

A. Einleitung

Erst in den vergangenen Jahrzehnten ist die rechtspolitische und auch verfassungsrechtliche Perspektive der Auswahl von Steuergütern in den Fokus gerückt. So lässt sich über die strenge verfassungsrechtliche Sachlichkeitsprüfung der „Binnenstruktur“ einer Abgabe¹ hinaus eine Tendenz in Rechtsprechung² und Schrifttum³ ausmachen, wonach – auch im Real- und Objektsteuer-, ebenso wie im Verkehrsteuerbereich⁴ – der bloße Fiskalzweck nicht ausreichen soll, um die Auswahl und Erfassung eines konkreten Besteuerungsgegenstandes sachlich zu rechtfertigen.⁵ Die bloße Deckung des Finanzbedarfs greift daher als Rechtfertigung im Rahmen der modernen Dogmatik zu kurz,⁶ um vor dem Sachlichkeitsgebot bestehen zu können. Vielmehr muss eine Rechtfertigung – ausschließlich, aber typisierend – in der Leistungsfähigkeit, der Kosten- oder Nutzenäquivalenz oder der Verhaltenslenkung gefunden werden, wobei freilich bei der Erschließung von Steuerquellen ein erheblicher Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers besteht.⁷

Die Auswahl des Einkommens als Besteuerungsgegenstand⁸ entspricht daher nicht nur historischer und finanzverfassungsrechtlicher Praxis,⁹ sondern

¹ Siehe zB VfGH 10. 12. 1986, G 167/86, VfSlg 11.190/1986, VfGH 10. 3. 1987, G 175/86, VfSlg 11.289/1987, und VfGH 10. 3. 1987, G 31/87, VfSlg 11.290/1987, zu Aufhebungen der grunderwerbsteuerlichen Grundtatbestände wegen unsachlicher Begünstigungsbestimmungen.

² Siehe zB VfGH 21. 6. 1972, B 330/71, VfSlg 6755/1972 (betreffend Wiener Dienstgeberabgabe); VfGH 15. 3. 1984, G 79/83, VfSlg 10.001/1984 (bezüglich Sonderabgabe von Kreditunternehmungen); VfGH 14. 3. 1986, B 371/85, VfSlg 10.827/1986 (betreffend Zinsertragsteuer); VfGH 17. 12. 1993, G 48/93, VfSlg 13.659/1993 (betreffend Sicherheitsabgabe von Luftverkehrsunternehmen).

³ *Ruppe* in FS Krejci (2001) 2079 (2082 ff); *Achatz*, ÖStZ 2002/966, 534 (534 ff); siehe für Deutschland insbesondere *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung II² (2003) 614 ff, 1040 ff; *Schaumburg* in FS Reiß (2008) 25 (25 ff); *Seer*, ZfZ 2013, 146 (152 mwN).

⁴ Ausführlich *Schaumburg* in FS Reiß (2008) 25 (25 ff).

⁵ Insb für Verkehrssteuern wurde historisch betont, dass die „meisten Verkehrssteuern keinen tieferen Sinn als den [haben], dem Staate Geld zu bringen“ (BFH 8. 11. 1972, II B 24/72, BFHE 107, 315, BStBl 1973 II 94), wobei auch die Rechtsentwicklung zeigt, dass Verkehrssteuern idR nicht nach Kriterien der Steuergerechtigkeit, sondern schlicht wegen der fiskalischen Ergiebigkeit eingeführt wurden (dazu *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung II² (2003) 1040 ff).

⁶ Siehe den instruktiven Abriss zur Idee des Steuerstaates bei *Steichen* in FS Tipke (1995) 365 (372 ff).

⁷ Siehe zB mwN VfGH 19. 6. 1997, B 226/97, VfSlg 14.868/1997; VfGH 23. 6. 2005, G 29/05, VfSlg 17.605/2005; ebenso etwa BVerfG 8. 1. 1999, 2 BvL 14/98.

⁸ Ausgeblendet bleibt im Folgenden die Frage, ob der Gedanke der Einkommensbesteuerung ohne weiteres auf nichtphysische Personen und deren Besteuerung im Rahmen der Körperschaftsteuer übertragbar ist; siehe zB die Begründung zum Entwurf des REStG 1920, RT-Drs 1919/20, Bd 340, Nr. 1624, 17, und zum Träger der Leistungsfähigkeit auch die Diskussion bei *Drüen* in *Jachmann* (Hrsg), Erneuerung des Steuerrechts, DStJG 37 (2014) 9 (49 f); weiters zB die Überlegungen bei *Neumark*, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung (1947) 49 f, und *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik (1970) 131, der sich

geradezu idealtypisch (auch wegen der nicht offenkundigen Überwälzbarkeit einer Einkommensteuer¹⁰) dem steuerlichen Leitgedanken der Erfassung der individuellen (finanziellen) Leistungsfähigkeit: Die Einkommensteuer habe „vor allen anderen Steuern die Möglichkeit [...], die in der Höhe des Einkommens ausgedrückte steuerliche Leistungsfähigkeit des einzelnen Pflichtigen bei seiner Besteuerung zum Ausdruck zu bringen“;¹¹ sie verfolge das „Ziel einer der Leistungsfähigkeit möglichst angepaßten gerechten und gleichmäßigen Verteilung des Steuerbedarfs“.¹² Das „Einkommen“ sei der „beste Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einer Person“, „weil es unmittelbar die Fähigkeit zur Befriedigung privater Bedürfnisse vermittelt“.¹³ Es kann daher nicht verwundern, dass der Leistungsfähigkeitsgedanke nicht nur als implizites Leitbild der Einkommensbesteuerung in Erscheinung tritt,¹⁴ sondern auch rechtspositiven Ausdruck findet.¹⁵ Die Findung des korrekten Einkommensbe-

letztlich für eine eigene Körperschaftsteuer und die Heranziehung des „absoluten Gewinns“ als (alleinigen) Maßstab der steuerlichen Leistungsfähigkeit ausspricht. Die Rechtsprechung hält freilich das Leistungsfähigkeitsprinzip auch bei Körperschaften für einschlägig (zB VfGH 24. 1. 1997, G 388/96, VfSlg 14.723/1997; BFH 22. 8. 2012, I R 9/11, BFHE 238, 419, BStBl 2013 II 512; BFH 18. 12. 2013, I B 85/13, BFH/NV 2014, 828).

⁹ Dazu Kofler in *Kneihs/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht⁷ (2011) § 6 Rz 1 ff.

¹⁰ Zur relativ zu anderen Steuern schwereren Überwälzbarkeit bei progressiver Tarifgestaltung siehe *Neumark*, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung (1947) 143 ff; *Ruppe* in *Herrmann/Heuer/Raupach*¹⁶² (1990) Einf ESt Anm 42; siehe allgemein zur Steuerinzidenz *Seligman*, The Shifting and Incidence of Taxation⁵ (1927); *Seligman* in *Musgrave/Shoup* (Hrsg), Readings in the Economics of Taxation² (1966) 202 (202 ff). Interessant ist in diesem Kontext aus historischer Perspektive auch die Vorschrift des § 238 PersStG 1896, die vertragsmäßigen Vereinbarungen, wonach eine andere Person an Stelle des Pflichtigen die Personaleinkommensteuer ganz oder zum Teil zu tragen habe, die rechtliche Wirkung versagte; siehe dazu *Sieghart*, FinArch 1897, 1 (76).

¹¹ Begründung zum Entwurf des REStG 1920, RT-Drs 1919/20, Bd 340, Nr. 1624, 15.

¹² Begründung zum Entwurf des EStG 1925, RT-Drs 1924/25, Bd 400, Nr. 795, 20.

¹³ *Ruppe* in *Herrmann/Heuer/Raupach*¹⁶² (1990) Einf ESt Anm 1; siehe auch VfGH 12. 12. 1991, G 188/91, VfSlg 12.940/1991; weiters zB *Beiser*, ÖStZ 2000/806, 413 (414).

¹⁴ Siehe zB zur Familienbesteuerung ErlRV 1099 BlgNR XX. GP, 13 f (zum BudBG 1998), und zur Immobilienbesteuerung ErlRV 1680 BlgNR XXIV. GP, 7 (zum 1. StabG 2012).

¹⁵ Das Leistungsfähigkeitsprinzip fand bereits in den Vorgängerregelungen zur heutigen Vorschrift der außergewöhnlichen Belastungen nach § 34 EStG positivrechtliche Verankerung, wenn es nämlich zB in § 26 dEStG 1920, § 56 EStG 1925 und § 33 dEStG 1934 ermöglicht wurde, „besondere wirtschaftliche Verhältnisse“, etwa außergewöhnliche Belastungen durch Unterhaltspflichten, Krankheit, Körperverletzung, Unglücksfälle etc, „die die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen“ bei der Veranlagung zu berücksichtigen. Diese Regelungen waren seinerzeit noch als Tarifvorschriften konzipiert, da die besonderen wirtschaftlichen Verhältnisse durch eine Ermäßigung oder Erlaß der Einkommensteuer (und nicht etwa eine Minderung der Bemessungsgrundlage) berücksichtigt wurden (ausdrücklich § 26 dEStG 1920,

griffs als Umschreibung des Steuergegenstandes ist daher auch deshalb notwendig, weil „der einzelne nach Massgabe seiner Leistungsfähigkeit das Gemeinwesen zu unterstützen habe“,¹⁶ also um den Zweck zu verfolgen, den Staat an der „möglichen Lebenshaltung“ teilnehmen zu lassen.¹⁷ Der Einkommensbegriff sei daher am Leistungsfähigkeitsprinzip auszurichten, er sei eine Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Einkommensteuerrecht.¹⁸

In der modernen rechtswissenschaftlichen Diskussion wird die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als Ausdruck steuerlicher Gerechtigkeit angesehen,¹⁹ als „Gerechtigkeitskonzeption eines Rechtsgebiets im Ganzen“.²⁰ Es sei „ein grundsätzliches Gebot der Steuergerechtigkeit, daß die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausgerichtet wird“.²¹ So fungiere „das Leistungsfähigkeitsprinzip als Primärgrundsatz des Steuerrechts; dieser leitet ein inneres System von Rechtsprinzipien, die das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisieren und dadurch eine dogmatische verifizierbare Ordnung des Steuerrechts substantiieren“.²² Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird damit als Rechtswertungsquelle verstanden, aus der konkrete, anwendungsfähige Rechtssätze abgeleitet werden können.²³ Bedeutung, dogmatische Fundierung und konkrete Folgerungen des Leistungsfähigkeitsprinzips sind freilich – wie der 14. ÖJT²⁴ gezeigt hat – schwer zu fassen. In der Tat ist das Leistungsfähigkeitsprinzip durch Werturteile und Gewichtungen in

§ 56 EStG 1925 und § 33 dEStG 1934); erst mit dem EStG 1953 wurde der „Abzug vom Einkommen“ vorgesehen, die Regelung aber systemwidrig in den Tarifbestimmungen belassen (siehe auch *Birk in Hey* (Hrsg), Einkünfteermittlung DStJG 34 (2011) 11 (16)). Ähnliche, ebenfalls ausdrücklich auf die „steuerliche Leistungsfähigkeit“ rekurrierende Vorschriften fanden sich auch in nachfolgenden Einkommensteuergesetzen (zB § 33 dEStG 1938, § 33 dEStG 1938, § 33 EStG 1953) und auch heute noch spricht § 34 EStG im Hinblick auf die Tatbestandsvoraussetzungen unter anderem davon, dass die Belastung „die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit“ wesentlich beeinträchtigen muss.

¹⁶ *Schanz*, FinArch 1896, 1 (6).

¹⁷ *Becker*, Die Grundlagen der Einkommensteuer (1940) 13 f.

¹⁸ Siehe nur *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung II² (2003) 622 und 629; jüngst *Desens in Jachmann* (Hrsg), Erneuerung des Steuerrechts, DStJG 37 (2014) 96 (120).

¹⁹ Ausführlich und mwN zum Leistungsfähigkeitsprinzip im Steuerrecht zB *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen (1983); *Lang in Ebling* (Hrsg), Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001) 49 (55); *Birk in Hey* (Hrsg), Einkünfteermittlung DStJG 34 (2011) 11 (13 ff); *Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht²¹ (2013) § 3 Rz 40 ff; *Drüen in Jachmann* (Hrsg), Erneuerung des Steuerrechts, DStJG 37 (2014) 9 (47); *Starlinger in Jachmann* (Hrsg), Erneuerung des Steuerrechts, DStJG 37 (2014) 138 (138); *Beiser*, Steuern¹² (2014) Rz 6 ff.

²⁰ *Lang in Ebling* (Hrsg), Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001) 49 (51).

²¹ BVerfG 22. 2. 1984, 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214, BStBl 1984 II 357.

²² *Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht²¹ (2013) § 3 Rz 41.

²³ Dazu *Kirchhof in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG (1986) § 2 Rdnr A 275.

²⁴ *Gassner/Lang*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 14. ÖJT III/1 (2000); dazu auch *Beiser*, ÖStZ 2000/806, 413 (413 ff), samt Erwiderung von *Gassner/Lang*, ÖStZ 2000/1045, 643 (643 ff) („Wem gar nichts anderes mehr einfällt, der führt das Leistungsfähigkeitsprinzip ins Treffen.“); kritisch dazu wiederum *Lang in Ebling* (Hrsg), Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001) 49 (51) („Rechtsnihilismus“).

verschiedene Richtungen konkretisierungsbedürftig und kein monistisches Begründungsinstrument, sondern steht pluralistisch in einem komplexen Verhältnis zu weiteren Prinzipien,²⁵ wobei insbesondere auch die – verfassungsrechtlich grundsätzlich akzeptierte²⁶ – Abwägung mit dem Praktikabilitätsprinzip eine nicht unbeachtliche Rolle spielt.²⁷ Der Einkommensbegriff muss nicht nur möglichst vollständig alle leistungsfähigkeitsbegründenden Umstände berücksichtigen, sondern „auch eine messbare, vergleichbare und vor allem gleichmäßig erfassbare Größe sein“.²⁸ Es genügt jedoch festzuhalten, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip weitgehend als Maßstab für den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz akzeptiert wird,²⁹ es also über eine (opfertheoretische) Vorgabe für die Differenzierung zwischen Ungleichem und damit die „vertikale Gerechtigkeit“ (insbesondere also als Vorgabe für die Tarifgestaltung)³⁰ hinausgeht. In diesem Sinne erachtet auch die verfassungsgerichtliche Rechtsprechung für die Einkommensteuer den Grundsatz der Maßgabe der persönlichen Leistungsfähigkeit als bestimmend: Das Einkommensteuerrecht nehme sowohl bei der Tarifgestaltung als auch bei der Bemessungsgrundlage auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit Bedacht und diese Bedachtnahme sei auch insofern geboten, „als es einer sachlichen Rechtfertigung bedarf, wenn in einem Teilbereich von der Maßgeblichkeit der Leistungsfähigkeit abgegangen würde“.³¹ Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist insofern dem Einkommensteuerrecht immanent, Durchbrechungen bedürfen einer sachlichen Rechtfertigung.³²

²⁵ Siehe zB zum Bilanzsteuerrecht Hennrichs in Ebling (Hrsg), Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001) 301 (301 ff); ausführlich zB Lang in Ebling (Hrsg), Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001) 49 (57 ff); ausführlich zum Prinzipienbegriff Mössner in FS Lang (2010) 83 (83 ff).

²⁶ Nach der ständigen Rechtsprechung des VfGH ist es dem Gesetzgeber auch im Steuerrecht gestattet, einfache und leicht handhabbare Regelungen zu treffen (zB VfGH 15. 6. 1985, B 84/84, VfSlg. 10.455/1985; VfGH 26. 2. 1988, B 597/87, VfSlg 11.616/1988; VfGH 2. 12. 1999, G 106/99, VfSlg 15.674/1999). Insbesondere sind Überlegungen der Verfahrensökonomie bzw die Absicht der Vermeidung unwirtschaftlichen Verwaltungsaufwandes an sich geeignet, Differenzierungen zu rechtfertigen (zB VfGH 13. 12. 1977, B 320/76, VfSlg 8204/1977; VfGH 27. 6. 1980, V 53/79, VfSlg 8875/1980; VfGH 2. 10. 1987, G 164/86, VfSlg 11.469/1987; VfGH 26. 2. 1988, B 552/87, VfSlg 11.615/1988). Ausführlich zu Pauschalierungen und Typisierungen unten Kapitel C.III.

²⁷ Siehe zuletzt *Drüen* in *Jachmann* (Hrsg), Erneuerung des Steuerrechts, DStJG 37 (2014) 9 (47 f und 50 f).

²⁸ *Desens* in *Jachmann* (Hrsg), Erneuerung des Steuerrechts, DStJG 37 (2014) 96 (120).

²⁹ *Kirchhof* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG (1986) § 2 Rdnr A 277; *Lang* in *Ebling* (Hrsg), Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001) 49 (50 ff); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung II² (2003) 619 ff; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²¹ (2013) § 3 Rz 41; sehr kritisch aber *Gassner/Lang*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 14. ÖJT III/1 (2000).

³⁰ So ausführlich und mwN *Pohmer/Jurke*, FinArch 1984, 445 (483 f); *Pohmer*, FinArch 1988, 135 (136 f).

³¹ VfGH 17. 10. 1997, G 168/96, VfSlg 14.992/1997; VfGH 12. 12. 1991, G 188/91, VfSlg 12.940/1991; siehe zB auch VfGH 29. 3. 1958, G 1/58, VfSlg 3334/1958; VfGH 1. 7. 1968, B 22/68, VfSlg 5740/1968; VfGH 16. 6. 1987, G 52/87, VfSlg 11.368/1987; VfGH 7. 3. 1995, B 301/94, VfSlg 14.071/1995; VfGH 30. 11.

Freilich verschwimmen die Grenzen: Da nämlich das geltende Einkommensteuerrecht – trotz aller Durchbrechungen aus sozial-, wirtschafts- und finanzpolitischen Gründen³³ – in seinen Grundstrukturen durch das Leistungsfähigkeitsprinzip geprägt ist, lässt sich vielfach der Maßstab individueller Steuerwürdigkeit – vor allem seit der Evolution des Gleichheitssatzes vom Willkürverbot zum allgemeinen Sachlichkeitsgebot³⁴ – bereits dem einfachen Steuerrecht entnehmen. Dessen Grundwertungen können in der Tat den Vergleichsmaßstab für die Anwendung des Gleichheitssatzes nach Art 7 B-VG und damit die „horizontale Gerechtigkeit“ bilden.³⁵ So erfüllt im gegenwärtigen Recht bereits der mit „Einkunftsarten, Einkünfte, Einkommen“ überschriebene § 2 EStG eine zentrale Funktion, indem er die Systematik und Grundentscheidungen des EStG für den Steuergegenstand offenlegt und damit zum Maßstab der Einkommensteuerrechtsentwicklung und der Auslegung, aber auch der gleichheitsrechtlichen Analyse wird.³⁶ In diesem Sinne betont auch der VfGH, dass „[n]ach der dem Einkommensteuerrecht zugrunde liegenden Konzeption [...] diese Steuer den periodischen Zuwachs an persönlicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, ausgedrückt im Wesentlichen durch das am Markt erzielte (Rein)Einkommen, erfassen“ soll.³⁷ Entscheidend ist daher konzeptionell die finanzielle, nicht die berufliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen.³⁸ Die Einkommensteuer belastet sohin das Ist-, nicht das Soll-Einkommen³⁹ und berücksichtigt prinzipiell Arbeitsleid und Arbeitszeit ebenso wenig⁴⁰ wie Chancenungleichheiten etc.⁴¹ Das in § 2 EStG angelegte, überwiegend er-

2000, B 1340/00, VfSlg 16.026/2000; VfGH 7. 12. 2006, B 242/06, VfSlg 18.031/2006; zur Körperschaftsteuer zB VfGH 24. 1. 1997, G 388/96, VfSlg 14.732/1997; dazu auch *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹ (2013) Rz 22.

³² ZB VfGH 24. 1. 1997, G 388/96, VfSlg 14.732/1997.

³³ Siehe nur die Aufzählung der Bundesregierung in VfGH 12. 12. 1991, G 188/91, VfSlg 12.940/1991, und in VfGH 24. 1. 1997, G 388/96, VfSlg 14.732/1997.

³⁴ Siehe nur *Hengstschläger/Leeb*, Grundrechte² (2013) Rz 7/6 ff; *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁷ (2014) Rz 57.

³⁵ Siehe nur *Beiser*, Steuern¹² (2014) Rz 7; in diese Richtung offenbar die Überlegungen bei *Gassner/Lang*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 14. ÖJT III/1 (2000) 58 ff.

³⁶ *Kirchhof* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG (1986) § 2 Rdnr A 171 f; siehe zB zum objektiven Nettoprinzip auch BVerfG 12. 5. 2009, 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111; BFH 26. 2. 2014, I R 59/12; ebenso auch *Ehrke-Rabel* in *Ehrke-Rabel/Niemann* (Hrsg), Spezialfragen der Immobilienbesteuerung (2014) 101 (108).

³⁷ VfGH 17. 6. 2009, B 53/08, VfSlg 18.783/2009.

³⁸ *Kirchhof* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG (1986) § 2 Rdnr A 7 und A 92.

³⁹ *Kirchhof*, 57. DJT/F (1988) F 12 f; *Kirchhof* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG (1986) § 2 Rdnr A 3, A 7, A 91 f und A 593; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung II² (2003) 631 ff; *Birk* in *Hey* (Hrsg), Einkünfteermittlung DStJG 34 (2011) 11 (27).

⁴⁰ *Kirchhof*, 57. DJT/F (1988) F 20 f; *Kirchhof* in *Ebling* (Hrsg), Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001) 9 (15); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung II² (2003) 634; siehe auch das Jahresgutachten 2003/04 des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, BT-Drs 15/2000, 248 (299) (Arbeitsleid als Folge unüblicher Arbeitszeiten ist „keine Kategorie des Steuerrechts“).

⁴¹ Dazu und zur entsprechenden Kritik zB *Holmes*, The Concept of Income (2001) 23 f.

werbsbezogene Verständnis der Leistungsfähigkeit ist – solange keine Systemumstellung, etwa auf ein konsumorientiertes Einkommensteuerrecht erfolgt⁴² – die gesetzgeberische Ausgangsentscheidung; Abweichungen von ihr, etwa durch Verschonungsnormen etc, bedürfen daher der Rechtfertigung.

Als Leitgedanken einer modernen Einkommensteuer lassen sich hinsichtlich des Steuerobjekts und der Bemessungsgrundlage neben dem übergeordneten Leistungsfähigkeitsprinzip ableiten,⁴³ dass

- sie iS eines Totalitätsanspruchs grundsätzlich auf einer ersten Stufe das gesamte (legal oder illegal erzielte⁴⁴) Einkommen einer Person und nicht einzelne Ertragskategorien erfassen soll („Prinzip der sachlichen Allgemeinheit“ bzw objektive oder sachliche Universalität),⁴⁵ also Einkommen erst durch die Zusammenfassung von Einkünften in der Person des Beziehers entsteht; auch der innerperiodische horizontale und vertikale Verlustausgleich sowie die gleichmäßige Ermittlung und vollständige Erfassung der Einkünfte sind Ausdruck dieses Prinzips. Ihm entspricht die prinzipiell synthetische Ermittlung des Einkommens im österreichischen Einkommensteuerrecht („Globalsystem“).⁴⁶ Die verschiedenen Einkünfte des Steuerpflichtigen werden also grundsätzlich nicht iS einer analytischen Einkommensteuer („Schedulensystem“) nach verschiedenen Vorschriften und Tarifsätzen versteuert,⁴⁷ wenngleich das österreichische Steuersystem

⁴² Dazu zB *Desens* in *Jachmann* (Hrsg), Erneuerung des Steuerrechts, DStJG 37 (2014) 96 (104 ff).

⁴³ Dazu zB *Neumark*, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung (1947) 26 ff; *Ruppe* in *Herrmann/Heuer/Raupach* 162 (1990) Einf ESt Anm 2; *Lang* in *Ebling* (Hrsg), Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001) 49 (49 ff); *Beiser*, ÖStZ 2000/806, 413 (414 ff); *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹ (2013) Rz 22 ff; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²¹ (2013) § 8 Rz 54 ff; *Beiser*, Steuern¹² (2014) Rz 8 ff; siehe weiters zB die Beiträge von *Seiler* und *Ismer* in *Hey* (Hrsg), Einkünfteermittlung DStJG 34 (2011), sowie von *Staringer* und *Englisch* in *Jachmann* (Hrsg), Erneuerung des Steuerrechts, DStJG 37 (2014).

⁴⁴ Dazu etwa *Beiser*, ÖStZ 2014/235, 175 (176).

⁴⁵ Siehe zB VfGH 11. 10. 1972, B 54/72, VfSlg 6874/1972; VfGH 1. 3. 1979, B 432/76, VfSlg 8487/1979; VfGH 18. 6. 2001, B1437/00, VfSlg 16.196; VfGH 7. 12. 2002, G 85/02, VfSlg 16.754/2002.

⁴⁶ *Lang*, Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes, Münsteraner Symposium, Bd II (1985) 22. Dazu ist freilich zu bemerken, dass aus der Perspektive des Auslands die österreichische Besteuerung auf Basis von Einkunftsarten und die daran anknüpfende Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben trotz der Zusammenrechnung vielfach als Schedulensystem betrachtet wird; siehe nur *Ordower*, 108 Nw. U. L. Rev. 905 (906 m FN 5 zu Deutschland) (2014). In der Tat müsste „[d]er synthetische Einkommensbegriff [...] idealiter mit einer Einkunftsart auskommen“; siehe *Birk* in *Hey* (Hrsg), Einkünfteermittlung DStJG 34 (2011) 11 (20 und 24 f); für zwei Einkunftsarten (Erwerbseinnahmen aus erwerbswirtschaftlicher Tätigkeit und aus erwerbswirtschaftlich genutztem Vermögen) *Kirchhof*, 57. DJT/F (1988) F 31 ff, und schließlich für nur mehr eine Einkunftsart (Einkünfte aus Erwerbshandeln) *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch – Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts (2011) 360 f und 366 ff.

⁴⁷ Zur Unterscheidung zwischen „globalen“ und „schedularen“ Systemen allgemein *Burns/Kreuer* in *Thuronyi* (Hrsg), Tax Law Design and Drafting, Vol 2 (1998) 495 (495 ff); *Holmes*, The Concept of Income (2001) 28 ff.

durchaus erhebliche und in jüngerer Zeit noch verstärkte Elemente einer analytischen Besteuerung enthält.⁴⁸

- durch die Erzielung des Einkommens verursachte Aufwendungen („Erwerbsaufwendungen“) für die Steuerzahlung nicht zur Verfügung stehen und daher aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden werden müssen („objektives“ Nettoprinzip bzw „Prinzip der Reineinkommensteuer“);⁴⁹ diesem Prinzip entspricht die grundsätzliche Abzugsfähigkeit der Betriebsausgaben und Werbungskosten, es erfährt aber insbesondere in den Sondersteuerregimen für Kapitalerträge und Immobilien gravierende Einschränkungen.⁵⁰
- eine steuerliche Leistungsfähigkeit auf einer zweiten Stufe nicht vorhanden ist, soweit das Einkommen zur Befriedigung des persönlichen bzw familiären Existenzminimums oder zur Deckung besonderer persönlicher Ausgabenerfordernisse benötigt wird, sodass insoweit das Einkommen dem Steuerzugriff entzogen sein muss („subjektives“ bzw „privates“ Nettoprinzip).⁵¹ Das geltende Steuerrecht trägt dem – zT unzureichend – vor allem durch tarifliche Maßnahmen (Grundfreibetrag, Absetzbeträge) und durch die Berücksichtigung von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen Rechnung; auch die Unterhaltsverpflichtung gegenüber Kindern wäre steuerlich zu berücksichtigen, was aber im Wesentlichen durch Transferleistungen kompensiert wird.⁵²
- der Besteuerung nicht das Lebenseinkommen, sondern das Einkommen eines Kalenderjahres zu Grunde zu legen ist (Periodizitäts- bzw Abschnittsprinzip),⁵³ wengleich umstritten ist, ob es sich hier um ein technisches⁵⁴ oder ein materielles⁵⁵ Prinzip handelt.⁵⁶ Im geltenden Recht erfolgt nur aus-

⁴⁸ Dazu Kapitel C.II.4. und zuletzt auch *Staringer* in *Jachmann* (Hrsg), Erneuerung des Steuerrechts, DStJG 37 (2014) 138 (138 ff); siehe für den expliziten Vorschlag einer analytischen Steuer aber auch *Seidl* in *Helige* (Hrsg), Dokumentation zur Steuerreformkommission (1980) 128 (128 ff).

⁴⁹ Siehe zB VfGH 11. 3. 1994, B 1297/93, VfSlg 13.724/1994; VfGH 7. 3. 1997, B 2370/94, VfSlg 14.784/1997; VfGH 25. 6. 1998, B 125/97, VfSlg 15.229/1998; VfGH 27. 9. 2000, B 2031/98, VfSlg 15.934/2000; VfGH 11. 12. 2002, B 941/02, VfSlg 16.760/2002; VfGH 17. 6. 2009, B 53/08, VfSlg 18.783/2009.

⁵⁰ Dazu Kapitel C.II. und C.III. und zuletzt auch *Staringer* in *Jachmann* (Hrsg), Erneuerung des Steuerrechts, DStJG 37 (2014) 138 (138 ff).

⁵¹ Siehe zB VfGH 12. 12. 1991, G 188/91, VfSlg 12.940/1991; VfGH 17. 10. 1997, G 168/96, VfSlg 14.992/1997.

⁵² Kapitel D.

⁵³ Siehe zB VfGH 17. 6. 2009, B 53/08, VfSlg 18.783/2009.

⁵⁴ ZB *Tipke*, *StuW* 1971, 2 (16); *Lang*, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer* (1988) 186 ff; *Tipke*, *Steuerrechtsordnung II*² (2003) 754 ff; *Lang* in *Ebling* (Hrsg), *Besteuerung von Einkommen*, DStJG 24 (2001) 49 (63 ff); *Beiser*, *ÖStZ* 2000/806, 413 (417); *Doralt/Ruppe*, *Steuerrecht I*¹¹ (2013) Rz 27; *Hey* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*²¹ (2013) § 8 Rz 44; *Beiser*, *Steuern*¹² (2014) Rz 16; siehe auch *Ruppe* in *Herrmann/Heuer/Raupach*¹⁶² (1990) Einf ESt Anm 33, wonach „im Interesse der Steuergleichheit ein interperiodischer StAusgleich erfolgen“ müsste.

⁵⁵ ZB *Kirchhof*, 57. DJT/F (1988) F 76; *Kirchhof* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, *EStG* (1986) § 2 Rdnr A 136 ff und A 362; *Kirchhof* in *FS Lang* (2010) 451 (475 f);

nahmsweise eine periodenübergreifende Betrachtung, insbesondere durch den Verlustvortrag und verschiedene Progressionsermäßigungen für „zusammengeballte“ Einkünfte, die wirtschaftlich mehrere Perioden betreffen.⁵⁷

Während diese Prinzipien heute sowohl rechtspolitisch wie teilweise auch verfassungsrechtlich als Maßstäbe gesichert scheinen, zeigt vor allem die historische Rechtsentwicklung das Ringen der Gesetzgeber um richtige, systemgetragene, aber auch praktikable Lösungen, das auch Aufschluss über den heutigen Einkommensbegriff des Steuerrechts geben kann. Das österreichische PersonalsteuerG (PersStG) von 1896⁵⁸ bzw 1921⁵⁹ spielt freilich aus rechtshistorischer Sicht als Erkenntnisquelle keine besondere Rolle für das heutige Steuerrecht.⁶⁰ Vielmehr kam es durch die Siebente⁶¹ bzw Zwanzigste⁶² Verordnung zur Einführung steuerrechtlicher Vorschriften im Land Österreich in den Jahren 1938 bzw 1939 zur Übernahme des reichsdeutschen Einkommensteuerrechts, das auch heute noch das Fundament des Einkommensteuergesetzes bildet. Die historische Basis des österreichischen Steuerrechts liegt damit in den deutschen Einkommensteuergesetzen von 1920⁶³ und 1925,⁶⁴ insbesondere aber jenem von 1934.⁶⁵ Der reichsdeutsche Steuerrechtsbestand – in Form des EStG 1938⁶⁶ und 1939⁶⁷ – wurde sodann mit dem RechtsüberleitungsG 1945⁶⁸ und dem AbgabenweitergeltungsG⁶⁹ in die österreichische Rechtsordnung der Zweiten Republik übernommen, in seiner breiten Systematik aber auch durch die nachfolgenden Einkommensteuergesetze – vom EStG 1953⁷⁰ über das EStG 1967⁷¹ und das EStG 1972⁷² bis zum heute geltenden, vielfach novellier-

Waldhoff in Schön/Beck (Hrsg), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts (2009) 125 (138 ff); dazu kritisch Tipke, Steuerrechtsordnung II² (2003) 757 f.

⁵⁶ Dies offenlassend VfGH 3. 3. 1987, G 170/86, VfSlg 11.260/1987.

⁵⁷ Kapitel E.II.

⁵⁸ RGBI 1896/220; siehe dazu und zur historischen Entwicklung Sieghart, FinArch 1897, 1 (1 ff).

⁵⁹ BGBI 1921/275.

⁶⁰ Siehe auch Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹¹ (2013) Rz 10 ff.

⁶¹ dRGBI 1938 I 1817.

⁶² dRGBI 1939 I 2303.

⁶³ dRGBI 1920, 359.

⁶⁴ dRGBI 1925 I 189.

⁶⁵ dRGBI 1934 I 266.

⁶⁶ dRGBI 1938 I 121.

⁶⁷ dRGBI 1939 I 297.

⁶⁸ StGBI 1945/6.

⁶⁹ StGBI 1945/12.

⁷⁰ BGBI 1954/1. Mit der durch das EStG 1953 (auch begrifflich) erfolgten „Austriifizierung“ des Einkommensteuergesetzes sollte freilich weitgehend kein neues Recht geschaffen, sondern Bestehendes konsolidiert werden; siehe ErlRV 175 BlgNR VII. GP, 37 (zum EStG 1953).

⁷¹ BGBI 1967/268 (ab 1968).

⁷² BGBI 1972/440 (ab 1973).

ten EStG 1988⁷³ – kaum geändert. Eine historische „Spurensuche“ mag daher die eine oder andere Systemscheidung begründen und offenlegen.

Schließlich bleibt zu betonen, dass ein möglichst klares Konzept des Einkommens aus mehreren Gründen notwendig ist: Es ist nicht nur zur Formulierung und Gestaltung einer sachgerechten Steuer- und Sozialpolitik erforderlich,⁷⁴ sondern auch zur breiteren sozialstaatlichen Analyse der Einkommensverteilung.⁷⁵ Zudem bedarf es intrasystematisch schon deshalb einer klaren Begriffsvorstellung, um Abweichungen von einem Regelregime feststellen zu können. Tatsächlich fehlt es aber an dieser Klarheit, die sich nicht nur in der – im Rahmen des 17. ÖJT behandelten⁷⁶ – unionsrechtlichen Beihilfenanalyse manifestiert, sondern vor allem auch in der – durchaus verfassungsrelevanten⁷⁷ – Frage, ob eine konkrete steuerliche Regelung systemkonform ist oder eine Ausnahmebestimmung (zB mit Begünstigungscharakter) darstellt.⁷⁸ § 47 Abs 3 BHG 2013⁷⁹ trägt zwar der Bundesregierung auf, im jährlichen Förderungsbericht eine zahlenmäßige Übersicht über steuerliche Förderungen zu geben,⁸⁰ umschreibt diese aber nur vage als „Ausnahmeregelungen von den allgemeinen abgabenrechtlichen Bestimmungen“.⁸¹ Es kann daher nicht verwundern, dass hier nicht nur erhebliche praktische Unsicherheit besteht,⁸² sondern auch die wissenschaftliche Diskussion über den „richtigen“ Einkommensbegriff überaus intensiv geführt wurde und wird.⁸³ Es verbleibt denn auch das

⁷³ BGBl 1988/400 (ab 1989).

⁷⁴ Zu den vielfältigen Einkommensbegriffen in der Rechtsordnung siehe *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung II² (2003) 622 f.

⁷⁵ *Thuronyi*, 46 Tax L. Rev. 45 (92 ff) (1990).

⁷⁶ *Lang*, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilfenverbots auf das Steuerrecht, 17. ÖJT IV/1 (2009).

⁷⁷ Grundlegend *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971); ausführlich *Fellner* in FS Doralt (2007) 61 (61 ff).

⁷⁸ Siehe etwa die Kategorisierung bei *Ruppe* in *Helige* (Hrsg), Dokumentation zur Steuerreformkommission II (1980–1983) (1983) 192 (192 ff); ausführlich zu den Abgrenzungsproblemen *Ruppe* in *Herrmann/Heuer/Raupach*¹⁶² (1990) Einf ESt Anm 56.

⁷⁹ BGBl I 2009/139 idGF.

⁸⁰ Siehe zuletzt „Förderungsbericht 2012“ 197 ff.

⁸¹ Steuerliche Förderungen sind in § 47 Abs 3 Z 2 BHG 2013 umschrieben als die „geleisteten Einzahlungsverzichte des Bundes, die einer natürlichen oder juristischen Person für eine von dieser in ihrer Eigenschaft als Träger von Privatrechten erbrachte Leistung, an der ein vom Bund wahrzunehmendes öffentliches Interesse besteht, durch Ausnahmeregelungen von den allgemeinen abgabenrechtlichen Bestimmungen gewährt wurden (indirekte Förderungen)“.

⁸² So konstatierte etwa der Bericht des Rechnungshofes zur „Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht“ (Reihe Bund 2013/3), dass das österreichische Einkommensteuerrecht im Jahr 2011 558 Begünstigungsmaßnahmen enthielt, die zu Einnahmenausfällen von rund € 9 Mio führten. Der Rechnungshof gab sich dabei aber nicht mit dem Förderungsbericht zufrieden, sondern prüfte „unter der Annahme einer weiten Begriffsauslegung“, ohne allerdings offen zu legen, welcher Maßstab letztlich zur Identifikation einer Begünstigung herangezogen wurde.

⁸³ Dies manifestiert sich insbesondere in Diskussionen um die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage, etwa durch die Beseitigung von „Ausnahmebestimmungen“. Siehe grundlegend etwa zur „Comprehensive Income Tax Base“ den kanadischen Report of the Royal Commission on Taxation (1966) (6 Bände), und dazu zB *Bitker*, 35

Unbehagen, dass etwa das von der OECD derzeit geführte Projekt zur Bemessungsgrundlagenaushöhlung und Einkommensverlagerung („Base Erosion and Profit Shifting“, BEPS)⁸⁴ eher auf (wirtschaftlichen) „Gerechtigkeitsvorstellungen“ als auf einer klaren Vorstellung des Steuergegenstandes beruht.

Die überaus breite Themenstellung dieses Gutachtens – „Einkommen – Einkünfte – Einkunftsermittlung“ – führt notgedrungen zu einer subjektiven Schwerpunktsetzung. Denn die dadurch angesprochenen Themen führen in ihren Verästelungen in sämtliche, kaum mehr überblickbare Bereiche der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage. So muss nämlich nicht nur eine lange wissenschaftliche, etwa durch *Hermann*,⁸⁵ *Schmoller*,⁸⁶ *Wagner*,⁸⁷ *Schanz*⁸⁸ und *Fuisting*⁸⁹ geprägte Suche nach dem „richtigen“ Einkommensbegriff im Auge behalten werden, sondern auch jüngere grundlegende Arbeiten der Steuerrechtswissenschaft, etwa jene von *J. Lang*,⁹⁰ *Ruppe*,⁹¹ *P. Kirchhof*⁹² und *Tipke*.⁹³ Mit etlichen der „großen“ Fragen sind zudem nicht nur Monographien und Sammelbände – etwa zu den Ausnahmebestimmungen,⁹⁴ zu Verlusten,⁹⁵ zum Realisationsprinzip,⁹⁶ zum Gewinnermittlungsrecht,⁹⁷ zur Rentenbe-

U. Chi. L. Rev. 637 (637 ff) (1968); *Galvin*, 81 Harv. L. Rev. 1016 (1028 ff) (1968). Siehe auch die Diskussion der CTB-Vorschläge in *The Institute for Fiscal Studies*, The Structure and Reform of Direct Taxation, Report of a Committee chaired by Professor J. E. Meade (1978) 127 ff, und aus dem Schrifttum etwa *Bitker*, 80 Harv. L. Rev. 925 (925 ff) (1967).

⁸⁴ Siehe zunächst den Grundlagenbericht *OECD*, Addressing Base Erosion and Profit Shifting (12. Februar 2013), und sodann den konkreten Aktionsplan *OECD*, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (19. Juli 2013).

⁸⁵ *Hermann*, Staatswirtschaftliche Untersuchungen über Vermögen, Wirthschaft, Productivität der Arbeiten, Kapital, Preis, Gewinn, Einkommen und Verbrauch (1832).

⁸⁶ *Schmoller*, Die Lehre vom Einkommen in ihrem Zusammenhang mit den Grundprincipien der Steuerlehre, ZgS 1863, 1 (1 ff).

⁸⁷ *Wagner*, Allgemeine oder theoretische Volkswirtschaftslehre, Teil I: Grundlegung (1876) 96 f; *Wagner*, Grundlegung der politischen Oekonomie, Bd I/1³ (1892) 405 ff.

⁸⁸ *Schanz*, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, FinArch 1896, 1 (1 ff).

⁸⁹ *Fuisting*, Die Preußischen direkten Steuern, Bd 4: Grundzüge der Steuerlehre (1902) 107 ff.

⁹⁰ *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (1988).

⁹¹ *Ruppe* in *Herrmann/Heuer/Raupach*¹⁶² (1990) Einf ESt Anm 1 ff.

⁹² *Kirchhof* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG (1986) § 2 Rdnr A 1 ff; siehe auch *Kirchhof*, 57. DJT/F (1988) F 1 ff.

⁹³ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung II² (2003) 601 ff.

⁹⁴ *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971); siehe auch die Übersicht bei *Ruppe* in *Helige* (Hrsg), Dokumentation zur Steuerreformkommission II (1980–1983) (1983) 192 (192 ff).

⁹⁵ *Stoll*, Verluste und Verlustquellen im Steuerrecht (1989); *Prechtl*, Verlustausgleichsbeschränkungen im Einkommensteuerrecht (2005); *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010).

⁹⁶ *Mayr*, Gewinnrealisierung (2001); *Bertl et al* (Hrsg), Gewinnrealisierung (2012); siehe auch *Brugger*, Einnahmenrealisation im außerbetrieblichen Bereich (2011).