

Begriff, Funktion und System

Steuern

sind Geldleistungen, die einer Gebietskörperschaft zufließen und aufgrund öffentlichen Rechts geschuldet und eingebracht werden. Der Steuerzahler hat eine Gegenleistung nicht zu erwarten: Die öffentliche Hand kassiert Steuern nicht in einem Leistungsaustauschverhältnis (nicht nach dem Äquivalenzprinzip), sondern lediglich mit der weitgefassten Widmung einer Verwendung zum Wohle der Allgemeinheit („*bonum commune*“). 1

Steuern erfüllen *drei Funktionen*:

- Sie finanzieren die Staatsausgaben und sichern so die Erfüllung der Staatsaufgaben (*Finanzierungsfunktion*).
- Sie nehmen Geld und somit Wirtschaftsmacht vom Einzelnen (Individuum; Steuerzahler) und geben das genommene Geld der öffentlichen Hand. Wirtschaftsmacht wandert so von der Privatautonomie in die Staatsautonomie, vom Markt in die Disposition der Politik (*Umverteilungsfunktion*).
- Steuern können schließlich dazu eingesetzt (und missbraucht) werden, um Gesellschaft und Wirtschaft *zu steuern/zulernen* (*Lenkungsfunktion*).¹

Die Ertragsteuern im Licht der Grundfreiheiten des AEUV

1. Die Abgabenautonomie der Mitgliedstaaten

Anders als die Umsatz- und Verbrauchsteuern fallen Einkommen- und Körperschaftsteuer als direkte Steuern in die Abgabenautonomie der Mitgliedstaaten (vgl. Art 113 ff AEUV). Jeder Mitgliedstaat der EU kann Ertragsteuern prinzipiell frei gestalten (freie Abgabenerfindung zB hinsichtlich Steuerschuldner, Steuergegenstand, Tarif, Einhebung, Verfahren etc). Die Steuern vom Einkommen und Vermögen sind nicht harmonisiert (Art 114 AEUV). 2

¹ Siehe dazu *Morscher/Ruppe*, Das Abgabenrecht als Lenkungsinstrument der Gesellschaft und Wirtschaft und seine Schranken in den Grundrechten, Gutachten zum 8. ÖJT/Wien 1983; *Beiser*, Mit Steuern steuern? ÖStZ 2000/713, 354 ff.

2. Die Grundfreiheiten des AEUV

3 Der AEUV garantiert die **Freiheit**

- des **Warenverkehrs** (Art 28 ff)
- des **Personenverkehrs**: Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Art 45 ff) und Niederlassungsfreiheit (Art 49 ff)
- des **Dienstleistungsverkehrs** (Art 56 ff) und
- des **Kapital- und Zahlungsverkehrs** (Art 63 ff).

Art 18 AEUV verbietet „jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit“.

Die vier Grundfreiheiten des AEUV (Freiheit des Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrs) verbieten **formelle** und **materielle Diskriminierungen**. Dazu ein Beispiel: Eine Zulassung nur österreichischer Staatsbürger zur Ausübung bestimmter Berufe wäre formell diskriminierend, eine unabdingbare Verknüpfung mit einer Ausbildung in Österreich materiell diskriminierend.

Die Marktfreiheiten beinhalten neben dem Schutz vor Diskriminierung auch ein allgemeines **Beschränkungsverbot**, also das Gebot, auch nicht diskriminierende Maßnahmen zu unterlassen, wenn sie eine unverhältnismäßige Behinderung der Marktfreiheiten darstellen.²

So hat der EuGH im Urteil 29.11.2001 zu abgabenrechtlichen Regelungen im Bereich der Dienstleistungsfreiheit ausgesprochen:

Die Dienstleistungsfreiheit verlangt „nicht nur die Beseitigung jeder Diskriminierung von in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleistenden aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit, sondern auch die Aufhebung aller Beschränkungen – selbst wenn sie unterschiedslos für inländische Dienstleistende wie für solche aus anderen Mitgliedstaaten gelten – sofern sie geeignet sind, die Tätigkeit eines Dienstleistenden, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist und dort rechtmäßig ähnliche Dienstleistungen erbringt, zu unterbinden oder zu behindern.“³

3. Die Begrenzung der nationalen Steuerautonomie durch die Grundfreiheiten des AEUV

4 Die **Marktfreiheiten** (freier Warenverkehr, Arbeitnehmerfreizügigkeit, Niederlassungsfreiheit, Dienstleistungsfreiheit, Kapitalverkehrsfreiheit) begrenzen die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten und münden in ein umfassendes Verbot einer steuerlichen Benachteiligung des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs innerhalb der EU.⁴ Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH haben die Mitgliedstaaten

² *Beiser/Zorn* in *Mayer* (Hrsg), Kommentar zu EUV und AEUV (Wien 2010), Art 110 AEUV, Rz 14.

³ EuGH 29.11.2001, C-17/00 *De Coster*, Slg 2001, I-9445, ÖStZB 2002/307, 379.

⁴ *Beiser/Zorn* aaO (FN 2), Rz 13; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (Köln 2002), 975 ff.

deshalb ihre Steuerautonomie unter Wahrung des Unionsrechtes auszuüben.⁵ Abgabennormen dürfen Unionsangehörige somit weder offen noch versteckt diskriminieren/benachteiligen. Die grenzüberschreitende Ausübung der vier Grundfreiheiten des AEUV darf auch durch Abgabennormen nicht unverhältnismäßig erschwert werden (Beschränkungsverbot). Im Verhältnis zu **Drittstaaten**/Nicht-Unionsangehörigen ist zu beachten: Die **Freiheit des Kapital- und Zahlungsverkehrs** gilt grundsätzlich auch gegenüber Drittstaaten (Art 63 AEUV). Darüber hinaus beinhalten zahlreiche **Doppelbesteuerungsabkommen** ein ertragsteuerrechtliches **Diskriminierungsverbot** gegenüber Drittstaaten.⁶ Nach EuGH⁷ verstößt die ertragsteuerliche Benachteiligung von Auslandsausschüttungen (voller statt halber Durchschnittssteuersatz) gegen die Freiheit des Kapitalverkehrs. Ertragsteuerrechtliche Benachteiligungen grenzüberschreitender Vorgänge sind somit auf ihre sachliche Rechtfertigung zu untersuchen. Der grenzüberschreitende Wirtschaftsverkehr darf abgabenrechtlich nicht benachteiligt (Diskriminierungsverbot) oder unverhältnismäßig erschwert (Beschränkungsverbot) werden.

Andererseits ist die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren. Eine territoriale Besteuerung auf nationaler Ebene und eine konsequente Einmalbefassung auf nationaler Ebene sind somit grundsätzlich unionsrechtskonform.⁸ Die Grundfreiheiten garantieren die Freizügigkeit im Binnenmarkt, sie garantieren jedoch keine Besteuerungswahl der Marktteilnehmer nach deren Belieben zur Steueroptimierung. Die Besteuerungshoheit der Mitgliedstaaten ist in deren nationalen Grenzen zu wahren. Der AEUV hat die Zollgrenzen im Binnenmarkt beseitigt, die Ertragsteuerhoheit jedoch den Mitgliedstaaten belassen. Die Notwendigkeit, die Ertragsteuerhoheiten zwischen den Mitgliedstaaten sachgerecht abzugrenzen, ist die Folge der nationalen Ertragsteuerautonomie. Die daraus resultierenden Erschwernisse für den Binnenmarkt sind im Rahmen des Verhältnismäßigen hinzunehmen.⁹ 5

⁵ ZB EuGH 21.11.2002, C-436/00 *X und Y* (II), Slg 2002, I-10829, Rn 32; 15.1.2002, C-55/00 *Gottardo*, Slg 2002, I-413, Rn 32 und 16.7.1998, C-264/96 *ICI*, Slg 1998, I-4695, Rn 19.

⁶ ZB Art 23 DBA-Österreich/USA; siehe dazu ausführlich BFH 29.1.2003, I R 6/99, BStBl 2004 II 1043.

⁷ EuGH 15.7.2004, C-315/02 *Lenz*, Slg 2004, I-7063, ÖStZB 2005/427, 518; siehe dazu auch VwGH 19.3.2013, 2010/15/0065, ÖStZB 2014/157, 285: Wahl zwischen Endbesteuerung und Normaltarif mit Abzug von Werbungskosten.

⁸ EuGH 13.12.2005, C-446/03 *Marks & Spencer*, Slg 2005, I-10837; 29.3.2007, C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*, Slg 2007, I-2647; 18.7.2007, C-231/05 *Oy AA*, Slg 2007, I-6373; 25.2.2010, C-337/08 *X Holding BV*, Slg 2010, I-1215.

⁹ Ausführlich *Beiser/Kühbacher*, Ertragsteuern im Spannungsfeld der Grundfreiheiten des EG-Vertrages, in *Roth/Hilpold* (Hrsg), *Der EuGH und die Souveränität der Mitgliedstaaten* (Wien 2008), 103 ff und *Beiser*, *Neue Regeln zur Aufteilung der Ertragsteuerbefugnis zwischen den Staaten*, SWI 2014, 145 ff.

Die Einkommensteuer

I. Das Leistungsfähigkeitsprinzip – Markteinkommensbesteuerung

1. Der historische Ursprung – die finanzwissen- schaftliche Basis

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist keine Erfindung der Juristen. Die *Finanzwissenschaftler* haben dieses Prinzip entwickelt: „Eines der zentralen Anliegen der *Ökonomen* besteht im Versuch, ein rationales Steuersystem zu entwerfen. Die traditionelle Finanzwissenschaft formulierte zu diesem Zweck neben dem Äquivalenzprinzip ein weiteres normatives Besteuerungsprinzip, dessen Umsetzung zu einem zieladäquaten und faktengerechten geordneten Ganzen der Besteuerung führen sollte: das *Prinzip der persönlichen Leistungsfähigkeit (ability-to-pay-approach)*. Nach diesem Prinzip soll an der Aufbringung des Steueraufkommens jeder entsprechend seiner *individuellen Leistungsfähigkeit* beitragen. Individuen in *gleichen* Positionen sollen *gleich* und solche in *besseren* wirtschaftlichen Ausgangslagen sollen *höher* besteuert werden. Diese beiden Subkategorien des Leistungsfähigkeitsprinzips sind unter dem Begriffspaar *horizontale* und *vertikale Gerechtigkeit* bekannt.“¹⁰

Die *Finanzwissenschaft* hat nicht nur das Prinzip einer Steuerbemessung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit entwickelt, die *Finanzwissenschaft* hat auch maßgeblich dazu beigetragen, das Leistungsfähigkeitsprinzip für eine konkrete Umsetzung auszugestalten und zu operationalisieren. Die Kluft zwischen theoretischen Idealen und praktischen Besteuerungsgrößen forderte ihren Preis: Im Theoriengebäude der Finanzwissenschaft ist der Begriff „*Leistungsfähigkeit*“ mit einem *individuellen Nutzenkonzept* belegt.¹¹ Die qualitative Messgröße für die Besteuerung ist das *Nutzenpotenzial*, über das der einzelne *disponieren* kann. Erzielt ein Universitätsprofessor zB ein Jahreseinkommen von 80.000 €, so ist damit die theoretisch richtige Besteuerungsgröße noch nicht gefunden. Es stellt sich die Frage: Hat der Professor das ihm disponible Nutzenpotenzial ausgeschöpft? Hat er mit seinen Talenten gewuchert? Oder ist er zwar intelligent jedoch so faul, dass er das ihm verfügbare Nutzenpotenzial nur zur Hälfte genutzt hat? Das disponible Nutzenpotenzial wäre dann nicht 80.000 € sondern 160.000 €.

Die *Finanzwissenschaft* erkannte die praktisch unlösbaren Probleme einer solchen Nutzenpotenzialbesteuerung: Eine kardinale Messung von Nutzenpotenzialen

¹⁰ *Sausgruber/Winner in Thöni/Winner*, Die Familie im Sozialstaat (Veröffentlichungen der Leopold-Franzens-Universität Innsbruck, 1996, Nr 216), 241 ff, 249 f.

¹¹ *Sausgruber/Winner* aaO (FN 10), 250.

als Voraussetzung für einen interpersonellen Vergleich der Nutzenpotenziale aller Steuerpflichtigen ist praktisch nicht zu bewältigen.¹² Die Besteuerung des Nutzwertes der Wohnung im eigenen Haus war ein Relikt dieser Nutzenpotenzialbesteuerung.¹³ Eine Messung des Nutzens aus Haus-, Familien- und Freizeitarbeit wurde dagegen nicht umgesetzt. Das **am Markt durch erbrachte Leistungen erzielte Einkommen** wurde als der wichtigste, wesentlichste und vor allem auch praktikable Angelpunkt einer Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip erkannt¹⁴ und die Einkommensteuergesetze in Österreich und Deutschland danach ausgerichtet.¹⁵ Steuergegenstand ist deshalb nicht das abstrakt disponible (verfügbare) Nutzenpotenzial eines Steuerpflichtigen. Besteuert wird vielmehr **die am Markt realisierte Leistungsfähigkeit**, also das **Nutzenpotenzial**, das der Steuerpflichtige **durch Leistungen am Markt tatsächlich in Geld (geldwerte Vorteile) umgesetzt hat**.¹⁶

2. Die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes

- 7 Der Verfassungsgerichtshof hat das Leistungsfähigkeitsprinzip als grundlegendes Ordnungsprinzip der Einkommensteuer erkannt.¹⁷ Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zum Gleichheitssatz (Art 7 B-VG) darf der Gesetzgeber ein von ihm selbst geschaffenes Ordnungssystem nur unter der Voraussetzung verlassen, dass es dafür eine sachliche Rechtfertigung gibt.¹⁸ Im Sinn dieser

¹² *Sausgruber/Winner* aaO (FN 10), 250 f; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung² (Köln 2003), Band II, 631 ff; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁴ (Köln 2021), Rz 7.30, 7.31 und 8.52.

¹³ Siehe zB § 21 Abs 2 österreichisches EStG 1967 und dazu *Jiresch/Fasching/Langer* (Wien 1970), § 21 EStG 1967, Anm 5; § 21a deutsches EStG 1980 „Pauschalierung des Nutzungswertes der selbstgenutzten Wohnung im eigenen Haus“ und dazu *Drenseck* in *Schmidt*, § 21a EStG 1980 (München 1982), Rz 1 ff.

¹⁴ *Scherf* in *Thöni/Winner* aaO (FN 10), 100; *Sausgruber/Winner* aaO (FN 10), 251; vgl auch *Wittmann*, Das Markteinkommen – einfachgesetzlicher Strukturbegriff und verfassungsdirigierter Anknüpfungstatbestand der Einkommensteuer? (Augsburg 1992/Dissertation); *derselbe*, *StuW* 1993, 35 ff; *Ruppe* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, Einf Est, Anm 17; *Jakob* in *FS Schmidt*, Ertragsbesteuerung (München 1993), 115 ff; *Trzaskalik* in *FS Tipke*, Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion (Köln 1995), 321 ff; *Söhn* in *FS Tipke*, 343 ff; *Steichen* in *FS Tipke*, 365 ff; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung² (Köln 2003), Band II, 623 ff; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (Köln 1988), 30, 56, 169; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁴ (Köln 2021), Rz 8.52; *Kirchhof* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, § 2 EStG, Rz A 365 ff.

¹⁵ Zur Entstehungsgeschichte der Einkommensteuer in Österreich und Deutschland siehe *Kirchmayr* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht¹¹² (Wien 2019), Tz 6 ff.

¹⁶ Eine Einkommensteuerbarkeit setzt „eine Teilnahme am Wirtschaftsleben in Form eines Güter- oder Leistungsaustausches“ voraus. – VwGH 16.12.2015, 2013/15/0150, ÖStZB 2016/23, 75. Zum Ringen der Finanzwissenschaft um eine praktikable Messung der Leistungsfähigkeit siehe *Sausgruber/Winner* aaO (FN 10), 251 ff; zur Einkommensteuer nach der Reinvermögenszugangstheorie im Vergleich mit einer persönlichen Konsumsteuer siehe *Scherf* in *Thöni/Winner* aaO (FN 10), 100, Anm 2.

¹⁷ ZB VfGH 16.6.1987, G 52/87, VfSlg 11.368; 12.12.1991, G 188, 189/91, VfSlg 12.940; 17.10.1997, G 168/96, G 285/96, VfSlg 14.992.

¹⁸ *Korinek*, Gedanken zur Bindung des Gesetzgebers an den Gleichheitsgrundsatz nach der Judi-