerbt haben, die steuerliche Realisierung von Erträgen aus Kapital und Immobilien bei gezielter Vorgangsweise vermeiden und auf diese Weise die Kapitalakkumulation verstärken. Überdies werden selbst bei der Realisierung von Immobilien- oder Kapitalvermögen die Gewinne mit fixen Steuersätzen (27,5 % bzw 30 %) besteuert, die bei hohen Einkommen deutlich unter dem Grenzsteuersatz des progressiven Tarifs (bis zu 55 %) liegen. Im Falle der Verlagerung von Einkünften in Körperschaften lässt sich darüber hinaus im Falle einer Wiederveranlagung vom geringeren Körperschaftsteuersatz von 23 % im Inland und bei Nutzung ausländischer Körperschaften womöglich von noch geringeren Steuersätzen profitieren.

In einzelnen Bereichen hat die Gesetzgebung im Übrigen durchaus Maßnahmen ergriffen, die Kapitalakkumulation einzubremsen. **So ist das System der Zwischenbesteuerung von Privatstiftungen in § 13 Abs 3 KStG, wie dessen Name auch andeutet, spezifisch vor dem Hintergrund geschaffen worden, eine zuvor „im Zinsenvorteil liegende Besteuerungslücke“ zu schließen.**²⁶⁷ Zuvor blieb eine Privatstiftung vereinfacht gesprochen insoweit steuerfrei, als sie Einkünfte erzielte, die bei unmittelbarem Empfang durch eine Privatperson ebenso wie die späteren Zuwendungen aus der Stiftung besteuert würden. Mit anderen Worten: Die Erzielung von Kapitaleinkünften über eine Stiftung mit nachfolgender Zuwendung sollte nicht höher besteuert werden als die unmittelbare Erzielung derselben Kapitaleinkünfte durch eine natürliche Person. Diese Entscheidung wurde bei Schaffung des Privatstiftungswesens von der Gesetzgebung bewusst getroffen, um das Halten etwa von Unternehmensanteilen in einer Stiftung nicht unattraktiver als im Privatvermögen zu machen und damit die beabsichtigten volkswirtschaftlichen Zwecke der Privatstiftung – unter anderem langfristige Erhaltung von Vermögenswerten unabhängig von der zivilrechtlichen Situation und Person des Stifters – nicht mit steuerlichen Nachteilen zu überlagern. Ein möglicher Thesaurierungseffekt durch die Steuerfreiheit auf Ebene der Stiftung vor Zuwendung war damals schon angesprochen, aber angesichts des Versorgungsauftrags der Stiftung für allenfalls temporär erachtet worden.²⁶⁸ Die Zwischensteuer wurde sodann spezifisch geschaffen, um ebendiesen zeitlichen Vorteil zumindest zu schmälern. Durch die Erhebung einer geplant „vorläufigen“ Steuer auf Ebene der Privatstiftung mit späterer Gutschrift bei Vornahme

²⁶⁶ Dazu schon oben Abschnitte 1.2.2. und 1.4.2.

²⁶⁷ Siehe ErläutRV 311 BlgNR 21. GP 175.

²⁶⁸ Siehe ErläutRV 1132 BlgNR 18. GP 17.

steuerpflichtiger Zuwendungen sollte eine effektive Einmalbesteuerung ohne Thesaurierungsvorteile durch zwischenzeitliche „Steuerfreiheit“ sichergestellt werden.²⁶⁹

Mit der Zwischenbesteuerung wurde auch die in § 13 Abs 4 KStG verankerte Möglichkeit geschaffen, bei Veräußerung bestimmter Kapitalanteile die aufgedeckten stillen Reserven auf neue Kapitalanteile zu übertragen und damit die Zwischenbesteuerung aufzuschieben. Für diese Fälle wurde ein Thesaurierungseffekt daher bewusst nach dem Wesen der vorigen Rechtslage weiter ermöglicht, offenbar um Vermögensumschichtungen in den Kapitalanlagen der Privatstiftung nicht durch die neu eingeführte Zwischensteuer zu verhindern und deren Einführung abzumildern. Ob eine solche Abmilderung über 20 Jahre nach Einführung der Zwischenbesteuerung noch erforderlich scheint, kann in Frage gestellt werden. **§ 13 Abs 4 KStG stellt isoliert betrachtet sicher einen Steuervorteil für die langfristige Vermögensveranlagung in der Privatstiftung dar,** welche jedoch durch andere Entwicklungen wiederum mit steuerlichen Nachteilen verbunden ist. So ist die ursprünglich als „Ermäßigung“ gegenüber der Erbschaft- und Schenkungssteuer geschaffene Stiftungseingangssteuer von mittlerweile 3,5 % für die der Stiftung zugewendeten Werte nach Wegfall dieser Steuer und Aufhebung der Gesellschaftsteuer ein isolierter steuerlicher „Eingangspreis“ exklusiv für die Übertragung von Vermögen an diese Art von Körperschaften. § 13 Abs 4 KStG ist damit ein letztes steuerliches „Entgegenkommen“ (und auch das eben nur in Form eines Steueraufschubs) an den ursprünglichen Gedanken der Privatstiftung, ein zivilrechtliches Vehikel für die langfristige Vermögensbindung im Inland bereitzustellen. **Eine Abschaffung unter Inkaufnahme des „Attraktivitätsverlusts“ der österreichischen Privatstiftung schiene freilich – gerade im Lichte der schon mit Einführung der Zwischensteuer verfolgten Hintanhaltung von Thesaurierungsvorteilen – durchaus denkbar.** Sie sollte jedoch allenfalls im Rahmen einer ohnedies drängenderen Reform des Zwischensteuersystems (dazu schon oben Abschnitt 3.4.2.) insgesamt erwägt werden.

3.5.2. Langfristige Immobilieninvestitionen

Das zentrale Instrument der Besteuerung von Immobilienveräußerungen ist die Immobilienertragsteuer (ImmoESt) mit einem festen Steuersatz von 30 % vom Veräußerungsgewinn. Mit der Anwendung des besonderen Steuersatzes ist die Einkommensteuer natürlicher Personen abgegolten, sodass die Einkünfte weder dem progressiven Tarif (von bis zu 55 %) unterliegen noch im Rahmen der Veranlagung zu berücksichtigen sind (kein „Schatteneffekt“ in Form der Erhöhung des Durchschnittssteuersatzes für andere Einkünfte). Dieser Sondersteuersatz findet grundsätzlich sowohl auf Veräußerungen aus dem Privatvermögen als auch auf jene aus dem Betriebsvermögen natürlicher Personen Anwendung. Auf Antrag können die unter den besonderen Steuersatz fallenden Einkünfte allerdings auch mit dem allgemeinen Steuertarif versteuert werden (Regelbesteuerungsoption). Steuerfrei sind hingegen Veräußerungen von als Hauptwohnsitz genutzten Immobilien gemäß § 30 Abs 2 EStG.

Der besondere Steuersatz von 30 % gilt hingegen nicht, wenn das Grundstück dem Umlaufvermögen zuzurechnen ist oder ein Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken (gewerblicher Grundstückshandel)²⁷⁰ liegt oder der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird²⁷¹. Ebenso unterliegt die Veräußerung durch eine Kapitalgesellschaft dem normalen Körperschaftsteuersatz von 23 %, sodass sich bei Ausschüttung des Veräußerungserlöses letztlich eine reguläre Gesamtsteuerbelastung von 44,175 % ergibt. Im Bereich der Privatstiftungen kommt auf diese Einkünfte (derzeit noch²⁷²) das

²⁶⁹ Siehe ErläutRV 311 BgNR 21. GP 175.

²⁷⁰ § 30a Abs 3 Z 2 EStG; zum Begriff Rz 6686 EStR.

²⁷¹ § 30a Abs 4 EStG.

²⁷² Siehe für einen Reformvorschlag oben Abschnitt 3.4.2.

Zwischensteuerregime des § 13 Abs 3 (siehe dort Z 2) und § 22 Abs 2 KStG oder die Zuwendungsbesteuerung zur Anwendung, sodass im Ergebnis eine 27,5%-ige Besteuerung eintritt.

Gemäß § 30 Abs 3 EStG sind bei privaten Grundstücksveräußerungen als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Die Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen (AfA), soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern.

Immobilieninvestitionen sind im Vergleich zu Investitionen mit laufenden Erträgen oder laufenden Einkünften aus aktiven Tätigkeiten durch dieses Regelungssystem im Ergebnis mehrfach begünstigt:

Bei Eigennutzung von Immobilien ersparen sich die Nutzer im Vergleich zu Mietern die Ausgaben aus versteuerten Einkünften, ohne dass der Vorteil aus der Eigennutzung einer Besteuerung unterliegt. Die Implikation, dass die Eigennutzung eines Gegenstandes einen „Steuervorteil“ darstellen würde, klingt zunächst sehr weitreichend. Gerade im Immobilienfall sollte dieser Aspekt aber nicht ganz unerwähnt bleiben, da er maßgeblich dazu beiträgt, dass Personen, die das Eigentum an der selbst genutzten Wohnimmobilie erlangt haben, aus steuerlicher Sicht bereits einen gewissen laufenden Vorteil gegenüber Mietern haben (zumal Letztere außerhalb geschützter Bereiche meistens indexgebundenen Mieterhöhungen ausgesetzt sind). Dennoch sind bei als Hauptwohnsitz genutzten Immobilien spätere Gewinne aus Immobilienveräußerungen steuerfrei. Dies erscheint allenfalls in den Fällen erwünscht, in denen die erzielten Erträge zur Anschaffung einer neuen (alternativen und teureren) Wohnimmobilie dienen. Eine solche Ersatzanschaffung ist derzeit allerdings nicht Voraussetzung für die Steuerfreiheit. Ein derartiger Mechanismus könnte einfach durch eine dem § 12 EStG vergleichbare Regelung umgesetzt werden, durch die es durch Übertragung stiller Reserven auf die Anschaffungskosten einer neuen Wohnmöglichkeit zum Aufschub der Besteuerung kommt, gleichzeitig aber sichergestellt ist, dass bei nicht widmungskonformer Veräußerung die stillen Reserven nachversteuert werden müssen. Eine derart konstruierte „Steuerhängigkeit“ würde indes auch nachfolgende Verkäufe erfassen: Die abgesenkten Anschaffungskosten führen später zu höheren (steuerpflichtigen) Veräußerungsgewinnen, wenn nicht wiederum eine Übertragung der stillen Reserven stattfindet.

Als Vorteil der Besteuerung von Immobilieninvestitionen gegenüber der laufenden Besteuerung kann der Aufschub der Steuer bis zur Realisierung durch Veräußerung genannt werden.

Dieser Aufschub ergibt sich auch bei der Entnahme aus dem Betriebsvermögen, die im geltenden Recht nach § 6 Z 4 EStG zum Buchwert erfolgen kann. Auf diese Weise werden nicht realisierte Wertsteigerungen nicht versteuert, wodurch sich gegenüber laufenden Einkünften ein steuerbegünstigter Thesaurisierungseffekt ergibt. Demgegenüber unterliegen gem § 40 Abs 1 Z 1 lit a iVm § 14 Abs 2 Z 2 ImmoInvFG Aufwertungsgewinne in Immobilien-Investmentfonds der jährlichen Besteuerung im Rahmen von ausschüttungsgleichen Erträgen. Im Privatbereich erscheint hingegen eine vergleichbare Besteuerung nicht sachgerecht, zumal diese erstens einer jährlichen Neubewertung und zweitens des Vorhaltens von Liquidität zur Steuerzahlung bedürfte. Allenfalls könnte eine vereinfachte Besteuerung angedacht werden, bei der die Steuer entweder pauschal festgesetzt wird, was einer Vermögensbesteuerung gleichkäme, oder in deren Rahmen die durchschnittliche Wertsteigerung von Vergleichsimmobilien als Maßstab herangezogen würde.

Als Korrektiv sollten durch die solcherart pauschal besteuerten Wertsteigerungen aber auch die steuerlichen Anschaffungskosten steigen, sodass es bei der nächsten Realisierung auch zu einer Besteuerung noch nicht erfasster (höherer) Wertsteigerungen oder der Geltendmachung von Verlusten kommen kann, deren Ausgleichsfähigkeit allerdings entgegen den derzeitigen Grenzen des

§ 30 Abs 7 EStG sichergestellt sein sollte (eventuell auch durch einen in diesem Fall sachgerechten Verlustrücktrag gegen früher pauschal besteuerte Wertsteigerungen). Sodann müsste nur noch ein Weg gefunden werden, mit einer etwaigen AfA umzugehen, die sich bei Vermietung oder betrieblicher Nutzung einer Immobilie von den Anschaffungskosten berechnet. Aus Vereinfachungsgründen könnte die AfA aus den originären Anschaffungskosten beibehalten werden; am anderen Ende des gedanklichen Spektrums könnte zB bei für Wohnzwecke vermieteten Immobilien eine jährliche Zusatzabschreibung in Höhe der steuerlich anzusetzenden Wertsteigerung gestattet werden, was die Vermietung gegenüber dem Leerstand zusätzlich attraktivieren würde.

Der gegenüber dem Tarif begünstigte Steuersatz von 30 % sowie die damit verbundene Abgeltungswirkung, sodass der auf andere Einkünfte anzuwendende Steuersatz nicht beeinflusst wird, können grundsätzlich als weiterer Vorteil gegenüber der laufenden Besteuerung angesehen werden. Der Steuersatz ist aber mittlerweile jedenfalls höher als derjenige von 27,5 %, der bei Kapitalinvestitionen regelmäßig zur Anwendung kommt. Dies kann allenfalls damit gerechtfertigt werden, dass die Mobilität von Kapital höher ist und durch die geringe Besteuerung die Steuerflucht ins Ausland, die bei Immobilieninvestitionen im Inland nicht besteht, zumindest gemildert wird. Auf der anderen Seite wird der gegenüber dem laufenden Tarif in der Regel niedrigere besondere Steuersatz von 30 % damit gerechtfertigt, dass Gewinne aus Immobilienverkäufen in der Regel das Ergebnis einer Wertentwicklung über viele Jahre oder sogar Jahrzehnte sind. Es kommt somit zu einer „Zusammenballung“ von Einkünften, die bei einer laufenden Besteuerung des Steuerpflichtigen ansonsten vielleicht einem geringeren Durchschnittssteuersatz unterlägen. Im Vergleich mit der laufenden Besteuerung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gilt es allerdings zu bedenken, dass für diese auch Sozialversicherungsbeiträge zu entrichten sind, sodass die Gesamtbelastung regelmäßig über 30 % liegt. Zudem gilt es, den oben beschriebenen Thesaurierungseffekt auszugleichen. Demgegenüber werden allerdings auch Scheingewinne, welche sich aufgrund der inflationsbedingten Preiserhöhungen bei Immobilien über viele Jahre ergeben, besteuert. Eine entsprechende Berücksichtigung durch einen Inflationsabschlag hat der VfGH wegen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz²⁷³ aufgehoben, sodass nur der gegenüber dem laufenden Tarif geringere Steuersatz von 30 %, diesen Nachteil auszugleichen vermag. **Es lässt sich daher unter Berücksichtigung aller Elemente kein eindeutiges Ergebnis für oder gegen die allgemeine Vorteilhaftigkeit der Anwendung des besonderen Steuersatzes in Höhe von 30 % festhalten.**

Diese Faktoren würden sich freilich mit der zuvor angedachten, jährlichen pauschalen Erfassung einer Wertsteigerung deutlich mindern lassen. Bei einer solchen Vorgangsweise würden zumindest ein Teil der stillen Reserven der Immobilie im Zeitverlauf erfasst werden, was der späteren Zusammenballung entgegenwirken würde.

3.5.3. Fehlende Steuerzugriffsmöglichkeiten ohne Realisierung bei anderen Wirtschaftsgütern (insbesondere Kapitalanlagen)

Besonders wohlhabende Personen können häufig Lombardkredite nutzen, um Liquidität zu erhalten, ohne ihre Beteiligungen veräußern zu müssen. Bei dieser Kreditform werden Wertpapiere als Sicherheit hinterlegt und es wird eine Kreditlinie von bis zu 50 % des Wertes der Sicherheiten gewährt. Die Zinssätze variieren je nach Währung und Bank. **Eine Person mit großem Wertpapiervermögen könnte sowohl für persönliche Liquidität sorgen als auch ihr Vermögen durch Investitionen steigern, ohne unmittelbare Steuerfolgen für Ausschüttungen oder den Wertzuwachs ihrer Aktien zu tragen.** Ist der Zinssatz für die Lombardkredite niedriger als die Rendite der mit den liquiden Mitteln (oder der bloßen Hinterlegung) erzielten Alternativenanlagen, so ergibt sich daraus jedenfalls ein Vorteil, welcher zum Teil auch aus der unterbliebenen Besteuerung

²⁷³ VfGH 3.3.2017, G 3-4/2017.

resultiert. Zu beachten ist allerdings, dass in Österreich Zinsen zur Finanzierung privater Ausgaben steuerlich nicht abzugsfähig sind. Die Zinslast muss also vollständig aus dem verfügbaren Einkommen oder weiteren Kreditmitteln getragen werden, was die Nettokosten der Strategie erhöht.

Mangels Erbschaftssteuer kann in Österreich ein derartiger Steuereffekt aber perpetuiert werden. Anders als in den USA, wo aufgelaufene stille Reserven bei der Übertragung im Erbfall steuerfrei gestellt werden, werden zwar in Österreich beim unentgeltlichen Erwerb die stillen Reserven fortgeführt, sodass keine endgültige Steuerbefreiung eintritt, aber es lässt sich zumindest eine unbefristete Steuerstundung erreichen. Die latente Steuerschuld kann von Generation zu Generation weitergereicht werden. Solange die Kette des Haltens, Beleihens und Vererbens nicht durch einen Verkauf unterbrochen wird, wird die KEST auf die Wertzuwächse nicht fällig. Das System ermöglicht somit die Bildung von generationenübergreifendem Vermögen, das zwar gegebenenfalls durch Beleihung genutzt wird, dessen Ertragsanteil für den Staat aber in der Schwebe bleibt.

Natürlich dürfen die beliebigen Assets nicht veräußert werden, damit die Steuerbelastung vermieden wird. Sollte dennoch eine Vermögensumschichtung notwendig sein, so kann die weitere Veranlagung in in- oder ausländische Gesellschaften verlagert werden. Bei inländischen Gesellschaften würde zwar für spätere Veräußerungsgewinne teilweise Körperschaftsteuer anfallen, doch kann zumindest die KEST-Belastung bei Verzicht auf die Ausschüttung und stattdessen Finanzierung über Darlehen der Gesellschaft oder über Dritte unterbleiben. **Die Veranlagung durch inländische Gesellschaften in Assets, die nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit dem eigentlichen Geschäftszweck der Gesellschaften stehen, ist möglich, da diese in gewillkürtes Betriebsvermögen investieren kann. Um eine Gleichbehandlung zu erreichen, könnte eine Einschränkung der Möglichkeit zur Bildung von gewillkürtem Vermögen in inländischen Kapitalgesellschaften angedacht werden.**

Der Steuerspareffekt würde noch verstärkt, wenn das Vermögen in ausländischen Gesellschaften veranlagt wird, die keiner oder nur einer geringen Besteuerung unterliegen. Allerdings würde im Falle der Veranlagung des Vermögens nach dem Grundsatz der Risikostreuung diese Konstruktion als ausländischer Investmentfonds oder Alternativer Investmentfonds iSd § 2 Abs 1 Z 1 AIFMG angesehen, der gemäß § 188 InvFG als transparent gilt. Fraglich ist allerdings, ob eine Ein-Personen-Gesellschaft die grundlegenden Kriterien für eine solche Einstufung erfüllt, da diese eben nicht zur gemeinsamen Veranlagung dient. Gleiches gilt wohl für Familiengesellschaften, sofern es sich bei den Gesellschaftern um Familienmitglieder handelt und die Gruppe der Mitglieder bereits vor der Gründung der Gesellschaft bestanden hat (Family-Office-Ausnahme)²⁷⁴. Im Sinne der Gleichbehandlung könnten in solchen Fällen aber vielleicht auch Ein-Personen-Gesellschaften oder Family-Office-Gesellschaften (nach entsprechenden gesetzlichen Änderungen) als ausländischer Investmentfonds besteuert werden.

3.5.4. Keine Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen

Zweifelsohne wäre der einfachste Weg, der Kapitalakkumulation zumindest ein wenig steuerlich entgegenzutreten, ohne das geltende Ertragsteuerrecht fundamental zu reformieren, eine eigene Steuer für den intergenerationalen Übergang von Vermögen. Auch die OECD hat Österreich einen solchen Schritt bereits nahegelegt.²⁷⁵ Wir haben uns in unserem früheren „Konzept für eine einfache und gerechte Erbschafts- und Schenkungssteuer“²⁷⁶ mit der Frage befasst,

²⁷⁴ Polivanova, Ausländische Kapitalgesellschaft aus der Sicht der Fondsbesteuerung, taxlex 2024, 59 (60).

²⁷⁵ Siehe OECD, OECD Economic Surveys: Austria 2024 (2024) 40 ff.

²⁷⁶ Aigner/Kofler/Kofler/Tumpel, Konzept für eine einfache und gerechte Erbschafts- und Schenkungssteuer, Studie im Auftrag der AK (2012).

ob aus steuerwissenschaftlicher Sicht eine Wiedereinführung der Erbschafts- und Schenkungssteuer möglich oder sogar geboten ist. Beides ist im Grunde zu bejahen. Auch aus ökonomischer und verteilungspolitischer Sicht spricht Vieles für eine Erbschaftsbesteuerung.²⁷⁷ Aus unserer Perspektive müsste die Erbschaftsbesteuerung, am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichtet, die folgenden Eckpunkte erfüllen:

- vollständige Erfassung der Netto-Bereicherung beim Bereicherten;
- gleichmäßige und einfache Besteuerung, insbesondere durch eine steuerliche Erfassung sämtlicher unentgeltlicher Vermögensübergänge (einschließlich des Erwerbs endbesteuerten Kapitalvermögens) durch eine sachgerechte, verkehrswertorientierte Bewertung;
- Schonung des Vermögens bei Übertragungen innerhalb der Verwandtschaft durch einen großzügigen (wertgesicherten) Freibetrag;
- Begünstigung des Übergangs von Betriebsvermögen, vermieteten bzw verpachteten Liegenschaftsvermögens und wesentlicher Kapitalgesellschaftsbeteiligungen für den Fall der Unternehmens- bzw Tätigkeitsfortführung in Form einer Stundung (wobei auch eine nachträgliche Herabsetzung oder ein Entfall bei nicht gewinnträchtigen Betrieben erwogen werden kann) und vergleichbare Begünstigungen (oder eine Befreiung analog § 30 Abs 2 Z 1 EStG) für den Hauptwohnsitz;
- konsequente und nichtdiskriminierende Erfassung grenzüberschreitender Erbschafts- und Schenkungsfälle unter zwingender Vermeidung der Doppelbesteuerung aufgrund des Zusammentreffens von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht durch die Anrechnungs-methode.

In der derzeitigen politischen Konstellation erscheint die Wiederinkraftsetzung der Erbschaftssteuer in Österreich aber kaum möglich. Weder eine Erbanfallsteuer noch eine Nachlasssteuer, selbst wenn eine solche unter Umständen auch mit dem Endbesteuerungsgesetz vereinbar sein sollte, erscheinen derzeit realistischerweise politisch umsetzbar.

Einige Staaten, wie Dänemark, Island, Lettland und Tschechien haben zumindest für Schenkungen die Erfassung im Rahmen der Einkommensteuer vorgesehen. Auch für Österreich wäre es wohl denkbar, im Rahmen der Einkommensteuer eine Lösung zu finden, welche die steuerliche Ungleichbehandlung bezüglich der Kapitalakkumulation zumindest mildert. **Unentgeltliche Übertragungen könnten grundsätzlich als Veräußerung gelten, wie zB im Rahmen des Kapitalvermögens auch der Wegzug ins Ausland oder unter Umständen auch die Entnahme aus dem Depot als Veräußerung fingiert werden.**

Ein korrespondierendes Wahlrecht zur Buchwertfortführung bei der Übertragung von Betriebsvermögen könnte die sofortige Besteuerung von stillen Reserven (wie auch für Umgründungen nach dem UmgrStG) verhindern, sodass es zu keiner übermäßigen Belastung im Zusammenhang mit der Unternehmensnachfolge kommt. Ein ebensolches Wahlrecht könnte auch im Zusammenhang mit der Übertragung von Immobilien vorgesehen werden, da durch die Einbeziehung in die Grunderwerbsteuer in diesem Bereich ohnehin bereits für eine zumindest teilweise Besteuerung beim unentgeltlichen Erwerb gesorgt ist.

Der Fall einer unentgeltlichen Übertragung von Kapitalvermögen sollte hingegen grundsätzlich als Veräußerung behandelt werden. Die Abgabenschuld könnte nach dem Vorbild des § 6 Z 6 lit c EStG

²⁷⁷ Bernhofer/Ertl/Innreiter/Schraml/Six/Wehsely, Ausgestaltung und Herausforderungen einer modernen Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich, WuG 2024, 43 mwN; Lampret, Wieviel Erbschaftssteuer trägt das Erbrecht? Pro und Contra um die Wiedereinführung der Erbschaftssteuer, JEV 2018, 36 ff; Anderwald/Niemann, Pro und contra Vermögensteuer – Die Schenkungs- und Erbschaftssteuer als sinnvolle Alternative? RdW 2021/527; Berghuber/Picek/Schatzenstaller, Perspektiven der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich, WIFO (2007).

in Raten entrichtet werden. Sobald die Abgabenschuld zur Gänze entrichtet ist, hätte der Erwerber die Möglichkeit, den höheren gemeinen Wert im Zeitpunkt der Übertragung als Anschaffungskosten anzusetzen. Eine Doppelbesteuerung wäre damit ausgeschlossen. Im Falle der Übertragung von wesentlichen Unternehmensbeteiligungen wären darüber hinaus Stundungen möglich, die, solange keine Ausschüttungen erfolgen, gewährt werden könnten. Ausschüttungen könnten sodann mit einer Art Steuerzuschlag belegt werden, der ratierlich die zuvor festgesetzte Steuerschuld tilgt.

Solange Einkünfte aus der Veräußerung anderer Wirtschaftsgüter des Privatvermögens, wie zB von Gold, anderen Edelmetallen, Schmuck, Kunstwerken usw, außerhalb der Spekulationsfrist steuerfrei bleiben, sollte aus systematischen Gründen allerdings auch keine Besteuerung im Zusammenhang mit der unentgeltlichen Übertragung erfolgen. Dass der Staat bei entgeltlichen Übertragungen auf eine Erfassung der stillen Reserven verzichtet, diese aber bei unentgeltlichen Vermögensübergängen voll steuerlich zu erfassen sucht, scheint nicht gerechtfertigt. Außerdem würde das allenfalls zu Umgehungen (etwa in Form scheinbarer Veräußerungen) einladen.

4. Einzelne mögliche Verwerfungen im Unternehmens- und Konzernsteuerrecht

4.1. Steuerfreiheit von Unternehmensförderungen

Das folgende Kapitel greift einige zusätzliche Bereiche des Unternehmens- und Konzernsteuerrechts, das heißt insbesondere Fragen der allgemeinen steuerlichen Gewinnermittlung und der Einkommensermittlung im Bereich der Körperschaftsteuer heraus, welche in der steuerlichen Diskussion gelegentlich im Verdacht stehen, eine Überförderung oder Begünstigung bestimmter Unternehmen herbeiführen zu können. Sie reihen sich konzeptionell in die in Kapitel 3. dargestellten Themen ein, da sie bestimmte Situationen, die im Wesentlichen nur im unternehmerischen Bereich auftreten können, oder Wahlrechte, die Unternehmen gezielt ausüben können,²⁷⁸ mit augenscheinlichen steuerlichen Vorteilen verbinden. Es handelt sich dabei aber um situativere Normen (und damit speziellere Fragen als die zuvor angesprochenen Systemprinzipien), mit denen die Gesetzgebung im Regelfall einen spezifischen Zweck verfolgte. Sie müssen daher insbesondere auch vor dessen jeweiligen Hintergrund gewürdigt werden.

Als erstes Beispiel ist der Umgang des Steuerrechts mit Förderzahlungen der öffentlichen Hand an die Unternehmen zu nennen. Subventionen, Zuschüsse und Beihilfen in Zusammenhang mit einer betrieblichen Tätigkeit stellen im Ertragsteuerrecht zwar grundsätzlich steuerbare Einnahmen dar,²⁷⁹ doch kommt in den meisten Fällen für solche Leistungen der öffentlichen Hand eine Steuerbefreiung nach § 3 Abs 1 Z 6 EStG oder aufgrund anderer gesetzlicher Bestimmungen zur Anwendung. Steuerfrei sind gemäß § 3 Abs 1 Z 6 EStG ganz allgemein Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln (einschließlich Zinsenzuschüsse) zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder zu ihrer Instandsetzung. Öffentliche Mittel iSd § 3 Abs 4 EStG sind Mittel, die von inländischen Körperschaften des öffentlichen Rechts oder diesen entsprechenden ausländischen Körperschaften eines Mitgliedstaates der EU oder des EWR oder ausgliederten Rechtsträgern dieser Körperschaften oder von Einrichtungen der Europäischen Union stammen. Steuerfrei gemäß § 3 Abs 1 Z 6 EStG sind aber auch entsprechende Zuwendungen der in § 4a Abs 3 EStG genannten Institutionen. Das sind grundsätzlich begünstigte („spendenbegünstigte“) Einrichtungen für die Erfüllung der in § 4a Abs 2 EStG genannten gemeinnützigen und mildtätigen Zwecke sowie zur Durchführung von wissenschaftlichen Forschungsaufgaben.

Neben diesen dauerhaften Regelungen im EStG erlässt der Gesetzgeber bei Bedarf auch Sonder Vorschriften, um auf spezifische wirtschaftliche oder gesellschaftliche Herausforderungen zu reagieren. Das prominenteste Beispiel hierfür sind die umfassenden Steuerbefreiungen für COVID-19-Hilfsmaßnahmen, die ad hoc im § 124b Z 348 ff EStG (im Bereich der temporären und Übergangsvorschriften) verankert wurden. Dazu zählen zB Zuwendungen, die aus Mitteln des COVID-19-Krisenbewältigungsfonds oder aus dem Härtefallfonds stammten, sowie sonstige vergleichbare Zuwendungen der Bundesländer, Gemeinden und gesetzlichen Interessenvertretungen, die für die Bewältigung der COVID-19-Krisensituation geleistet wurden.

Im Zusammenhang mit steuerfreien Förderungen stehende Betriebsausgaben sind gem § 20 Abs 2 EStG bzw § 12 Abs 2 KStG als Folge der Steuerfreiheit in der Regel nicht abzugsfähig. Ein steuerfreier Investitionszuschuss aus öffentlichen Mitteln für angeschaffte Wirtschaftsgüter kürzt gemäß § 6 Z 10 EStG ausdrücklich deren Anschaffungskosten, sodass über die gesamte Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes verteilt Abschreibungsaufwand gemindert wird und damit sinngemäß eine „Nachversteuerung“ erfolgt.

²⁷⁸ Dazu schon oben Abschnitt 1.4.3.

²⁷⁹ EStR 2000 Rz 1065.

Aus diesem regelmäßigen Zusammenspiel von Steuerbefreiung und Abzugsverbot ergibt sich eine in der Praxis bedeutende Unterscheidung zwischen den dargestellten „unecht steuerfreien“ und „echt steuerfreien“ Förderungen. Bei den zuvor beschriebenen „unecht steuerfreien“ Förderungen wird die nominelle Steuerfreiheit durch das Abzugsverbot faktisch wieder aufgehoben oder „neutralisiert“. Zwar wird die Förderung selbst nicht als Einnahme versteuert, aber der Wegfall des Betriebsausgabenabzugs für die korrespondierenden Aufwendungen erhöht die steuerliche Bemessungsgrundlage in gleicher Höhe. Der Nettoeffekt auf den zu versteuernden Gewinn ist plangemäß null. Die Steuerbefreiung wirkt hier primär als Liquiditätshilfe, bietet aber keinen zusätzlichen Gesamtvorteil.

Bei „echt steuerfreien“ Förderungen kommt die Steuerbefreiung hingegen teilweise oder sogar vollumfänglich ohne negative Folgewirkungen im Hinblick auf die Betriebsausgaben zum Tragen. Der Nettovorteil für den Empfänger entspricht damit dem (vollen) Förderbetrag. Dies ist der Fall, wenn entweder kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zu abzugsfähigen Ausgaben besteht (zB in der Vergangenheit beim Härtefallfonds) bzw das Gesetz die Anwendung des Abzugsverbots explizit ausschließt (zB bei der COVID-19-Investitionsprämie)²⁸⁰ oder aber auch, wenn eine betragliche „Überförderung“ stattfindet. Idealerweise saldieren sich bei den „unecht steuerfreien“ Förderungen, welche der Regelfall sein sollten, um eine Doppelbegünstigung zu verhindern, nämlich die steuerfreien Betriebseinnahmen aufgrund der Zahlungen des Fördergebers und die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben auf null, sodass neben der Subvention kein zusätzlicher Steuervorteil entsteht. Die Situation ist letztlich dieselbe, als wäre der Zuschuss steuerwirksam erfasst und die zugehörigen Betriebsausgaben anschließend regulär abgesetzt worden. In solchen Fällen besteht die Förderung darin, dass Aufwendungen auf die öffentliche Hand überwältigt werden, aber kein „unversteuertes Gewinn“ entstehen kann, wie er mit normaler Geschäftstätigkeit gar nicht zu erzielen wäre.

Wenn aber die Förderungen höher sind als die damit unmittelbar zusammenhängenden Betriebsausgaben, so ergeben sich durch die Steuerfreiheit zusätzliche und überproportionale Vorteile für ebenjene Unternehmen, denen gar keine korrespondierende Ausgabensituation entstanden ist. Ein Korrektiv, das annähernde Neutralität herstellte, könnte dadurch erreicht werden, dass Förderzahlungen als Betriebseinnahmen steuerpflichtig sind, hingegen die damit unmittelbar zusammenhängenden Betriebsausgaben abzugsfähig sind. Das würde den steuerlichen Normalfall herstellen und bei Unschärfen der Förderung eine gewisse Glättung herbeiführen. Stehen sich die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben in derselben Höhe gegenüber, saldieren sich diese auf null und sind somit im Ergebnis unverändert steuerneutral. Übersteigen hingegen die Förderzahlungen die Betriebsausgaben, so unterliegt der übersteigende Teil zumindest der Besteuerung. Auf diese Weise wäre sichergestellt, dass es nicht zu einer über die unmittelbare Förderung hinausgehenden zusätzlichen (unbeabsichtigten) mittelbaren Förderung durch den daraus resultierenden Steuervorteil kommt.

Es sollte daher in Betracht gezogen werden, Förderungen generell steuerpflichtig zu behandeln. Bei Anwendung eines progressiven Tarifs hätte dies den zusätzlichen Vorteil, dass Förderungen vielfach weniger streng nach dem sonstigen Einkommen oder weiteren Fördermöglichkeiten der Bezieher gestaffelt werden müssten, weil gerade in oberen Bereichen ohnedies eine stärkere Besteuerung und damit „Teilrückzahlung bei Überförderung“ eingreift, was die Verwaltung vereinfachen würde. Derart wäre nämlich bereits sichergestellt, dass Personen mit höherem Einkommen durch die Förderung verhältnismäßig weniger profitieren, weil mehr „wegbesteuert“ würde. Ein Problem stellt in diesem Zusammenhang allerdings dar, dass die Förderungen unter Umständen von anderen Fördergebern gewährt werden, als denjenigen, die durch die Besteuerung vom Aufkommen profitieren (bei den Ertragsteuern handelt es sich um gemeinschaftliche

²⁸⁰ § 124b Z 365 EStG; EStR 2000 Rz 3714 EStR.

Bundesabgaben, die zwischen den Gebietskörperschaften nach einem Schlüssel geteilt werden, wohingegen die Förderleistungen oft spezifisch von einer Gebietskörperschaft stammen), sodass ein solches Vorgehen unter anderem auch als Eingriff in den Finanzausgleich aufgefasst werden könnte.

4.2. Großzügige Pauschalierungswahlrechte

Das österreichische Ertragsteuerrecht ist vom Grundsatz der Individualbesteuerung und dem Nettoprinzip geprägt. Das bedeutet, dass sich die Steuerlast an der persönlichen Leistungsfähigkeit orientieren soll und grundsätzlich nur der Reinertrag – also die Einnahmen abzüglich der betrieblich veranlassten Ausgaben – der Besteuerung unterworfen werden soll. Die exakte, im Idealfall „centgenaue“ Ermittlung der Einkünfte wird als gerecht empfunden, erfordert aber im betrieblichen Bereich eine lückenlose Aufzeichnung und Belegsammlung aller Geschäftsvorfälle. Für große Unternehmen wird dies selbstverständlich vorausgesetzt und von einer entsprechend leistungsstarken internen Verwaltung ausgegangen (bzw. diese letztlich durch die gesetzlichen Vorschriften zum zwingenden Regelfall erhoben). Der damit verbundene administrative Aufwand stellt für eine Vielzahl von Klein- und Kleinstbetrieben aber eine erhebliche Belastung dar, die im Verhältnis zum Ertrag ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit als unangemessen betrachtet wird und für diese im Verhältnis zu größeren Unternehmen auch zu einem Wettbewerbsnachteil führen kann.

In diesem Spannungsfeld zwischen dem Gebot der Besteuerung entsprechend der Leistungsfähigkeit durch exakte Gewinnermittlung zur Gewährleistung der Einhaltung des objektiven Nettoprinzips und dem Prinzip der Verfahrens- und Verwaltungsökonomie hat der Gesetzgeber die steuerlichen Pauschalierungsregelungen geschaffen. Diese Regelungen bieten alternative, vereinfachte Methoden zur Ermittlung der Betriebsausgaben oder des gesamten Gewinns. Fraglich ist allerdings, ob diese Pauschalierungsmethoden lediglich eine pragmatische Vereinfachung darstellen, die notwendig ist, weil die genaue Ermittlung der Einkünfte für bestimmte Steuerpflichtige unzumutbar wäre, oder ob es sich dabei um ein Instrument handelt, das über die reine Vereinfachung hinausgeht und eine materielle steuerliche Begünstigung, also eine gezielte Möglichkeit zur Steueroptimierung und -reduktion, darstellt.

Die einkommensteuerlichen Pauschalierungen im betrieblichen Bereich, wie die gesetzliche Basis- und Kleinunternehmerpauschalierung nach § 17 EStG, dienen der Ermittlung des Gewinns als Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer, indem bestimmte Betriebsausgaben mit einem Prozentsatz der Betriebseinnahmen pauschaliert werden. Darüber hinaus können für bestimmte Ausgaben (zB SV-Beiträge und Fremdlöhne) zusätzliche Betriebsausgaben angesetzt werden. Für die Land- und Forstwirtschaft gibt es neben der Möglichkeit zur Pauschalierung der Betriebsausgaben auch die Vollpauschalierung des Gewinns als fixen Prozentsatz des Einheitswertes auf Basis einer Verordnung²⁸¹. Im Bereich der Umsatzsteuer werden Vorsteuern pauschaliert, meist als Prozentsatz des Umsatzes (zB 1,8 % bei der Basispauschalierung nach § 14 UStG). Im Bereich der Pauschalierung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft gem § 22 UStG wird hingegen sogar davon ausgegangen, dass die Umsatzsteuer und die abziehbaren Vorsteuern sich stets in derselben Höhe gegenüberstehen, woraus eine Steuerschuld von null resultiert.

Der Vereinfachungseffekt der Pauschalierungsregelungen ist offenkundig, weil entweder nur Betriebseinnahmen aufgezeichnet werden müssen oder wie bei der Vollpauschalierung der Land- und Forstwirte gar keine Aufzeichnungen geführt werden müssen. Materiell sollte jedoch bei ihrer Anwendung *„weder eine Steuerbegünstigung noch eine steuerliche Benachteiligung bewirkt*

²⁸¹ BGBl II 2013/125.

werden“²⁸². Zumal allerdings bei allen Pauschalierungsarten für Steuerpflichtige eine (wenngleich durch zeitliche Bindung unter Umständen eingeschränkte) Wahlmöglichkeit besteht, die Besteuerungsgrundlage durch Aufzeichnungen auch genau zu ermitteln, **steht zu vermuten, dass Steuerpflichtige die Pauschalierung nur dann wählen, wenn deren Anwendung vorteilhaft ist**, sie dadurch also einen letztlich niedrigeren steuerlichen Gewinn (ohne korrespondierende tatsächliche Ausgaben) ausweisen können.

Im Vergleich zum Werbungskostenpauschbetrag in Höhe von EUR 132 jährlich, der Personen mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zusteht, können die Vorteile, welche sich aus der Pauschalierung im betrieblichen Bereich ergeben, auch in einer wesentlich höheren Steuerersparnis bestehen. Teilweise hat der Gesetzgeber dieser allzu großen Steuerersparnis bereits dadurch entgegengewirkt, dass er zB bei der Basispauschalierung gemäß § 17 Abs 1 EStG die Höhe der maximal abziehbaren pauschalierten Betriebsausgaben zumindest in zwei Stufen von der Tätigkeit abhängig gemacht und der Höhe nach gedeckelt hat. Wie stark die Begünstigungswirkung von Pauschalierungen auf die Steuerschuld aber (bei unbestrittener Vereinfachung sowohl für die Steuerpflichtigen als auch die Finanzverwaltung) tatsächlich ausfällt, lässt sich nur im Einzelfall durch Gegenüberstellung mit den tatsächlichen Betriebsausgaben bzw Gewinnen beurteilen. Allgemeine Daten dazu existieren auf Ebene der Behörden wohl nicht. Der Finanzverwaltung wird in den pauschalierten Fällen schließlich nur dieses Ergebnis kommuniziert; dass gut beratene Steuerpflichtige im Regelfall für sich selbst beide Varianten zumindest schätzungsweise gegenüberstellen, widerspricht eigentlich dem Gedanken der Vereinfachung diametral. Außerdem ist auch schon mehrfach nachgewiesen worden, dass etwa die land- und forstwirtschaftliche Vollpauschalierung zu einem systematischen steuerlichen Vorteil führt.²⁸³

Zur Herstellung der Gleichbehandlung sollten daher systematische steuerliche Vorteile, welche sich aufgrund der Pauschalierung ergeben, zumindest gemildert oder zB die Vollpauschalierung der Land- und Forstwirte vollständig beseitigt werden. Im Bereich der Umsatzsteuer wurde vom EuGH bereits festgehalten, dass eine Regelung wie der § 22 UStG, welche unabhängig vom Vereinfachungseffekt die Pauschalierung zulässt, nicht vereinbar mit dem Unionsrecht ist.²⁸⁴ In anderen Bereichen sollten die Steuerpflichtigen verpflichtet werden, dass sie zumindest plausibel machen, Betriebsausgaben in gewisser Höhe zu haben. Derzeit kann demgegenüber die Basispauschalierung im Bereich der Einkommen- und Umsatzsteuer auch von Steuerpflichtigen in Anspruch genommen werden, wenn diese aufgrund ihrer Tätigkeit gar keine Betriebsausgaben haben (nach Ansicht der Finanzverwaltung „*reicht dabei die Möglichkeit des Vorliegens von als Betriebsausgaben pauschal abzugsfähigen Aufwendungen oder Ausgaben für die Inanspruchnahme der Pauschalierung aus*“²⁸⁵). Daraus resultiert aber gerade in solchen Fällen ein über den (minimalen) Vereinfachungseffekt deutlich hinausgehender steuerlicher Vorteil. Die Begünstigungswirkung solcher Pauschalierungen ist nämlich umso stärker, je höher der tatsächliche Gewinn ohne Pauschalierung ausfallen würde. Die „einkommensschwächsten“ Steuerpflichtigen profitieren von diesen im Regelfall am allerwenigsten (vom Vereinfachungseffekt abgesehen), da sie auch bei vollständiger Gewinnermittlung in einem relativ niedrigen Bereich landen würden.

Überdies könnte die tatsächliche Höhe der Betriebsausgaben von Seiten der Finanzverwaltung im digital gestützten Vollzug in regelmäßigeren Abständen überprüft werden. Dementsprechend

²⁸² Kofler/Schellmann, Verfassungsrechtliche Aspekte der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung, SPRW 2011, 89 (93) mHa ÖStZ 1961, 230 (230).

²⁸³ Kofler/Schellmann, Verfassungsrechtliche Aspekte der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung, SPRW 2011, 89 (93 ff) mwN.

²⁸⁴ EuGH 12.10.2016, C-340/15, Nigl.

²⁸⁵ EStR 2000 Rz 4100.

sollten die Pauschalierungsinstrumente kritisch dahingehend hinterfragt werden, ob die geplante Vereinfachung tatsächlich erforderlich ist, oder sollten auch Dynamisierungen dahingehend erwogen werden, dass etwa die gewährten Pauschalsätze in regelmäßigen Abständen an die von der Finanzverwaltung tatsächlich erhobenen Daten aus „Nicht-Pauschalierungsfällen“ angepasst werden müssen. Zukünftig könnte dies bei Einführung der verpflichtenden elektronischen Rechnung durch die Umsetzung des ViDA-Pakets und der damit verbundenen Meldepflichten²⁸⁶ auch im Inland ohnehin teilautomatisiert erfolgen. Gerade im KMU-Bereich könnte sogar Folgendes erwogen werden: Wenn aufgrund der elektronischen Meldepflichten davon ausgegangen werden kann, dass ohnehin alle relevanten Informationen über die Höhe der laufenden Betriebsausgaben auf Seiten der Finanzverwaltung bereits vorliegen, könnte von der Pauschalierung weitgehend abgesehen und eine möglicherweise vereinfachte, aber doch annähernd vollständige „automatische“ Ermittlung durchgeführt werden.

4.3. Systematische Problembereiche im Konzernsteuerrecht

4.3.1. Einleitend: Erhöhtes Gestaltungspotential in Konzernstrukturen im Fokus der Gesetzgebung

Gerade in der jüngeren Vergangenheit wird die Unterschiedlichkeit in den steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten zwischen grenzüberschreitend tätigen Konzernen einerseits und lokalen Klein- und Mittelunternehmen oder sogar nichtselbständigen natürlichen Personen andererseits verstärkt hervorgehoben. Dieser das Gerechtigkeitsempfinden besonders berührende Vergleich war auch die treibende Kraft der internationalen steuerpolitischen Anstrengungen der vergangenen fünfzehn Jahre, beispielsweise im Rahmen des G20/OECD-Projekts „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS) gegen internationale Gewinnverschiebungen in Niedrigsteuerstaaten und vergleichbare Gestaltungsmodelle. **Solcherart und mit dieser Entwicklung im Hintergrund sieht heute mehr denn je schon das geltende Konzernsteuerrecht viele Maßnahmen gegen unerwünschte Gestaltungen oder unerwünschte Niedrigbesteuerung vor:** Zuvorderst steht das – auch auf Inlandssituationen – anwendbare, auf unionsrechtliche Vorgaben²⁸⁷ zurückgehende Mindestbesteuerungsgesetz (MinBestG),²⁸⁸ das zu einer 15-%-igen Effektivbelastung großer Unternehmensgruppen (Umsatz von zumindest EUR 750 Mio) führt. Hinzu treten – neben der allgemeinen Anti-Missbrauchs-Vorschrift des § 22 BAO – auch zahlreiche materielle körperschaftsteuerliche Sonderregelungen, insbesondere die Verlustspreizung bei Verlustvorträgen (§ 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG), die Hinzurechnungsbesteuerung und der Methodenwechsel (§ 10a KStG), das Abzugsverbot für niedrig besteuerte, konzerninterne Zinszahlungen (§ 12 Abs 1 Z 10 KStG), die „Siebenteilung“ von beteiligungsbezogenen Teilwertabschreibungen und Verlusten (§ 12 Abs 3 Z 2 KStG), die Zinsschranke (§ 12a KStG) und die Regelungen gegen hybride Gestaltungen (§ 14 KStG). Etliche dieser Regelungen gehen auf die unionsrechtlichen „Anti-Tax Avoidance Directives“ (ATAD) zurück.²⁸⁹ **Darüber hinaus wurden in den vergangenen Jahren zahlreiche Melde- und Aufzeichnungspflichten eingeführt,** nicht zuletzt die Meldepflicht für potenziell aggressive,

²⁸⁶ Dazu auch schon oben Abschnitt 2.2.2.

²⁸⁷ Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, ABL L 328/1 (22. 12. 2022).

²⁸⁸ BGBl I 2013/187.

²⁸⁹ Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABL L 193/1 (19. 7. 2016), und Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern, ABL L 144/1 (7. 6. 2017).

grenzüberschreitende Steuergestaltungen nach dem EU-MPfG,²⁹⁰ das ebenfalls eine unionsrechtliche Richtlinie²⁹¹ umsetzt. Diese Maßnahmen haben sicherlich auch den „Nebeneffekt“, dass verschiedene betriebswirtschaftliche Gestaltungsmöglichkeiten (zB Funktionsverlagerungen) zwar nicht ausgeschlossen sind, aber sicher an steuerlicher Attraktivität eingebüßt haben (speziell auch aufgrund der substanzbasierten Verrechnungspreisermittlung und der effektiven 15-%igen Mindestbesteuerung, die das Steuersatzgefälle zumindest reduziert).

Es ist daher verständlich und berechtigt, dass sich gegenwärtig der Fokus der internationalen Reformüberlegungen eher umgekehrt auf die Vereinfachung, Entbürokratisierung und Beseitigung von Doppelgleisigkeiten zu verschieben scheint („Decluttering“).²⁹² In der Tat ist ein stabiles und verlässliches Steuersystem ein hohes Gut an sich, das einen Standort für Kapitalgeber interessanter machen kann und auch „Abflüsse“ von Kapazitäten aus dem operativen in den beratenden Bereich einbremsen kann. So wäre es sicher denkbar, etwa die Beteiligungsertragsbefreiung nach § 10 KStG auf „Verschärfungsmöglichkeiten“ zu prüfen (zu denken wäre beispielsweise an die in Deutschland bestehende Steuerpflicht für Streubesitzdividenden nach § 8b Abs 4 dKStG), allerdings würde damit das österreichische Steuersystem mit einer langjährigen Tradition brechen und im internationalen Wettbewerb weiter an Attraktivität verlieren. Im Folgenden sollen daher nur einige besonders auffällige Problembereiche bzw „Bruchstellen“ hervorgehoben werden, wobei vielfach gute Gründe bestehen, einer Änderung nicht oder nur äußerst behutsam näher zu treten. Diese betreffen die Entkoppelung von Verlustverwertung und wirtschaftlicher Exposition in der Gruppe (Abschnitt 4.3.2.), die fehlende Objektbezogenheit der Verlustverwertung (Abschnitt 4.3.3.) und mögliche Lücken bei der Nachversteuerung von „importierten Auslandsverlusten“ (Abschnitt 4.3.4.).

4.3.2. Entkoppelung von Verlustverwertung und wirtschaftlicher Exposition in der Gruppe

Die Ergebniszurechnung in der Gruppenbesteuerung nach § 9 KStG im Inlandsfall, also insbesondere die „steuerliche Übernahme von Verlusten“ verbundener Körperschaften, erfolgt grundsätzlich ohne betragliche Grenze und insbesondere ungeachtet der Höhe der geleisteten Investition.²⁹³ Während man darin durchaus einen „Modernisierungsschub“ im Körperschaftsteuerrecht sehen kann, ist damit freilich die grundsätzliche Frage angesprochen, ob es steuerpolitisch tatsächlich sinnvoll ist, **Verlustzuweisungen ungeachtet der Investitionshöhe** (oder einer allfälligen Haftung) – also unabhängig von einer wirtschaftlichen Verlusttragung – vorzunehmen. Während im alten Organschaftsrecht diese Frage insofern von geringerer Bedeutung war, als sich der damalige Organträger durch den Ergebnisabführungsvertrag auch zu einer gesellschaftsrechtlichen Verlustübernahme verpflichten musste,²⁹⁴ wird sie schon seit jeher auch für die Frage der Verlustzuweisungen an – gemäß § 171 UGB im Grunde nur mit ihrer Einlage haftende – Kommanditisten heftig diskutiert: So wandte sich früher im österreichischen Steuerrecht § 23a EStG 1972 gegen „Abschreibungsgesellschaften“ und normierte, dass Verluste eines Kommanditisten auf

²⁹⁰ EU-Meldepflichtgesetz (EU-MPfG), BGBl I 2019/91.

²⁹¹ Richtlinie (EU) 2018/822 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2011/16 bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustausches im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABL L 139/1 (5. 6. 2018).

²⁹² Siehe zB *Kofler*, The “Decluttering” of EU Direct Tax Law, EC Tax Rev. 2025, 2 (2 ff mwN).

²⁹³ Dazu und zur effektiven Berücksichtigung lediglich der Investition im Auslandsfall durch die Nachversteuerungsbestimmung bei Auslandsverlusten siehe *Staringer*, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT Band IV/1 (2012) 143 f; siehe auch die entsprechenden Vorschläge bzw Überlegungen bei *Gassner*, Grundzüge einer Reform, in: *Gassner/Lang/Wiesner* (Hrsg), Besteuerung von Unternehmensgruppen (1998) 287 (293); *Staringer*, Perspektiven der Konzernbesteuerung, in: *Seeger* (Hrsg), Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, DStJG 25 (2002) 73 (85 ff).

²⁹⁴ Dazu samt Kritik an der Anknüpfung an die gesellschaftsrechtliche Ergebnisabführung *Staringer*, Perspektiven der Konzernbesteuerung, in: *Seeger* (Hrsg), Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, DStJG 25 (2002) 73 (88 f).

Grund seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft nicht ausgleichsfähig sind, soweit ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht, sondern erst mit nachfolgenden Gewinnen aus der Gesellschaft verrechnet werden können („Wartetastenverlustverrechnung“).²⁹⁵ Eine vergleichbare Vorschrift findet sich noch heute in § 15a des deutschen EStG. In Österreich wurde hingegen mit dem EStG 1988 ein Paradigmenwechsel vollzogen: Durch den Entfall der Wartetastenverlustverrechnung des § 23a EStG 1972 ergab sich einerseits, dass Verluste über die Einlage hinaus zunächst zu echten negativen Kapitalkonten führen und daher ausgleichsfähig sein konnten; allerdings war vorgesehen, dass bei einem späteren Verzicht auf die Verpflichtung zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos beim Ausscheiden des Kommanditisten ein Veräußerungsgewinn nach § 24 Abs 2 EStG vorlag.²⁹⁶ Mit dem StRefG 2015/2016²⁹⁷ wurde das System für den Fall haftungsbeschränkter Mitunternehmer wieder um den Gedanken der Relevanz der wirtschaftlichen Tragung von Verlusten bzw echter unternehmerischer Betätigung ergänzt und sozusagen „die Uhr zurückgedreht“: Mit § 23a EStG ist seither wieder eine „Wartetastenregelung“ für Verluste beschränkt haftender „kapitalistischer Mitunternehmer“ vorgesehen, soweit dadurch ein negatives steuerliches Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht.

Auch für das Konzernsteuerrecht könnte erwogen werden, dass eine Durchbrechung des Prinzips der Besteuerung der einzelnen Steuersubjekte durch eine Gruppenbesteuerung nur dann gerechtfertigt sein könnte, wenn auch eine wirtschaftliche Verlusttragung sichergestellt ist, da nur diesfalls eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfolgen würde. Dem trägt das gegenwärtige Recht aber nur dadurch Rechnung, dass durch eine Steuermulagevereinbarung der Grundsatz der Kapitalerhaltung und der Grundsatz des Verbots der Einlagenrückgewähr zu beachten sind, also die Steuerwirkungen der Verschiebung der Steuerpflicht bzw die Übertragung des steuerlichen Verlustes in den vom Gesellschaftsrecht gebotenen Ausmaß kompensiert werden müssen. Der österreichische Gesetzgeber hat sich damit für den Inlandsfall klar dafür entschieden, im Rahmen der Gruppenbesteuerung nicht dem Investitions- oder Verlusttragungsgedanken zu folgen, sondern den tatsächlichen Verlust des Gruppenmitglieds zur Verwertung zuzulassen. Er ist damit auch nicht dem im Schrifttum diskutierten Gedanken gefolgt, auch im Inlandsfall²⁹⁸ beim Ausscheiden eines Gruppenmitglieds jene zugerechneten Verluste, die über (steuerneutrale) Teilwertabschreibungen hinausgehen, nachzuversteuern, und derart eine Beschränkung der Verlustverwertung auf die Investition der beteiligten Körperschaft vorzunehmen.²⁹⁹

²⁹⁵ Dazu ErlRV 850 BlgNR XV. GP, 18 f.

²⁹⁶ Siehe dazu ErlRV 621 BlgNR XVII. GP, 79 (zu § 24 EStG 1988); weiters zB *Bergmann*, Laufende Ertragsbesteuerung, in: *Bergmann/Ratka* (Hrsg), Handbuch Personengesellschaften (2011) Rz 12/183.

²⁹⁷ BGBl I 2015/118.

²⁹⁸ Im grenzüberschreitenden Fall tritt aus dem Blickwinkel der innerstaatlichen Regelungen im Liquidationsfall idealtypisch an die Stelle des temporär hereingerechneten Verlustes des ausländischen Gruppenmitglieds im wirtschaftlichen Ergebnis der endgültige Wertverlust der Beteiligung auf Ebene des inländischen Gruppenträgers (so *Staringer*, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT IV/1 (2012) 147). Diese Verknüpfung zweier Ebenen in § 9 Abs 6 KStG führt allerdings notgedrungen zu einer Bruchstelle, kann doch auch über die Totalperiode betrachtet das Gruppenmitglied mehr oder weniger verlieren, als der Gruppenträger investiert hat. So können beispielsweise die Anschaffungskosten der Beteiligung im Verhältnis zum Betrag der Nachversteuerung unbedeutend sein (*Staringer*, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT IV/1 (2012) 147) oder es kann sich ein Auslandsengagement als zu liquidierendes Fehlinvestment entpuppen, bevor es überhaupt zu hohen Verlustberücksichtigungen im Inland gekommen ist (*Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2009) 504 f). Das österreichische Steuerrecht reagiert auf diese Bruchstelle mit einer „doppelte Deckelung“: Einerseits mit der Höhe der tatsächlichen Investitionskosten, zumal diese das Ausmaß der abschreibungsfähigen Anschaffungskosten der Beteiligung bestimmen, andererseits mit dem noch offenen Nachsteuerungsbetrag, der sodann „höchstens bis auf Null gekürzt werden“ kann (siehe ErlRV 686 BlgNR XXII. GP, 18, zum AbgÄG 2014; *Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG² (2015) § 9 Rz 204).

²⁹⁹ Siehe bereits die entsprechenden Vorschläge bzw Überlegungen bei *Gassner*, Grundzüge einer Reform, in: *Gassner/Lang/Wiesner* (Hrsg), Besteuerung von Unternehmensgruppen (1998) 287 (293); *Staringer*, Perspektiven der

Unterstellt man aber, dass das geltende Gruppenbesteuerungssystem auch angesichts der nur schwach ausgeprägten Eingliederungsvoraussetzungen (§ 9 Abs 4 KStG) den verfassungsrechtlichen Vorgaben der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspricht,³⁰⁰ streiten für dieses Modell immerhin die dadurch geschaffene Flexibilität und die dadurch geschaffene Steuervereinfachung.³⁰¹ Dennoch bleiben (zumindest rechtspolitische) Bedenken, da die rein steuerliche Verlustzuweisung an den Gruppenträger zwar zu einer Reduktion der Gewinnbesteuerung führt, den unternehmensrechtlich ausschüttbaren Gewinn – auch bei Konzernrechnungslegung (§§ 244 ff UGB) – aber unberührt lässt. **Damit kann es – isoliert betrachtet und zumindest vorübergehend – im wirtschaftlichen Ergebnis zu einer Ausschüttung von un versteuerten Gewinnen des Gruppenträgers kommen.** Ob dieser Abfluss von Vermögen und Liquidität letztlich und insbesondere im Insolvenzfall zu Verwerfungen zu Lasten der Gläubiger und des Fiskus führen kann, oder zu langfristig steuermindernden Gestaltungen führt, bedürfte näherer Untersuchungen.

4.3.3. Fehlende Objektbezogenheit der Verlustverwertung (Verlustvortrag)

Im österreichischen Körperschaftsteuerrecht besteht grundsätzlich keine Objektbezogenheit des Verlustvortrags: Der Verlustvortrag steht jener Körperschaft zu, die den Verlust als Subjekt der Einkommenserzielung erwirtschaftet hat, selbst wenn das verlusterzeugende Vermögen im Zeitpunkt der Verrechnung nicht mehr existiert. Technisch ergibt sich dies aus der Normierung des Verlustvortrags als einkommensunabhängige Sonderausgabe (§ 8 Abs 4 KStG iVm § 18 Abs 6 EStG).

Eine Durchbrechung dieses Grundsatzes findet sich in unterschiedlicher Ausprägung an vielen Stellen des Konzernsteuerrechts, allerdings nur für jene Situationen, in denen es um den „Sphärenwechsel“ von Verlusten geht.

- So normiert beispielsweise § 8 Abs 4 Z 2 KStG, dass der Verlustabzug (Verlustvortrag) ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zusteht, ab dem die wirtschaftliche Identität der Körperschaft – zu der auch die Eigentümerstruktur gehört – nicht mehr gegeben ist („Mantelkauf“).³⁰² Der klassische Fall eines steuerlich motivierten Mantelkaufs ist die entgeltliche Übertragung von „leeren Hüllen“ von Körperschaften, also von Gesellschaftsanteilen an Kapitalgesellschaften, die ihre wirtschaftliche Tätigkeit eingestellt haben und von der nur mehr das Rechtskleid der juristischen Person übriggeblieben ist, die jedoch erhebliche Verlustvorträge haben. Ohne die Bestimmung des § 8 Abs 4 Z 2 KStG wäre es nun denkbar, dass ein Erwerber diesen „Mantel“ mit neuem Leben erfüllt, also zB nachfolgend einen Betrieb oder frisches Kapital einbringt, und die vorhandenen Verlustvorträge mit nachfolgenden Gewinnen steuermindernd verrechnet.³⁰³ § 8

Konzernbesteuerung, in: Seeger (Hrsg), Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, DStJG 25 (2002) 73 (85 ff); Staringer, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT Band IV/1 (2012) 143 f.

³⁰⁰ Für eine Diskussion der verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Gruppenbesteuerung aus dem Blickwinkel der Individualbesteuerung einerseits und dem Umfang der Verlustzurechnung andererseits siehe insbesondere Kirchmayr, Verfassungsrechtliche Überlegungen zur Gruppenbesteuerung, in: Akyürek ua (Hrsg), Staat und Recht in europäischer Perspektive, FS Schäffer (2006) 375 (379 ff), und Staringer, Kann die Gruppenbesteuerung wieder abgeschafft werden? ÖStZ 2006/1029, 493 (493 ff), jeweils mwN.

³⁰¹ Siehe auch den Bericht der Facharbeitsgruppe „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“ des deutschen Bundesfinanzministeriums (15. September 2011) 128 ff.

³⁰² Nach § 8 Abs 4 Z 2 S 2 KStG vom Vortrag sind (nur) jene Verluste, die im Zeitpunkt der Verwirklichung des Manteltatbestandes, potenzielle Verlustvorträge (also Verluste aus Vorjahren, nicht jedoch ein Verlust des Mantelkaufjahres selbst) darstellen (VwGH 22.12.2005, 2002/15/0079, ÖStZB 2006/271, 347 = RdW 2006/105, 107 m Anm Zorn; zur Diskussion siehe Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG (2011) § 8 Rz 583 ff).

³⁰³ Der Mantelkaufatbestand wurde mit dem KStG 1988 in Reaktion auf die Rechtsprechung des VwGH eingeführt (siehe ErlRV 622 BlgNR XVII. GP, 18): Nach dieser Rechtsprechung zur Rechtslage vor der Einführung des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG wurde nämlich die Identität einer Kapitalgesellschaft durch den Wechsel ihrer Gesellschafter ebenso wenig berührt, wie durch eine Änderung des Gegenstandes ihres Unternehmens, ihrer Firma, ihres Sitzes im Inland oder dem

Abs 4 Z 2 dritter Satz KStG enthält allerdings auch eine Ausnahme vom mantelkaufbedingter Verlustuntergang für den Fall, dass die Strukturänderungen zum Zwecke der Sanierung des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles betrieblicher Arbeitsplätze erfolgen („Sanierungsklausel“).³⁰⁴

- Im Umgründungssteuerrecht sind vielfältige Regelungen zum Übergang von Verlustvorträgen bei Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge vorgesehen (zB §§ 4, 10 UmgrStG), die den Übergang (aber auch das Fortbestehen) von Verlustvorträgen an das tatsächliche und vergleichbare Bestehen der entsprechenden Verlustentstehungsquelle knüpfen (Grundsatz des objektbezogenen Verlustvortrags). Nach der Logik der Verwaltungspraxis³⁰⁵ und der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung³⁰⁶ handelt es sich beim Verlustvortrag nämlich um ein höchstpersönliches Recht, das grundsätzlich nicht übertragbar ist. Insofern sind die umgründungssteuerrechtlichen Vorschriften eine Ausnahme vom Grundsatz der Höchstpersönlichkeit, sodass auch die einschränkenden Voraussetzungen für den Verlustübergang im Hinblick etwa auf den Übergang des verlustverursachenden Vermögens in vergleichbarem Umfang verfassungsrechtlich zulässig erscheinen.³⁰⁷ Nur erwähnt sei, dass diese Wertungen mittlerweile auch für die erbrechtliche Gesamtrechtsnachfolge nachvollzogen wurden: Während nämlich die frühere Praxis für den erbrechtlichen Verlustvorgang nicht auf den Übergang des verlustverursachenden Vermögens (zB des Betriebes) abstellte,³⁰⁸ bewirkt nach der jüngeren Rechtsprechung des VwGH die erbrechtliche Gesamtrechtsnachfolge dann keinen Übergang von Verlustvorträgen, wenn nicht auch das verlustverursachende Vermögen im Zuge der erbrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge übernommen wird,³⁰⁹ die Verwaltungspraxis hat sich dieser Judikatur angeschlossen.³¹⁰

Für die Fälle des „Sphärenwechsels“ scheinen die gesetzlichen Vorgaben jedenfalls ausreichend streng, um den „Handel“ oder den wirtschaftlich unerwünschten Übergang von Verlusten zu verhindern. Fraglich könnte sein, ob auch Handlungsbedarf beim allgemeinen Verlustvortrag (§ 18 Abs 6 EStG) besteht. Der Verlustvortrag (§ 18 Abs 6 EStG) wird von der Rechtsprechung als höchstpersönliches Recht des Steuerpflichtigen angesehen.³¹¹ Ob eine grundlegende Einschränkung des Rechts auf den Verlustvortrag – etwa im Sinne einer Objektbezogenheit – verfassungsrechtlich problematisch wäre, ist zumindest umstritten: Im deutschen Steuerrecht folgt das

Wechsel des Geschäftsführers. Siehe VwGH 4.6.1986, 84/13/0251, ÖStZB 1987, 147; VwGH 22.9.1987, 87/14/0063, ÖStZB 1988, 187; VwGH 2. 8. 2000, 98/13/0152, ÖStZ 2001/271. Im Erkenntnis vom 4.6.1986, 84/13/0251, ÖStZB 1987, 147, hielt der VwGH auch ausdrücklich fest, dass es für die Abzugsfähigkeit des Verlustes nicht auf die wirtschaftliche Vergleichbarkeit des Unternehmens, sondern auf die rechtliche Identität ankommt (ebenso VwGH 22.9.1987, 87/14/0063, ÖStZB 1988, 187); er hat also die Auffassung nicht geteilt, dass bei Vorliegen eines Mantelkaufs der Verlustabzug versagt werden kann, wenn eine vollkommene Änderung der GmbH in ihrem sachlichen und personellen Substrat eingetreten ist (so aber zB BFH 19.12.1973, I R 137/71, BFHE 111, 155, BStBl 1974 II 181; nachfolgend wie der VwGH jedoch BFH 29.10.1986, I R 318/83, BFHE 148, 158, BStBl 1987 II 310).

³⁰⁴ Dazu ausführlich KStR 2001 Rz 1188; *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht (2007) 27 ff; *Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG¹³ (2009) § 8 Tz 295 ff; *Ressler/Stürzlinger in Lang/Schuch/Staringer*, KStG (2009) § 8 Rz 262 ff; *Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 8 Rz 589 ff.

³⁰⁵ KStR 2001 Rz 992; UmgrStR 2002 Rz 399.

³⁰⁶ Siehe den Beschluss VfGH 24.2.2009, B 1275/08, zur Umwandlung.

³⁰⁷ Siehe dazu *Kofler/Six in Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹⁴ (2025) § 4 Rz 2 mwN, auch zur Kritik an der Objektbezogenheit.

³⁰⁸ Siehe zB EStR 2000Rz 4534 f idF vor der Information BMF-010203/0640-VI/6/2013 v 19.12.2013.

³⁰⁹ VwGH 25.4.2013, 2010/15/0131, ÖStZB 2014/295, 505; VwGH 15.9.2016, Ra 2015/15/0003, ÖStZB 2016/325, 610; VwGH 20.1.2021, Ra 2020/15/0076.

³¹⁰ Siehe EStR 2000 Rz 4537a ff idF WE 2015; siehe auch die Information zum „Übergang von Verlustvorträgen bei Tod des Steuerpflichtigen“, BMF-010203/0640-VI/6/2013 v 19.12.2013.

³¹¹ Siehe zB VfGH 24.2.2009, B 1275/08, zur Umwandlung.

BVerfG etwa, dass der völlige Ausschluss der Verlustverrechnung (Ausgleich und Vortrag) bei bestimmten Einkünften verfassungswidrig ist.³¹²

Der österreichische VfGH scheint demgegenüber auf Basis des – zumindest gleichheitsrechtlich relevanten – Leistungsfähigkeitsprinzips (lediglich) ein der „*Einkunftsart angepaßtes System*“ der Kosten- bzw Verlustberücksichtigung zu fordern,³¹³ das allerdings auch zum permanenten Ausschluss einer Verlustverwertung führen kann.³¹⁴ Damit scheint eine vollständige Systemumstellung auf eine „Objektbezogenheit“ des Verlustvortrags auch verfassungsrechtlich nicht gänzlich unproblematisch. Sie wäre aber auch steuerpolitisch eine Fehlentwicklung, wäre doch jegliche Regelung streitanfällig, würde auch ehrliches unternehmerisches Scheitern bestrafen und würde die Teilhabe des Staates an Erfolg und Misserfolg des Steuerpflichtigen noch asymmetrischer ausgestalten. Ein gewisses Gefälle ergibt sich nämlich bereits jetzt schon daraus, dass der Fiskus auch bei Gesamtverlusten aus einer unternehmerischen Tätigkeit keine Steuern vergangener Zeiträume „zurückzahlt“, sondern die Verluste allenfalls mit (unsicheren) zukünftigen Einkünften verrechnet werden können.

Es könnte hier aber allenfalls nach der Qualität der Verluste unterschieden und – in den Worten des deutschen BFH – „*die bei einer auf Einkünfteerzielung gerichteten Tätigkeit selbst erwirtschafteten Verluste anders [...] behandeln als auf dem Markt ‚eingekaufte‘ Fremdverluste (Mantelkaufgestaltungen)*“, und auch anerkannt werden, dass „*Verluste, die auf der Inanspruchnahme steuerlicher Subventions- und Lenkungsnormen (z.B. Sonderabschreibungen) beruhen, [...] wiederum eine andere Qualität*“ haben.³¹⁵ Sofern es sich also nicht um „echte“ betriebswirtschaftliche Verluste handelt, könnte eine Weiterentwicklung von Verlustausgleichsschranken (zB Verlustvortrag nur in einer Schedule bzw „Wartetastenregelungen“ iSd § 2 Abs 2a EStG³¹⁶) erwogen werden und diesbezüglich auch die Objektbezogenheit der Verlustverwertung punktuell verwirklicht werden.

Allerdings ist diese Überlegung für das derzeitige österreichische Steuerrecht weitgehend obsolet, zumal die Objektbezogenheit bei den steuerplanerisch entscheidenden Fällen (zB Umgründungen, Mantelkauf, Verlustmodelle) ohnehin bereits breitflächig vorgesehen ist. Eine darüber hinausgehende, generelle Objektverknüpfung würde daher wohl überwiegend „echte“ betriebswirtschaftliche Verluste betreffen und ist daher nicht anzuraten. Allenfalls könnte nach den Gedanken des BFH erwogen werden, als besondere Begünstigung gestaltete Betriebsausgaben (zB den Investitionsfreibetrag nach § 11 EStG) nicht in die vortragsfähigen Verluste aufzunehmen. Dies würde aber eine gewisse Zufallskomponente in die beabsichtigte Investitionsförderung einbauen und ehrlich Verluste erleidende Steuerpflichtige mit dem Entfall dieser Förderungen gleichsam „doppelt strafen“.

4.3.4. Mögliche Lücken bei der Nachversteuerung von „importierten Auslandsverlusten“

Das österreichische Steuerrecht ermöglicht es seit dem StRefG 2005,³¹⁷ sowohl Verluste ausländischer, abkommensrechtlich befreiter Betriebsstätten (§ 2 Abs 8 Z 3 EStG)³¹⁸ als auch Verluste ausländischer Tochtergesellschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung (§ 9 Abs 6 Z 6 KStG)

³¹² Siehe BVerfG 30.9.1998, 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, zu laufenden Einkünften aus der Vermietung beweglicher Gegenstände (dazu zB auch BFH 9.5.2001, XI B 151/00, BFHE 195, 314, BStBl 2001 II 554).

³¹³ Siehe zB VfGH 3.9.2010, G 35/10, VfSlg 19.185/2010.

³¹⁴ Zu diesem Problem bereits oben Abschnitt 3.3.1.

³¹⁵ Siehe BFH 17.11.2020, I R 2/18, BStBl II 2021, 580, zur Verlustverwertung bei Verschmelzung.

³¹⁶ Dazu ausführlich *PrechtI*, Verlustausgleichsbeschränkungen im Einkommensteuerrecht (2005) 82 ff.

³¹⁷ BGBl I 2004/57.

³¹⁸ Zuvor bereits VwGH 25.9.2001, 99/14/0217, ÖStZB 2002/365, und VwGH 25.10.2001, 99/15/0149, ÖStZB 2002/732.

bereits in der Verlustentstehungsperiode in Österreich gewinnmindernd zu verwerten, sofern im Ausland keine Berücksichtigung erfolgt. Der allgemeinen Systematik entsprechend waren die „hereinzunehmenden“ Verluste – bis zum 1. StabG 2012³¹⁹ – ausschließlich nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln.³²⁰ Kommt es nachfolgend zu einer Verlustberücksichtigung im Ausland, kommt es umgekehrt zu einer Nachversteuerung im Inland. Diese Verlusthereinnahme und die Nachversteuerung waren seitdem bereits mehrfach Gegenstand von (legistischen) Nachschärfungen:

- Hinsichtlich der Höhe der „hereinzunehmenden“ Verluste führte das 1. StabG 2012 insofern zu einem Paradigmenwechsel, als seither schon bei der Möglichkeit der Verlusthereinnahme auch auf die nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste abgestellt wird. So sind nach § 2 Abs 8 Z 3 EStG idF 1. StabG 2012 „[i]m Ausland nicht berücksichtigte Verluste [...] bei der Ermittlung des Einkommens höchstens in Höhe der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres anzusetzen“. In den Materialien wurde diesbezüglich zunächst darauf hingewiesen, dass sich gezeigt habe „dass in zahlreichen Fällen die solcherart umgerechneten Verluste höher waren als die ursprünglichen (nicht umgerechneten) ausländischen Verluste“.³²¹ Der Gesetzgeber des 1. StabG 2012 hat sich auch des vergleichbaren Problems im Rahmen der Gruppenbesteuerung angenommen und auch hier den Weg beschritten, bereits die Verlusthereinnahme an das ausländische Steuerrecht zu knüpfen, indem „höchstens jedoch die nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste“ zuzurechnen sind; die Materialien begründen diesen Schritt mit denselben Argumenten, die bereits für die Neureglung im Bereich der Betriebsstätten herangezogen wurden.³²² Die Verlusthereinnahme erfolgt seit dem 1. StabG 2012 daher unter Berücksichtigung einer doppelten, nach inländischem und ausländischem Steuerrecht ermittelten Deckelung.
- Hinsichtlich der Nachversteuerung sah sich der Gesetzgeber mit einem Informationsdefizit konfrontiert. Mit dem AbgÄG 2014³²³ wurden daher sowohl Betriebsstätten- als auch Gruppensituationen insofern einheitlich aufgegriffen, als mit den Änderungen in § 2 Abs 8 Z 4 EStG und § 9 Abs 2 KStG konkrete Rechtsfolgen an das Bestehen einer „umfassenden Amtshilfe“ geknüpft werden; dadurch „sollen die Vollzugs- und Kontrollmöglichkeiten der österreichischen Finanzverwaltung erhöht werden“.³²⁴ Für Betriebsstättensituationen ist seither in § 2 Abs 8 Z 4 EStG vorgesehen, dass es bei Fehlen einer umfassenden Amtshilfe spätestens im dritten Jahr nach der Verlusthereinnahme zu einer zwingenden Nachversteuerung kommt; eine frühere Nachversteuerung erfolgt, wenn der Verlust im Ausland verwertet wird oder werden kann. Für die Gruppenbesteuerung hat der Gesetzgeber hingegen schon den sachlichen Umfang der Gruppenmitgliedschaft in § 9 Abs 2 KStG angegriffen: Sie ist seither auf EU-Mitgliedstaaten und Staaten mit umfassender Amtshilfe territorial eingeschränkt (damit wurde auch das – verfassungsrechtlich zulässige³²⁵ – automatische Ausscheiden nicht qualifizierter

³¹⁹ BGBl I 2012/22.

³²⁰ EStR 2000 Rz 191 f; dazu auch Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern (2010) 361 f.

³²¹ Siehe ErlRV 1680 BlgNR XXIV. GP, 7, auch mit folgender Überlegung: „Im Extremfall kann sich sogar aus einem ausländischen Gewinn umrechnungsbedingt ein Verlust ergeben. Da in solchen Fällen eine Nachversteuerung der umrechnungsbedingt höheren ausländischen Verluste von vornherein gar nicht mehr möglich ist, soll vorgesehen werden, dass bereits die Berücksichtigung ausländischer Verluste mit dem sich nach ausländischem Steuerrecht ergebenden Verlust gedeckelt ist. Eine Berücksichtigung von ausländischen Gewinnen, die erst umrechnungsbedingt zu einem Verlust führen, soll dadurch ausgeschlossen werden, weil nach ausländischem Steuerrecht kein Verlust vorliegt.“

³²² ErlRV 1680 BlgNR XXIV. GP, 21.

³²³ BGBl I 2014/13.

³²⁴ ErlRV 24 BlgNR XXV. GP, 1 (zu Betriebsstätten) und 11 (zur Gruppenbesteuerung).

³²⁵ VfGH 15.3.2017, E 134/2016, VfSlg 20.159/2017.

Gruppenmitglieder per 1.1.2015 erzwungen).³²⁶ Im Gegensatz zu § 2 Abs 8 Z 4 EStG kommt es damit bei Tochtergesellschaften aus „Nicht-Amtshilfeländern“ von Anfang an nicht mehr zu einer Verlustverwertung in Österreich.

Durch die doppelte Deckelung der Verlusthereinnahme und die Voraussetzung der umfassenden Amtshilfe (als Kriterium für die automatische Nachversteuerung bzw Voraussetzung für die Gruppenmitgliedschaft) sind die augenscheinlichsten „Lücken“ geschlossen. Zu bemerken ist zudem, dass die umfassende Amtshilfe mit einer Vielzahl von Staaten besteht,³²⁷ so dass die automatische Nachversteuerung von Betriebsstättenverlusten bzw die Nichteinbeziehung in die Gruppe eher Ausnahmefälle betreffen wird.

Vergleichbar den Betriebsstättensituationen (§ 2 Abs 8 EStG) ermöglicht die Gruppenbesteuerung (§ 9 KStG) die Einbeziehung ausländischer Gruppenmitglieder und damit auch die asymmetrische Hereinnahme ausländischer Verluste (§ 9 Abs 6 Z 6 KStG) unter Nachversteuerungsvorbehalt (§ 9 Abs 6 Z 7 KStG),³²⁸ wobei korrespondierend Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste zur Vermeidung einer doppelten (indirekten) Verlustberücksichtigung nicht abzugsfähig sind (§ 9 Abs 7 KStG). Ein solches ausdrückliches Verbot ist für die zuvor erwähnten Betriebsstättensituationen in § 2 Abs 8 EStG nicht vorgesehen. Dies ist aber systemkonform: Denn eine Teilwertabschreibung zB auf das Vermögen der ausländischen Betriebsstätte oder auf einen Mitunternehmeranteil spiegelt sich durch den Betriebsvermögensvergleich (nur) im hereinzunehmenden Verlust wider, sodass es bei richtiger Rechtsanwendung (insbesondere schlüssiger Gewinnzurechnung zur Betriebsstätte) systematisch zu keiner „doppelten“ Berücksichtigung kommen kann.

Die Nachversteuerung hereingenommener Verluste des ausländischen Gruppenmitglieds erfolgt nicht nur – unionsrechtlich unbedenklich³²⁹ – im Falle ausländischer Gewinne („Gewinnaufholung“ im Ausland), sondern – im Unterschied zu § 2 Abs 8 EStG – auch beim (wirtschaftlichen) Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds aus der Gruppe (§ 9 Abs 6 Z 7 KStG). Die Verlustverwertung im Rahmen der Gruppenbesteuerung nach § 9 Abs 6 Z 6 KStG unterscheidet sich von der Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste nach § 2 Abs 8 EStG also insofern, als in der Unternehmensgruppe die Berücksichtigung von Verlusten selbständiger ausländischer Gesellschaften den österreichischen Fiskus nicht endgültig belasten soll. Die Nachversteuerung in der Gruppe hängt also nicht davon ab, ob der Auslandsverlust im Ausland auch tatsächlich verwertet werden konnte.³³⁰ Allerdings schlägt das Gesetz doch eine Brücke zu endgültigen Vermögensverlusten: So ist „[i]m Falle des Untergangs (Liquidation oder Insolvenz) des ausländischen Gruppenmitglieds [...] bei tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust der zuzurechnende Betrag um die während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu kürzen“ (§ 9 Abs 6 Z 7 letzter Satz KStG). Allenfalls könnte dieser Aspekt daher wieder unter dem Kritikpunkt womöglich lange erfolgender Steueraufschübe diskutiert werden.

Die Unterschiede zwischen § 2 Abs 8 EStG für Auslandsbetriebsstätten und § 9 KStG für Auslands-tochtergesellschaften gehen darauf zurück, dass den Regelungen zwar letztlich ähnliche wirtschaftliche und steuersystematische Überlegungen zu Grunde liegen, ihre Ursprünge aber

³²⁶ Dies betraf nach den Daten des Jahres 2011 zumindest 20 % (ca 360) der insgesamt rund 1.800 ausländischen Gruppenmitglieder.

³²⁷ Siehe zuletzt die Übersicht in der Info des BMF, Umfassende Amtshilfe im Bereich Steuern vom Einkommen (1. Jänner 2025), 2024-0.853.922 (9.12.2024).

³²⁸ Ausführlich zur Technik der Nachversteuerung zB Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), KStG³⁵ (2021) § 9 Abs 6 Tz 806 ff.

³²⁹ Zur unionsrechtlichen Unbedenklichkeit siehe nur Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern (2009) 532, und – für die Nachversteuerung in Betriebsstättensituationen – EuGH 23.10.2008, C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*, EU:C:2008:588.

³³⁰ Staringer, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT IV/1 (2012) 147.

verschieden sind: Für ausländische Betriebsstätten-situationen ergibt sich nämlich die durch das StRefG 2005³³¹ gesetzlich verankerte Hereinnahmeverpflichtung im Grunde aus dem vom VwGH judizierten Zusammenspiel von nationalem Recht und DBA-Recht,³³² während im Rahmen der ebenfalls durch das StRefG 2005 eingeführten grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung den (aus damaliger Perspektive antizipierten, letztlich aber nicht eingetretenen) Anforderungen des Unionsrechts vorgegriffen wurde.³³³

Beiden Regelungen ist aber gemeinsam, dass sie im Grunde auf eine (bloß) temporäre Verlusthereinnahme abzielen (abgesehen von Situationen endgültiger Vermögensverluste). **Das Problem, dass eine grundsätzlich vorzunehmende Nachversteuerung – absichtlich oder aus Versehen – unterbleibt, lässt sich grundsätzlich auf zwei Ebenen lösen:** Aus einer prozessualen Sicht könnten beispielsweise periodische Ermittlungsschritte erfolgen, also etwa für bereits berücksichtigte Auslandsverluste eine verstärkte Kontrolle durch eine zwingende Vorlage von Bescheinigungen vorgesehen werden. Aus einer materiell-rechtlichen Sicht könnte eine Beschränkung der Hereinnahmedauer (mit zwingender Nachversteuerung nach einem gewissen Zeitraum, etwa 5 oder 10 Jahren) vorgesehen werden. Die letztgenannte Maßnahme bedürfte aber einer nuancierten Betrachtung, zumal die primäre Hereinnahmeverpflichtung aus der abkommensrechtlichen Judikatur des VwGH folgt, also die Frage im Raum steht, ob das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen einer vorzeitigen Nachversteuerung entgegenstehen würde; dies ist durchaus umstritten,³³⁴ wobei wohl die besseren Argumente dafür sprechen, dass ein Abkommen nicht grundsätzlich einer Nachversteuerung hereingenommener Verluste entgegensteht. Aus einer unionsrechtlichen Sicht müsste nach wie vor beachtet werden, dass im österreichischen Hereinnahme-Nachversteuerungssystem die Nachversteuerung von finalen Verlusten unzulässig wäre.³³⁵

Möchte man daher für ausländische Gruppenmitglieder grundsätzlich „nachscharfen“ und von einer Verlusthereinnahme schon an der Wurzel absehen (und nicht erst die Ebene der Nachversteuerung fokussieren), müsste wohl grundlegend am System der periodengleichen Verlusthereinnahme angesetzt werden. Die generelle Möglichkeit der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung mit Nachversteuerung ist zwar – wie sich mittlerweile gezeigt hat³³⁶ – unionsrechtlich nicht zwingend erforderlich, standortpolitisch aber jedenfalls positiv zu beurteilen.³³⁷ Gerade bei der Gruppenbesteuerung würde eine Abschaffung oder wesentliche Änderung der Systematik dem so wichtigen Bild des Staates als verlässlichem Partner der Steuerpflichtigen Hohn sprechen³³⁸ und eines der wenigen attraktiven Regime des österreichischen Steuerrechts untergraben.³³⁹ Hinzu kommt, dass zwar die periodengleiche Verlusthereinnahme nicht erforderlich ist, diesfalls aber nach wie vor im Raum steht, ob nicht weiterhin die Hereinnahme „finaler“ Verluste von EU-Auslandsgruppenmitgliedern erforderlich wäre. Während der EuGH zwar für DBA-befreite

³³¹ BGBl I 2004/57.

³³² Siehe VwGH 25.9.2001, 99/14/0217, ÖStZB 2002/365, und VwGH 25.10.2001, 99/15/0149, ÖStZB 2002/732.

³³³ Siehe nachfolgend zu Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften und dem vom EuGH entwickelten Grundsatz, dass nur (und höchstens) „finale Verluste“ hereinnahmepflichtig sind, insbesondere EuGH 13.12.2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763.

³³⁴ Zur Frage, ob die vom Nichtbestehen einer Amtshilfe abhängige, automatische Nachversteuerung von ausländischen Betriebsstättenverlusten nach drei Jahren gem § 2 Abs 8 EStG zu einem Treaty Override führt *Zorn*, Doppelbesteuerungsabkommen und Grundrechtsschutz, RdW 2017/268, 389 (398); ablehnend *Hohenwarther-Mayr*, Die Nachversteuerung ausländischer Verluste im Lichte des DBA-Rechts, RdW 2014/333, 295 (295 ff).

³³⁵ EuGH 17.12.2015, C-388/14, *Timac Agro*, EU:C:2015:829, Rn. 34-45.

³³⁶ Siehe zB EuGH 13.12.2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763.

³³⁷ Dazu *Kofler*, Antikritisches zur Gruppenbesteuerung, in: *Kanduth-Kristen/Urnik/Fritz-Schmied* (Hrsg), Herausforderungen im Unternehmenssteuerrecht und in der Rechnungslegung, Gedenkschrift Herbert Kofler (2020) 59 (59 ff).

³³⁸ Siehe ausführlich *Staringer*, Die Gruppenbesteuerung in der Krise, GES 2010, 31 (31 ff); *Staringer*, Die Zukunft der Gruppenbesteuerung, RdW 2010/404, 366 (366 ff).

³³⁹ Dazu *Kofler*, Antikritisches zur Gruppenbesteuerung, in: *Kanduth-Kristen/Urnik/Fritz-Schmied* (Hrsg), Herausforderungen im Unternehmenssteuerrecht und in der Rechnungslegung, Gedenkschrift Herbert Kofler (2020) 59 (59 ff).

Auslandsbetriebsstätten zuletzt in der Rechtssache *W AG*³⁴⁰ die Hereinnahme finaler Verluste für nicht (mehr) erforderlich gehalten hat, ist für ausländische Tochtergesellschaften weiterhin offen, ob die *Marks & Spencer*-Rechtsprechung,³⁴¹ die eine solche Hereinnahmeverpflichtung vorsieht, weiterhin anwendbar ist und wie weit diese Verpflichtung tatsächlich reicht.³⁴² Eine Klärung könnte hier die beim EuGH anhängige Rechtssache *OPmobility*³⁴³ bringen. Diese sollte vor weiteren Reformüberlegungen in diesem Bereich jedenfalls abgewartet werden.

³⁴⁰ EuGH 22.9.2022, C-538/20, *W AG*, EU:C:2022:717.

³⁴¹ EuGH 13.12.2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763.

³⁴² Dazu *Kofler*, Cross-Border Loss Relief, in: *Douma/Marres/Vermeulen/Weber* (Hrsg), *Terra Wattel European Tax Law*, Volume 1: General Topics and Direct Taxation⁹ (2025) [in Druck].

³⁴³ Anhängig unter C-287/25.

5. Abschließende Zusammenschau

5.1. Gestalt von „Reichenbegünstigungen“ im österreichischen Steuerrecht

Zusammenfassend ist nochmals festzuhalten: **Ausdrückliche „Reichenbegünstigungen“ kennt das österreichische Steuerrecht nicht. Diese sind vielmehr ein indirektes Resultat von Normen und/oder Systemprinzipien, die bestimmten Personengruppen mit tendenziell wirtschaftlich besserer Lage auch qualitativ höhere Gestaltungs- und Handlungsmöglichkeiten zur „Steuroptimierung“ einräumen.** Diese zeigen sich vor allem im Ertragsteuerrecht und insbesondere im Vergleich zur insoweit relativ „starren“ einkommensteuerlichen Behandlung und faktischen Situation von Personen in der großen Gruppe der Nichtselbständigen. **Vier Erscheinungsformen der solcherart definierten „Reichenbegünstigungen“ waren Gegenstand dieser Untersuchung.**³⁴⁴

- 1. Erweiterte Absetzmöglichkeiten, insbesondere durch Vermengung betrieblicher und privater Ausgaben oder verdeckte Geltendmachung privater Ausgaben als steuerrelevante Abzugspositionen:** Das Steuerrecht versucht zwar, dieses im Einzelfall besonders schädliche Verhalten mit verschiedenen Maßnahmen (insbesondere etwa den Regelungen des § 20 EStG oder der Dogmatik zur verdeckten Gewinnausschüttung von Körperschaften) einzudämmen. Gerade bei einer nicht zum Ausschluss vom Steuerabzug führenden „Mischnutzung“ von Wirtschaftsgütern (zB bei „Firmen-PKW“, Immobilien oder Elektronik) oder „Mischaufwand“ (zB bei Reiseaufwendungen) steht aber zu befürchten, dass die Finanzverwaltung im Massenvollzug derzeit weitgehend auf die Ausführungen der Steuerpflichtigen selbst vertrauen muss und Steuerpflichtige kaum Kontrollen zu fürchten haben. Auch der Bereich der Überlassung von für den Privatbereich eines Gesellschafters angeschafften Immobilien durch Körperschaften ist ein Phänomen, welches die steuerliche Judikatur in den vergangenen Jahren stark beschäftigte. Die vielen Fälle und Verästelungen in der Auslegung lassen erwarten, dass Steuerpflichtige, die sich eine solche Vorgangsweise „leisten“ können, noch immer Vorteile daraus ziehen und sich dabei im Zweifel auch langwierigen Verfahren gegen die Behörden stellen.
- 2. Systematische Begünstigungen der Kapitalakkumulation:** Das Steuerrecht gestattet in verschiedenen Ausprägungen systematisch, die letztlich vorgesehene Besteuerung völlig rechtskonform zeitlich hinauszuschieben, wenn bestimmte – vor allem für wohlhabendere Personen attraktive – Gestaltungsformen eingehalten werden. Besonders das Vermeiden von Realisierungstatbeständen bei wertträchtigen Wirtschaftsgütern (Kapitalinvestitionen, Immobilien) und/oder das „Speichern“ von Gewinnen in einer zu diesem Zweck errichteten Kapitalgesellschaft können dazu führen, dass die abschließende Besteuerung (teilweise) über lange Zeit hinausgeschoben wird; in Österreich ist mangels Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen sogar das Vermeiden eines wesentlichen Steuerzugriffs über Generationen möglich. Der fehlende „laufende“ Steuerzugriff ist aber ein Faktor, der umso stärker zur Kapitalakkumulation beiträgt und zu großen Vorteilen gegenüber zB kleinen Kapitalanlegern führen kann. Wenngleich die dahinterliegenden Regelungen vielfach ein tradiert und zentraler Teil des Steuersystems sind, könnten in Hinblick auf wachsende wirtschaftliche Ungleichgewichte zumindest teilweise einschränkende Maßnahmen ergriffen werden.
- 3. Erhöhte Gestaltungsmöglichkeiten:** Die beiden zuvor angesprochenen Punkte werden dadurch erheblich verstärkt, dass wirtschaftlich besser gestellte Personen leichter Mittel für steuerliche Gestaltungen einsetzen und zB Ein-Personen-Kapitalgesellschaften zur Herbeiführung einer steuerlichen Abschirmwirkung gründen können. Auch darf nicht ignoriert

³⁴⁴ Dazu im Detail besonders Abschnitt 1.4.

werden, dass diesen Personen oft schon faktisch höhere Gestaltungsmacht (zB durch mehr Einfluss auf die eigenen Verträge oder Gestaltung des eigenen Betriebs) zukommt und besserer Zugang zu Beratungsleistungen offensteht. Gerade im Unternehmens- und Konzernbereich sind deshalb insbesondere Wahlrechte stets kritisch auch dahingehend zu betrachten, dass sie vor allem von jenen Steuerpflichtigen genutzt werden, die am meisten von ihnen profitieren (was nicht per se gegen solche Instrumente spricht, aber in die Abwägung deren Kosten und Nutzen aus Sicht des staatlichen Steuersystems einfließen muss).

- 4. Herbeiführung internationaler Verflechtungen:** Personen mit entsprechenden Mitteln können relativ leicht Auslandsbezüge im Steuerrecht herstellen, entweder durch Gründung juristischer Personen oder Wohnungserwerbe in anderen Staaten oder auch durch persönliches Reiseverhalten. Wenngleich solche Handlungen legitim sind und nicht unter einen „Generalverdacht“ gestellt werden sollen, erschweren sie faktisch den Steuervollzug und erlauben auch, Differenzen zwischen Rechtsordnungen oder das internationale Steuerrecht gestalterisch einzusetzen. Wie auch auf internationaler Ebene vorangetrieben wird, sollte insbesondere gegen „künstliche“ Gestaltungen oder nur scheinbare Bezüge zum Ausland vorgegangen werden.

5.2. Handlungsmöglichkeiten auf normativer Ebene

Die folgenden gesetzlichen **Maßnahmen im materiell-rechtlichen Bereich** wurden im Rahmen der Darstellungen auszugsweise angedacht, und den genannten Punkten entgegensteuern zu können. Es handelt sich dabei aber bislang nur um **explorative Ansätze, noch keine konkreten Umsetzungsempfehlungen oder gar ein kohärentes Reformprogramm:**

- zusätzliche „Abpauschalierung“ von Wirtschaftsgütern mit Privatsnähe oder Mischnutzung im betrieblichen Bereich, zB für Elektronik³⁴⁵ oder durch Ausdehnung der Pendlerpauschale auf Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte auch für andere Personen als Nichtselbstständige;³⁴⁶
- umfassendere Abzugsverbote (mit Ausschüttungsfiktion oder ersatzweisem Körperschaftsteuerzuschlag) für Wirtschaftsgüter von Körperschaften, die von wesentlich Beteiligten privat genutzt werden, insbesondere Immobilien;³⁴⁷
- Umgestaltung der Hauptwohnsitzbefreiung bei Einkünften aus Immobilienveräußerung in eine Übertragung stiller Reserven auf einen neu angeschafften Hauptwohnsitz;³⁴⁸
- Erwägung, ob eine unmittelbare Zurechnung von Einkünften einer Körperschaft an die dahinterstehende Person (Durchbrechung der Abschirmwirkung nach dem Vorbild des § 2 Abs 4a EStG) in Extremfällen sinnvoll erscheint, wobei dies wohl nur dann in Betracht kommen kann, wenn es sich auf Beteiligtebene um eine einzige Person handelt und die Körperschaft keinen operativen Betrieb aufweist;³⁴⁹
- steuerliche Nichtanerkennung des gewillkürten Betriebsvermögens (zumindest von Kapitalvermögen) zur Vereinfachung und Vermeidung der Ungleichbehandlung mit dem Privatvermögen;³⁵⁰

³⁴⁵ Dazu im Detail besonders Abschnitt 2.2.2.

³⁴⁶ Dazu im Detail besonders Abschnitt 2.3.2.

³⁴⁷ Dazu im Detail besonders Abschnitte 2.2.3. und 2.4.2.

³⁴⁸ Dazu im Detail besonders Abschnitt 2.4.2.

³⁴⁹ Dazu im Detail besonders Abschnitt 3.1.

³⁵⁰ Dazu im Detail besonders Abschnitte 3.3. und 3.5.3.

- Ersatz des ohnedies reformbedürftigen Zwischensteuersystems in Privatstiftungen durch eine abschließende und sofortige Besteuerung mit einem Körperschaftsteuersatz von 27,5 % als endgültiger Ersatz für die spätere Zuwendungsbesteuerung (mit oder ohne eine begleitende Einschränkung der Übertragbarkeit stiller Reserven nach § 13 Abs 4 KStG);³⁵¹
- Erwägen von zusätzlichen Aspekten einer „Abschnittsbesteuerung“ bei Ansammlung stiller Reserven, zB durch regelmäßige Erfassung pauschaler Wertsteigerungen auf Immobilien (mit Erhöhung der steuerlich maßgeblichen Anschaffungskosten) oder eine zumindest einkommensteuerliche Erfassung von unentgeltlichen Erwerben von Kapitalvermögen (einschließlich Erbschaften);³⁵²
- Abschaffung des „fehleranfälligen“ Zusammenspiels aus Ertragsteuerfreiheit von öffentlichen Förderleistungen und Abzugsverbot für damit verbundene Betriebsausgaben, damit die Besteuerung Doppelvorteile verhindert und als Korrektiv dienen kann;³⁵³
- Begrenzung der im Rahmen der Gruppenbesteuerung vom Gruppenträger übernehmbaren Verluste eines Gruppenmitglieds mit der tatsächlichen Investition der Gruppe in dieses Mitglied, sofern die gegenwärtige Rechtslage als unsystematisch im Hinblick auf § 23a EStG angesehen wird.³⁵⁴
- Theoretisch könnte auch erwogen werden, den Vortrag „künstlicher“ Verluste durch einen ausgedehnten Objektbezug einzuschränken und solcherart etwa bestimmte „fiktive“ Abzugspositionen (zB Investitionsfreibetrag nach § 11 EStG) aus der Möglichkeit des Verlustvortrags auszuschneiden;³⁵⁵ allerdings greift das österreichische Steuerrecht hier bereits durch den Objektbezug in bestimmten, gestaltungsanfälligen Bereichen die wesentlichen Gestaltungsmöglichkeiten auf.

5.3. Ansatzpunkte zur Verbesserung der Vollziehbarkeit

Die folgenden **Maßnahmen zur Stärkung der Vollziehbarkeit des Steuerrechts** könnten auf Basis der Überlegungen im Rahmen dieser Untersuchung allgemein ergriffen werden, um schon dem geltenden Recht, welches sich gegen die angesprochenen „Reichenbegünstigungen“ richtet, besser zum Durchbruch zu verhelfen:

- Einführung der unionsrechtlich für den grenzüberschreitenden Bereich ab 2030 ohnedies vorgeschriebenen elektronischen Rechnungsstellung mit Meldepflicht auch im nationalen B2B-Bereich und für Ertragsteuerzwecke, etwa zur besseren (digital automatisierten) Kontrolle geltend gemachter Betriebsausgaben³⁵⁶ sowie zur Kontrolle der Zielsicherheit von Pauschalierungen im Unternehmensbereich;³⁵⁷
- verpflichtende standardmäßige digitale Bereitstellung von Aufzeichnungen (zB UID des Kunden bei geltend gemachten „Geschäftssessen“) und Belegen (zB von Hotelrechnungen bei geltend gemachten Reisen) aus dem Umfeld privat-betrieblicher Mischnutzung durch die Steuerpflichtigen zur Erhöhung schon des psychologischen „Kontrolldrucks“;³⁵⁸

³⁵¹ Dazu im Detail besonders Abschnitte 3.4. und 3.5.1.

³⁵² Dazu im Detail besonders Abschnitt 3.5.

³⁵³ Dazu im Detail besonders Abschnitt 4.1.

³⁵⁴ Dazu im Detail besonders Abschnitt 4.3.2.

³⁵⁵ Dazu im Detail besonders Abschnitt 4.3.3.

³⁵⁶ Dazu im Detail besonders Abschnitte 2.2.2. und 2.5.

³⁵⁷ Dazu im Detail besonders Abschnitt 4.2.

³⁵⁸ Dazu im Detail besonders Abschnitte 2.2.2. und 2.5.

- Pflicht zur Führung elektronisch gesicherter GPS-Fahrtenbücher bei steuerlich geltend gemachten „Firmenfahrzeugen“;³⁵⁹
- Stärkung und Ausbau des Meldewesens im Wohnungsbereich (bessere Erfassung Wohnungsinhaber, Wohnungsnutzer, Leerstand) auch für steuerliche Zwecke (zB Feststellung „verschwiegener“ inländischer Wohnsitze).³⁶⁰

³⁵⁹ Dazu im Detail besonders Abschnitt 2.3.2.

³⁶⁰ Dazu im Detail besonders Abschnitt 3.2.

Literaturverzeichnis

- Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 1.
- Aigner/Kofler/Kofler/Tumpel*, Konzept für eine einfache und gerechte Erbschafts- und Schenkungssteuer, Studie im Auftrag der AK (2012).
- Altenmarkter/Herbst*, Fallstricke bei der abgabenrechtlichen Behandlung der gemischten Pkw-Nutzung von Fremd-/Gesellschafter-Geschäftsführern, taxlex 2013, 309.
- Anderwald/Niemann*, Pro und contra Vermögensteuer – Die Schenkungs- und Erbschaftssteuer als sinnvolle Alternative? RdW 2021, 660.
- Beiser*, EuGH: Erstattung der KöSt einer Privatstiftung auch bei Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte, RdW 2015, 668.
- Beiser*, Privatstiftungen im Licht des Unionsrechts und Markteinkommensbesteuerung, RdW 2014, 101.
- Bendlinger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht² (2019) Kapitel XIII.
- Berghuber/Picek/Schratzenstaller*, Perspektiven der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich, WIFO (2007).
- Bergmann*, An Argument for Treating Distributions by Austrian Private Foundations to Foreign Beneficiaries as Dividends under Tax Treaties Based on the OECD Model, BIT 2020, 481.
- Bergmann*, Laufende Ertragsbesteuerung, in *Bergmann/Ratka* (Hrsg), Handbuch Personengesellschaften (2011) Kapitel 12.
- Bernhofer/Ertl/Innreiter/Schraml/Six/Wehsely*, Ausgestaltung und Herausforderungen einer modernen Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich, WuG 2024, 43.
- Birk*, Einkommen, Einkunftsarten und Einkünfteermittlung, in *Hey* (Hrsg), Einkünfteermittlung DStUG 34 (2011) 11.
- Bräumann*, Abzugsfähigkeit von Kosten eines „COVID-19-bedingten“ Homeoffice, SWK 2020, 700.
- Bräumann*, Der Ministerialentwurf zum „Familienbonus Plus“, SWK 2018, 470.
- Bräumann/Kofler/Tumpel*, Share Deals in der Grunderwerbsteuer, Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft 232, Working-Paper-Reihe der AK Wien (2022).
- Brugger* in WU-KStG³ (2022) § 24.
- Dutt/Spengel/Vay*, Dividendenstripping durch Cum/Ex- und Cum/Cum-Geschäfte – Analyse aktueller Entwicklungen, StuW 2018, 229.
- Ehgartner* in Jakom EStG¹⁸ (2025) § 2.
- Ehrke-Rabel/Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁸ (2019).
- Englisch* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁵ (2024) Kapitel 4.
- Florstedt*, Alea iacta est: Cum/Ex-Geschäfte waren rechtswidrig und strafbar, NStZ 2022, 129.
- Fraberger/Franke*, Zuwendungen an ausländische Begünstigte: Stiftungssteuerrecht im Umbruch? PSR 2024, 53.
- Fritz-Schmied*, Die Ausgestaltung von Betriebsvermögen, in FS Kofler (2009) 59.

Gassner, Grundzüge einer Reform, in *Gassner/Lang/Wiesner* (Hrsg), Besteuerung von Unternehmensgruppen (1998) 287.

Gruber in *Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg), AktG³ (Stand 1.6.2021, rdb.at) § 17.

Hack/Gradwohl/Wolf, Forschungsprämie und konzerninterne Auftragsforschung, TPI 2022, 136.

Hayden/Hayden, (Verschärfte) Unionsrechtswidrigkeit der Zwischenbesteuerung bei Privatstiftungen, PSR 2016, 143.

Heinrich in *Lachmayer/Strimitzer/Vock* (Hrsg), KStG (38. Lfg 2024) § 7 KStG

Herzog in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁵ (Stand 1.1.2025, rdb.at) § 33

Hey in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁵ (2024) Kapitel 3.

Hirschler/Horkel-Wytrzens in *Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petriz/Sutter* (Hrsg), EStG (72. Lfg 2023) § 4.

Hohenwarter-Mayr, Die Nachversteuerung ausländischer Verluste im Lichte des DBA-Rechts, RdW 2014, 295.

Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern (2009).

Jirousek, Das neue DBA mit Deutschland, ÖStZ 2000, 370.

Kampitsch, Unionsrechtswidrigkeit der Zwischensteuerentlastung bei ausländischen Begünstigten, ZFS 2024, 17.

Kanduth-Kristen in *Jakom* EStG¹⁸ (2025) § 33

Kanduth-Kristen/Komarek in *Urnik/Kanduth-Kristen* (Hrsg), HB der österreichischen Steuerlehre I (2024) Kapitel III.5.

Kirchmayr in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 8.

Kirchmayr, Verfassungsrechtliche Überlegungen zur Gruppenbesteuerung, in *FS Schäffer* (2006) 375.

Kirchmayr/Bodis/Hammerl/Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹² (2019).

Kofler in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA² (2019) Einleitung.

Kofler in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht² (2019) Kapitel VII.

Kofler, Antikritisches zur Gruppenbesteuerung, in *GedS Herbert Kofler* (2020) 59.

Kofler, Cross-Border Loss Relief, in *Douma/Marres/Vermeulen/Weber* (Hrsg), *Terra Wattel European Tax Law, Volume 1: General Topics and Direct Taxation*⁹ (2025) [in Druck].

Kofler, Die österreichische Privatstiftung im Internationalen Steuerrecht: Zuwendungen an ausländische Begünstigte, ZFS 2015, 231.

Kofler, Einkommen – Einkünfte – Einkunftsermittlung, 19. ÖJT Band IV/I (2015)

Kofler, Ertragsteuerliche Folgen des Widerrufs einer Privatstiftung, in *FS Torggler* (2013) 609.

Kofler, The “Decluttering” of EU Direct Tax Law, *EC Tax Rev.* 2025, 2.

Kofler, Verfassungsrechtliche Fragen im Zusammenhang mit der Neuordnung der Besteuerung von Kapitalvermögen, in *Lechner/Mayr/Tumpel* (Hrsg), *Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen* (2013) 33.

Kofler, Verlustverwertung und Verfassungsrecht, in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* (Hrsg), Steuerpolitik und Verfassungsrecht (2023) 71.

Kofler/Schellmann, Verfassungsrechtliche Aspekte der land- und forstwirtschaftlichen Vollpau-
schalierung, SPRW A Steu 1/2011, 89.

Kofler/Six in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹⁴ (2025) § 4.

Kofler/Wurm in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ (Stand 1.1.2024, rdb.at) § 20.

Lachmayer in *Lachmayer/Strimitzer/Vock* (Hrsg), KStG (35. Lfg 2021) § 9.

Lachmayr, Ist dem Staat jedes Kind gleich viel wert? SWK 2013, 1449.

Lachmayr, Vermietung von (Luxus-)Immobilien an Gesellschafter/Stifter, SWK 2021, 119.

Lampret, Wieviel Erbschaftssteuer verträgt das Erbrecht? Pro und Contra um die Wieder-
einführung der Erbschaftssteuer, JEV 2018, 36.

Lang, Die „Zwischenbesteuerung“ der Privatstiftung bei Zuwendungen an im Ausland ansässige
Begünstigte, JBl 2003, 802.

Lechner, Kapitalertragsteuer und Doppelbesteuerungsabkommen, in *Lechner/Staringer/Tumpel*
(Hrsg), Kapitalertragsteuer (2003) 241.

Ludwig in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), Stiftungshandbuch³ (2022) Kapitel 13.

Marschner in *Lachmayer/Strimitzer/Vock* (Hrsg), KStG (30. Lfg 2017) § 1.

Marschner, Auflösung einer Privatstiftung, ZFS 2006, 101.

Marschner, Keine Verfassungswidrigkeit der fehlenden Verlustvortragsfähigkeit bei Einkünften
aus Kapitalvermögen im Privatvermögen, ZFS 2020, 140.

Marschner, Nichtentlastung von der Zwischensteuer bei ausländischen Begünstigten – EuGH
am Zug, ZFS 2014, 13.

Marschner, Optimierung der Familienstiftung⁴ (2019).

Marschner/Offerhaus/Wimmer, Die Errichtung einer österreichischen Privatstiftung durch deut-
sche Unternehmer, in *Eiselsberg* (Hrsg), Stiftungsrecht Jahrbuch 2007 (2007) 201.

Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht (2007).

Moritz, Zuwendungen an ausländische Begünstigte: Neuregelung als der Weisheit letzter
Schluss? PSR 2015, 164.

Nowotny, Die Zwischenbesteuerung bei ausländischen Begünstigten, SWI 2001, 307.

OECD, A Decade of the BEPS Initiative: An Inclusive Framework Stocktake Report to G20 Fi-
nance Ministers and Central Bank Governors (2025).

OECD, BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and
Profit Shifting Project (2016).

OECD, Consumption Tax Trends 2024: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends
(2024).

OECD, Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance (2009).

OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report,
OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015).

OECD, OECD Economic Surveys: Austria 2024 (2024).

OECD, Revenue Statistics 2024: Health Taxes in OECD Countries (2024).

OECD, The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD (2018).

Petritz, Die Auswirkung der geplanten DBA Revision Österreich – Schweiz auf österreichische Privatstiftungen, ZFS 2024, 25.

Peyerl in Jakom EStG¹⁸ (2025) § 20.

Pfeil in Mosler/Müller/Pfeil, Der SV-Komm (Stand 1.8.2024, rdb.at) ASVG § 45.

Pinetz, Vereinbarkeit der „Zwischensteuer“ mit der Kapitalverkehrsfreiheit, ecolex 2014, 469.

Pinetz/Stefaner in WU-KStG² (2015) § 9.

Pinetz/Turcan in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA² (2021) Art 29.

Polivanova, Ausländische Kapitalgesellschaft aus der Sicht der Fondsbesteuerung, taxlex 2024, 59.

Precht, Verlustausgleichsbeschränkungen im Einkommensteuerrecht (2005).

Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG¹³ (2009) § 8.

Ressler/Rohm in WU-KStG³ (2022) § 8.

Ressler/Stürzlinger in WU-KStG (2009) § 8.

Riedl/Streicher in WU-KStG³ (2022) § 13

Ritz/Koran, BAO⁸ (2025).

Rosenberger in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht² (2019) Kapitel XVII.

Ruppe, Steuergleichheit als Grenze der Steuervereinfachung, in Fischer (Hrsg), Steuervereinfachung, DStJG 21 (1998) 29.

Schanz, Der privatwirtschaftliche Einkommensbegriff, FinArch 1922, 505.

Schuchter in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG (2011) § 24.

Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht²⁵ (2024) Kapitel 1.

Spengel/Eisgruber, Die nicht vorhandene Gesetzeslücke bei Cum/Ex-Geschäften, DStR 2015.

Stangl in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht² (2009) Kapitel II.

Stangl in Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), KStG³¹ (31. Lfg 2018) § 13.

Staringer, Die Gruppenbesteuerung in der Krise, GES 2010, 31.

Staringer, Die Zukunft der Gruppenbesteuerung, RdW 2010, 366.

Staringer, ECJ Pending Cases from Austria – F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt and Finanzamt Linz, in Lang (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2014 (2015) 1.

Staringer, Einkommensermittlung, objektives Nettoprinzip und Verlustberücksichtigung, in Jachmann (Hrsg), Erneuerung des Steuerrechts, DStJG 37 (2014) 138

Staringer, Kann die Gruppenbesteuerung wieder abgeschafft werden? ÖStZ 2006, 493.

Staringer, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT Band IV/1 (2012).

Staringer, Perspektiven der Konzernbesteuerung, in Seeger (Hrsg), Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, DStJG 25 (2002) 73.

Staringer, Zwischensteuerentlastung bei Privatstiftungen und Unionsrecht – alles klar? SWK 2025, 365.

Stetsko/Pichler, Pkw-Sachbezug eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers, taxlex 2024, 95.

Tanzer in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht² (2009) Kapitel I.

Toifl in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ (Stand 1.1.2020, rdb.at) § 2.

Torggler in *Torggler* (Hrsg), GmbHG (Stand: 1.8.2014, rdb.at) § 1.

Tratlehner, Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Körperschaften - Der neue § 2 Abs 4a EStG, BFGjournal 2016, 16.

Tumpel, Kein Vorsteuerabzug für „besonders repräsentative“ Grundstücke, SWK 2026, 2.

Urnik/Rohn, Unterschiede in den Gewinnermittlungsarten, in *Urnik/Fritz-Schmied* (Hrsg), Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 08 (2008) 41.

Vaishor, Verlustausgleich im Privatvermögen, Regelbesteuerungsoption und Veranlagungsoption, in *Mühlehner/Cserny/Petritz/Plott* (Hrsg), Die Besteuerung von Kapitalvermögen nach dem BBG 2011-2014 (2011) 65.

Weinzinger, Predictive Analytics in der Finanzverwaltung, RWZ 2025, 103.

Windsteig in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG³ (2021) § 2.

Wurm in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA² (2019) Art 21.

Autoren

Assoz.-Prof. MMag. Dr. Peter Bräumann ist Assoziierter Professor am Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Mitglied des Linz Institute of Technology (LIT) Law Lab an der Johannes Kepler Universität Linz (JKU). Seine Forschung beschäftigt sich unter anderem mit Grund- und Systemfragen des Steuerrechts auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene sowie den Auswirkungen der Digitalisierung auf die Besteuerung.

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU) ist Professor für Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien (WU). Er ist in mehreren internationalen Organisationen aktiv und leitet unter anderem die ECJ Task Force der CFE Tax Advisers Europe und ist stellvertretender Vorsitzender des Permanent Scientific Committee der International Fiscal Association (IFA). Seine Forschungsschwerpunkte umfassen unter anderem das nationale und internationale Ertragsteuerrecht sowie die österreichische Finanzverfassung.

Univ.-Prof. Mag. Dr. Michael Tumpel ist Vorstand des Instituts für betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Dean der Business School und Mitglied des Linz Institute of Technology (LIT) Law Lab an der Johannes Kepler Universität Linz (JKU). Zusätzlich ist er unter anderem als Vorsitzender der Arbeitsgruppe Umsatzsteuer des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer tätig. Seine Forschungsschwerpunkte liegen im Bereich des österreichischen und europäischen Mehrwertsteuerrechts und der Auswirkungen der Besteuerung auf betriebliche Entscheidungen.

Die Autoren sind Partner der steuerwissenschaftlich tätigen Tax Research GmbH.

Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft

Die Working Paper-Reihe der AK Wien

„Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft“ sind unregelmäßig erscheinende Hefte, in denen aktuelle Fragen der Wirtschaftspolitik behandelt werden. Sie sind vorrangig Informationsmaterial und Diskussionsgrundlage für die sozial- und wirtschaftswissenschaftliche Gemeinschaft.

Ab Heft 80 sind die Beiträge auch als pdf-Datei zum Herunterladen im Internet:

<http://w.ak.at/mwug>



Nr. 274	Peter Bräumann, Georg Kofler, Michael Tumpel	Steuerliche Gestaltungsspielräume und ihre ungleiche Verteilung im österreichischen Steuersystem, Juni 2026
Nr. 273	Sepp Zuckerstätter	Mindestlöhne in österreichischen Kollektivverträgen Q4/2025, März 2026
Nr. 272	Quirin Dammerer, Ludwig List	Ein Jahrhundert wöchentlicher Arbeitszeitverkürzung, April 2026
Nr. 271	Stephan Pühringer, Teresa Griesebner	Superreiche in Österreich und ihre Netzwerke der Interessensdurchsetzung, Februar 2026
Nr. 270	Sepp Zuckerstätter	Mindestlöhne in österreichischen Kollektivverträgen Q3/2025, Dezember 2025
Nr. 269	Gerlinde Titelbach	Allgemeine Lohnuntergrenzen für Österreich, November 2025
Nr. 268	Tamara Premrov, Nikolai Soukup, Christop Streissler et al.	AK-Wohlstandsbericht 2025, Oktober 2025
Nr. 267	Christian Berger, Michael Solder	Wann, wenn nicht jetzt?, September 2025
Nr. 266	Alexandra Wegscheider-Pichler	Sonderauswertung zur Hitzebelastung; Zwischenbericht Umweltgerechtigkeit. Juli 2025
Nr. 265	Axel Anlauf, Lucas Erlbacher, Catalina Enrica Renč, Stefan Schmalz	Who owns the critical digital physical infrastructure? An analysis of transnational ownership, conflicts over public interests and state regulation (2), Juli 2025
Nr. 264	Georg Feigl, Tamara Premrov, Jana Schultheiß et al.	Doppelbudget 2025/2026: Knappe Mittel und neue Prioritäten, Juni 2025
Nr. 263	Karoline Mitterer, Marian Haydn, Nikola Hochholdinger, Alexander Maimer	Ausrichtung kommunaler Investitionen auf Klimaschutz, April 2025
Nr. 262	Markus Marterbauer, Daniel Witzani-Haim	The Austrian wage negotiation system in the cost-of-living crisis, Februar 2025
Nr. 261	Kefa Simiyu	Unpaid Work, Time Use, and Time Poverty in Kenya, Jänner 2025

