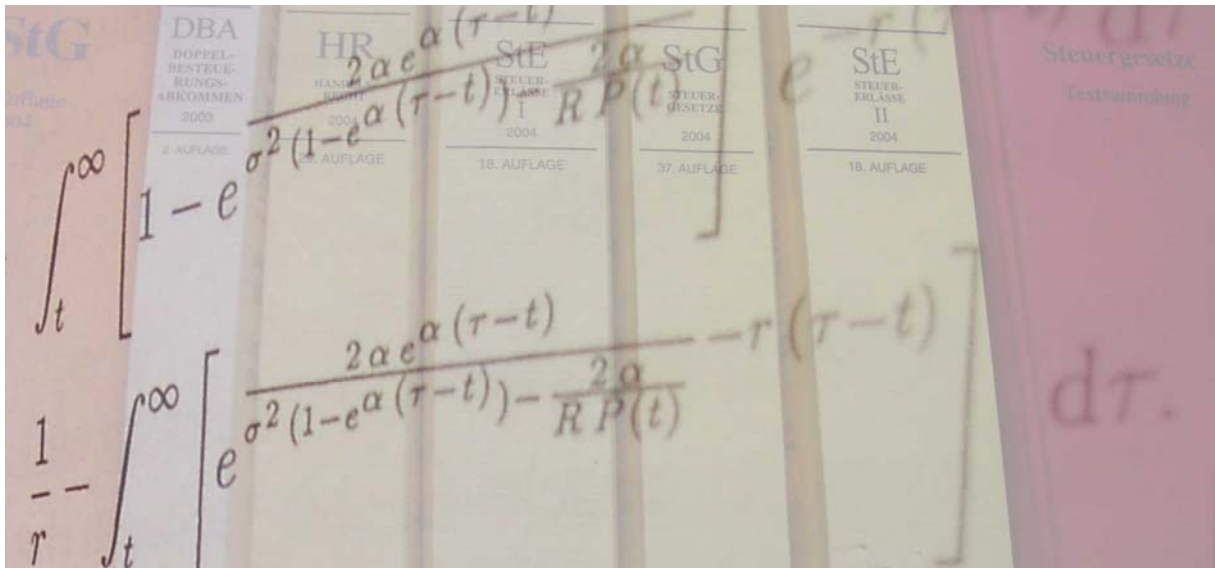


# arqus

## Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre

www.arqus.info



Diskussionsbeitrag Nr. 40

**Rainer Niemann/Christoph Kastner**

Wie streitanfällig ist das österreichische Steuerrecht?  
– Eine empirische Untersuchung der Urteile des österreichischen  
Verwaltungsgerichtshofs  
nach Bemessungsgrundlagen-, Zeit- und Tarifeffekten

Februar 2008

arqus Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre  
arqus Discussion Papers on Quantitative Tax Research  
ISSN 1861-8944

## Wie streitanfällig ist das österreichische Steuerrecht?

– Eine empirische Untersuchung der Urteile des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs nach Bemessungsgrundlagen-, Zeit- und Tarifeffekten –

<b>Univ.-Prof. Dr. Rainer Niemann</b>	<b>Mag. Christoph Kastner</b>
Institut für Unternehmensrechnung und Steuerlehre	Steuerberatung Gaedke & Partner GmbH
Karl-Franzens-Universität Graz	
Universitätsstraße 15 / FE	Elisabethstraße 46
A-8010 Graz	A-8010 Graz
Tel. +43-316-380 6444	
Fax +43-316-380 9595	
niemann@uni-graz.at	christoph.kastner@steuer-beratung.at

### Zusammenfassung

In diesem Beitrag werden die Urteile des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs (VwGH) zu Ertragsteuern nach Bemessungsgrundlagen-, Zeit- und Tarifeffekten untersucht. Mit einem Anteil von fast 80% machen die Bemessungsgrundlageneffekte den überwiegenden Teil steuerlicher Effekte aus. Trotz der Dominanz von Zeiteffekten in der betriebswirtschaftlichen Literatur entfallen auf diese nur 14% der Urteile. Mit 6% der Urteile sind die Tarifeffekte von untergeordneter Bedeutung. Betrachtet man die Streitanfälligkeit als Indiz für die Erhebungskosten einzelner steuerlicher Regelungen, so könnte Steuervereinfachung paradoxerweise durch detailliertere Steuergesetze erzielt werden. Da eine Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und Konsum in jedem Steuersystem nur mit begrenzter Trennschärfe möglich ist, ist eine gänzliche Vermeidung der Streitanfälligkeit nicht möglich.

### Stichworte:

Österreichisches Steuerrecht, Steuererhebungskosten, Steuervereinfachung, Zeiteffekte, Bemessungsgrundlageneffekte, Tarifeffekte

## 1. Zur Messung von Steuererhebungskosten

Zu den wichtigsten ökonomischen Anforderungen an ein Steuersystem zählen Entscheidungsneutralität und Kostengünstigkeit der Besteuerung. Während die Neutralitätsdiskussion nunmehr bereits 60 Jahre zurückreicht und seit 1948 unterschiedliche investitionsneutrale Steuersysteme unter Sicherheit<sup>1</sup> und unter Unsicherheit<sup>2</sup> entwickelt wurden, ist die Frage, welche Steuersysteme besonders niedrige Erhebungskosten verursachen, bislang ungeklärt. Erhebungskosten der Besteuerung wurden in der deutschsprachigen Literatur von Wagner erst 2005 erstmals systematisiert<sup>3</sup>. Er unterscheidet Planungskosten und Vollzugskosten, wobei beide Erhebungskostenarten sowohl bei den Steuerpflichtigen als auch beim Fiskus auftreten können. Zwar wurden schon 2003 Schätzungen der Deklarations- und Kontrollkosten bestimmter Steuerarten für Deutschland veröffentlicht<sup>4</sup>, jedoch ist bis heute unbekannt, welche einzelnen Regelungen innerhalb der Steuerarten zu besonders hohen Erhebungskosten führen.

Da nicht mit einer vollständigen Abschaffung ganzer Steuerarten zu rechnen ist, selbst wenn diese besonders kostenintensiv sind<sup>5</sup>, wird die Kenntnis der besonders „teuren“ steuerlichen Regelungen innerhalb der einzelnen Steuerarten benötigt, um diese zielgerichtet modifizieren zu können. Eine exakte Erhebung der bei den Steuerpflichtigen und beim Fiskus anfallenden Kosten und ihre Zuordnung zu einzelnen Vorschriften wird dabei regelmäßig ausgeschlossen sein. Deshalb ist es notwendig, auf Surrogatmaße zurückzugreifen, anhand derer die Erhebungskosten einzelner Vorschriften abgeschätzt werden können.

Im vorliegenden Beitrag wird die Streitanzahl von steuerlichen Regelungen, gemessen an der Häufigkeit steuerlicher Verfahren vor dem österreichischen Verwaltungsgerichtshof (VwGH)<sup>6</sup>, als Surrogatmaß für ihre Erhebungskosten herangezogen. Dass steuerliche Verfahren Deklarationskosten beim Steuerpflichtigen und Kontrollkosten bei der Finanzverwaltung (Vollzugskosten<sup>7</sup>) auslösen, ist unmittelbar ersichtlich, da es ohne die Inkaufnahme der Vollzugskosten nicht zu einer Verfahrenseröffnung kommt. Denkbar ist jedoch, dass unpräzi-

---

<sup>1</sup> Vgl. z.B. Brown (1948), Preinreich (1951), Samuelson (1964), Johansson (1969), Wenger (1983), Boadway/Bruce (1984).

<sup>2</sup> Vgl. z.B. Sureth (1999), Niemann (2001), Niemann/Sureth (2004).

<sup>3</sup> Vgl. Wagner (2005b), S. 94 ff. Für Steuererhebungskosten in der englischsprachigen Literatur vgl. die bei Wagner (2005b) angegebenen Quellen.

<sup>4</sup> Vgl. RWI (2003).

<sup>5</sup> Dies wird am Fortbestehen der deutschen Gewerbesteuer ersichtlich, deren Abschaffung seit Jahrzehnten gefordert wird. Zu Reformvorschlägen vgl. Knirsch/Niemann (2006).

<sup>6</sup> Zur Rechtsprechung des VwGH in Abgabensachen vgl. Achatz et al. (1987).

<sup>7</sup> Vgl. Wagner (2005b), S. 94.

se Gesetzestexte, die u.U. geringe Deklarationskosten bei der Steuererklärung verursachen, ursächlich für die Streitanfälligkeit sind<sup>8</sup>. Dass die Streitanfälligkeit zumindest auf Ebene der Steuerpflichtigen auch Planungskosten widerspiegelt, ist daran erkennbar, dass das Prozessrisiko einer Handlungsalternative im Vorfeld einer Entscheidung antizipiert werden sollte.

Im Folgenden werden die steuerlichen Urteile des VwGH einer genaueren Analyse im Hinblick auf die behandelten Steuereffekte unterzogen. Anhand der Rechtsgrundlage eines Streitfalles kann dieser auf einen Bemessungsgrundlagen-, Zeit- oder Tarifeffekt zurückgeführt werden. Es werden die Häufigkeiten der steuerlichen Effekte und ihre häufigsten Ursachen ermittelt. Neben den absoluten und relativen Häufigkeiten der einzelnen Ursachen ist die Höhe des Streitwertes der vom VwGH entschiedenen Fälle von Interesse.

Der Beitrag ist wie folgt aufgebaut: In Abschnitt 2 erfolgt eine Untersuchung der steuerlichen Rechtsprechung des VwGH nach Steuerarten. Aus dem Vergleich der Verfahrenszahl einer Steuerart mit ihrem Steueraufkommen können Schlussfolgerungen über die Streitanfälligkeit der einzelnen Steuerarten gezogen werden. Abschnitt 3 beschreibt Bemessungsgrundlagen-, Zeit- und Tarifeffekte und stellt ihre Häufigkeit im Zusammenhang mit Ertragsteuern dar. In Abschnitt 4 werden die identifizierten Tarifeffekte und ihre Ursachen, in Abschnitt 5 die Zeiteffekte und ihre Ursachen beschrieben. In Abschnitt 6 werden die Bemessungsgrundlageneffekte nach ihren Ursachen und – sofern möglich – nach ihrer Höhe klassifiziert. Abschnitt 7 schließt mit steuerpolitischen Implikationen der empirischen Analyse.

## **2. Die Steuerarten in der Rechtsprechung des VwGH**

### **2.1. Steuerliche Urteile des VwGH nach Steuerarten**

Als Quelle der Urteile des VwGH dient der vorliegenden Untersuchung das Rechtsinformationssystem des Bundes<sup>9</sup>. Darin werden sämtliche Entscheidungen des VwGH ab 1990 veröffentlicht. Entsprechend der Einteilung der Steuerarten des Rechtsinformationssystems werden hier die Urteile des VwGH in die Kategorien Ertragsteuern, Steuern vom Umsatz, Verkehrsteuern, Verbrauchsteuern und Steuern vom Vermögen unterteilt. Für den Untersuchungszeitraum vom 1.1.2001 bis 31.5.2006 wurden insgesamt 1.520 Urteile identifiziert, die zu diesen Steuerarten ergingen. In 214 Urteilen war eine zweite Steuerart Gegenstand des Urteils. In

---

<sup>8</sup> Insofern ist auch ein Substitutionsverhältnis zwischen verschiedenen Deklarations- und Kontrollkostenkomponenten nicht auszuschließen.

<sup>9</sup> Vgl. <http://www.ris.bka.gv.at>. Die Judikatur des VwGH kann unter <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh/> abgerufen werden.

diesen Fällen erfolgt eine Zählung des Urteils gesondert zu jeder darin behandelten Steuerart. Somit ergibt die Grundgesamtheit der folgenden Berechnungen 1.734 Urteile. Die Verteilung der Urteile nach Steuerarten ist in der folgenden Tabelle dargestellt<sup>10</sup>:

Tabelle 1: Urteile des VwGH nach Steuerarten

<b>Jahr</b>	<b>Ertragsteuern</b>	<b>Steuern vom Umsatz</b>	<b>Verkehrssteuern</b>	<b>Verbrauchssteuern</b>	<b>Steuern vom Vermögen</b>
2001	241	65	53	3	4
2002	216	71	37	9	1
2003	245	56	45	1	2
2004	213	61	30	2	3
2005	182	43	30	1	1
2006 (1.1.-31.5.)	72	29	12	5	1
<b>Summe</b>	<b>1.169</b>	<b>325</b>	<b>207</b>	<b>21</b>	<b>12</b>
<b>in %</b>	<b>67,4</b>	<b>18,7</b>	<b>11,9</b>	<b>1,2</b>	<b>0,7</b>

Offensichtlich entfällt der Großteil der steuerlichen Streitfragen auf Ertragsteuern. Auf die Umsatzsteuern entfallen weniger als 20% der Urteile, auf Streitfragen in Zusammenhang mit anderen Steuern nur etwa 14%.

## **2.2. Urteile des VwGH zu Ertragsteuern**

Die Ertragsteuern werden in Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbe-, Kommunalsteuer und weiters in die Erhebungsformen der Einkommensteuer Lohn- und Kapitalertragsteuer unterteilt. Unter der Kategorie Lohnsteuer werden hier auch Urteile subsumiert, die zur Arbeitnehmerveranlagung ergingen. Wenngleich die Gewerbesteuer nur bis 1993 erhoben wurde, ergehen zu Altfällen weiterhin Urteile, weshalb sie in die vorliegende Untersuchung aufgenommen wurde. Urteile zur Familienbeihilfe und zu Fragen der Sozialversicherungspflicht wurden nicht einbezogen.

Im Beobachtungszeitraum ergingen 1.043 Urteile des VwGH zu Ertragsteuern. Davon ergeben sich in 85 Fällen Überschneidungen mit Urteilen betreffend Umsatzsteuer. Zur Gewerbesteuer ergingen im Beobachtungszeitraum 144 Urteile, davon 126 auch zur Ein-

<sup>10</sup> Vgl. Kastner (2007), S. 8.

kommensteuer. Wegen ähnlicher Bemessungsgrundlagen der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und der Gewerbeertragsteuer treten zahlreiche Überschneidungen auf. Steuergesamtstand der Kommunalsteuer sind die Arbeitslöhne, die Dienstnehmern einer im Inland gelegenen Betriebsstätte gewährt werden<sup>11</sup>. Daher ergeben sich zwischen Einkommensteuer und Kommunalsteuer keine Überschneidungen.

Von den 1.043 insgesamt zu Ertragsteuern ergangenen Urteilen des VwGH betrafen 126 Urteile mehr als eine Ertragsteuer, so dass sich eine Gesamtzahl von 1.169 ertragsteuerlichen Fällen ergibt. Die Verteilung der VwGH-Urteile nach den darin behandelten Ertragsteuerarten bzw. Erhebungsformen zeigt die folgende Tabelle:

Tabelle 2: Urteile des VwGH zu Ertragsteuern

<b>Steuerart</b>	<b>Anzahl der Urteile</b>	<b>in %</b>
Einkommensteuer	556	47,6
Körperschaftsteuer	138	11,8
Kapitalertragsteuer	35	3,0
Lohnsteuer	200	17,1
Kommunalsteuer	96	8,2
Gewerbsteuer	144	12,3

Damit behandelte fast die Hälfte der zu den Ertragsteuern ergangenen VwGH-Urteile die Einkommensteuer. Der mit einem Achtel relativ hohe Anteil der Gewerbesteuer ist auf weitreichende Parallelen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer zurückzuführen. Mit einem Anteil von 3% an den zu Ertragsteuern ergangenen Urteilen ist die Kapitalertragsteuer nur in geringem Maße streitanfällig.

### **2.3. Das Verhältnis zwischen der Anzahl der Urteile und dem Steueraufkommen nach Steuerarten**

Der Beobachtungszeitraum für das Steueraufkommen ist der Zeitraum vom 1.1.2001 bis 31.12.2005, da für das Jahr 2006 zum Untersuchungszeitpunkt noch keine Daten über die endgültigen Steuereinnahmen vorlagen und der Untersuchungszeitraum der Urteile des VwGH mit 31.5.2006 endet.

---

<sup>11</sup> Vgl. Doralt/Ruppe (2006), S. 145.

Die Steuereinnahmen des Bundes werden hier nach den Steuerarten veranlagte Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer, Umsatzsteuer, Verbrauchsteuern und Verkehrsteuern getrennt. In der Statistik der Steuereinnahmen des Finanzministeriums sind die Kategorien Verbrauchsteuern und Verkehrsteuern geringfügig anders definiert als es im Index des Rechtsinformationssystems des Bundes der Fall ist<sup>12</sup>. Erbschaft- und Schenkungsteuer werden in der Statistik des Bundesministeriums für Finanzen zu den Vermögensteuern gezählt, in den folgenden Ausführungen werden Erbschaft- und Schenkungsteuer zu den Verkehrsteuern gerechnet. Die Einteilung der Urteile des VwGH wird der Kategorisierung des österreichischen Bundesministeriums für Finanzen angepasst.

Als Gesamtsteuereinnahmen werden hier nur die aus obigen Steuerarten resultierenden Einnahmen bezeichnet. Die Vermögensteuer wird seit 1994 nicht mehr erhoben<sup>13</sup>. Daher wird sie an dieser Stelle nicht einbezogen, wenngleich im Untersuchungszeitraum zwei Urteile des VwGH zur Vermögensteuer ergingen. Die Grundsteuer und die Kommunalsteuer als ausschließliche Gemeindeabgaben sowie weggefallene Abgaben, wie die Gewerbesteuer, werden hier nicht betrachtet.

Die folgende Abbildung stellt den Anteil der Steuerarten am Gesamtsteueraufkommen des Bundes und den Anteil der Steuerarten an der Gesamtzahl der steuerlichen Urteile des VwGH im Untersuchungszeitraum gegenüber<sup>14</sup>:

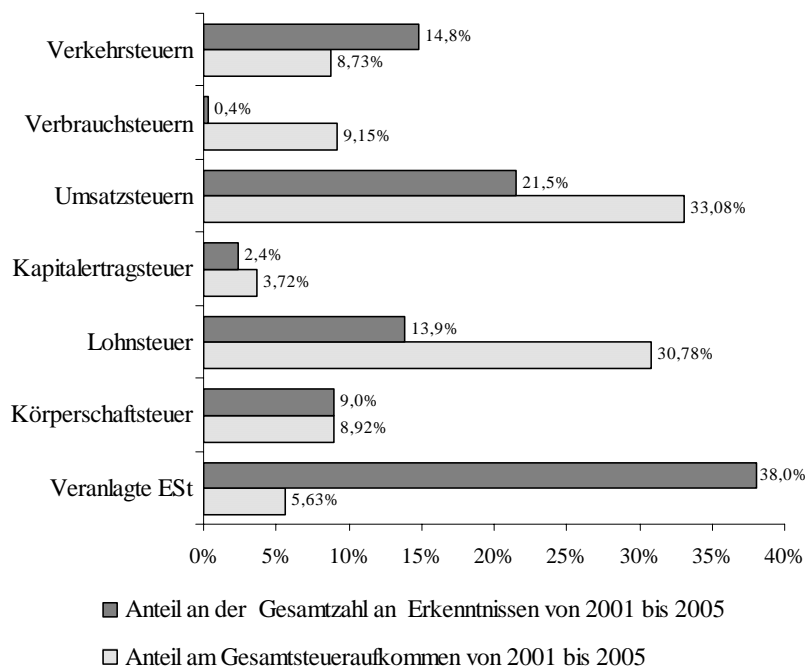
---

<sup>12</sup> Als Verbrauchsteuern werden hier Tabaksteuer, Biersteuer, Mineralölsteuer, Alkoholsteuer und Schaumweinsteuer bezeichnet. Als Verkehrsteuern werden Kapitalverkehrssteuern, Sicherheitsabgabe, Werbeabgabe, Punzierungskontrollgebühr, Energieabgabe, Normverbrauchsabgabe, Grunderwerbssteuer, motorbezogene Versicherungssteuer, Straßenbenützungsabgabe, Kfz-Steuer, Spielbankabgabe und Konzessionsabgabe bezeichnet.

<sup>13</sup> Vgl. Doralt/Ruppe (2006), S. 33.

<sup>14</sup> Abweichungen von Tabelle 1 sind auf abweichende Erhebungszeiträume und Steuerartendefinitionen zurückzuführen.

Abbildung 1: Verhältnis des Anteils am Steueraufkommen und des Anteils an der Gesamtzahl von Urteilen des VwGH von 2001 bis 2005 nach Steuerarten



Offensichtlich besteht zwischen dem Anteil der verschiedenen Steuerarten am Steueraufkommen und dem Anteil an der Gesamtzahl der Urteile des VwGH ein ausgeprägtes Missverhältnis. Die veranlagte Einkommensteuer ist gemessen an ihrem Steueraufkommen überproportional streitanfällig, während die Lohnsteuer und die Kapitalertragsteuer im Verhältnis zu ihrem Steueraufkommen selten Streitgegenstand sind. Streitanfälligkeit und Steueraufkommen der Körperschaftsteuer sind dagegen nahezu proportional.

Die Umsatzsteuer trägt zum Gesamteueraufkommen etwa ein Drittel bei und ist mit einem Anteil von 21,5% an verwaltungsgerichtlichen Entscheidungen hinsichtlich der Streitanfälligkeit unterrepräsentiert. Deutlich unterproportional streitanfällig sind die Verbrauchssteuern. Während sie 9,17% zum Gesamteueraufkommen beitragen, sind sie nur in 0,4% der untersuchten Fälle Gegenstand von Urteilen des VwGH. Der Grund dafür liegt darin, dass die mit einem jährlichen Steueraufkommen von etwa €3,3 Mrd. wichtigste Verbrauchsteuer, die Mineralölsteuer, sehr wenige Möglichkeiten zu Rechtsstreitigkeiten bietet.



### **3. Die Untersuchung von Tarif-, Zeit- und Bemessungsgrundlageneffekten**

#### **3.1. Untersuchungsdesign**

Da sich die Ertragsteuern als streitanfälligste Gruppe von Steuerarten erweisen, erfolgt in der folgenden Untersuchung eine Beschränkung auf die Urteile des VwGH zu Ertragsteuern. Der Untersuchungszeitraum ist der Zeitraum vom 1.1.2001 bis zum 31.5.2006. Unter Ausklammerung der Gewerbesteuer und der Kommunalsteuer ergingen in diesem Zeitraum 929 Urteile betreffend Ertragsteuern. Hierbei werden Urteile, in denen mehrere Ertragsteuern behandelt werden, wiederum doppelt gezählt. Als Ertragsteuern im Sinne dieser Untersuchung gelten die Einkommen-, Körperschaft-, Lohn- und Kapitalertragsteuer. Von den 929 Urteilen des VwGH zu Ertragsteuern führten 743 Urteile zu 819 Tarif-, Zeit- oder Bemessungsgrundlageneffekten. In 76 Fällen führte ein Urteil somit zu zwei Effekten.

#### **3.2. Definition von Tarif-, Zeit- und Bemessungsgrundlageneffekten**

Steuertarifeffekte liegen vor, wenn auf verschiedene Handlungsalternativen unterschiedliche Tarife angewendet werden<sup>15</sup>. Zu einem Tarifeffekt führt beispielsweise die Frage, ob bestimmte Einkünfte mit einem begünstigten Tarif der Besteuerung unterliegen. Im Falle von Tarifeffekten bleibt die Bemessungsgrundlage der Besteuerung unverändert, ebenso der Zeitpunkt der Besteuerung.

Zeiteffekte, die auch als Zinseffekte bezeichnet werden<sup>16</sup>, treten auf, wenn sich die zeitliche Zuordnung von Bemessungsgrundlagenkomponenten ändert. Dabei bleibt die Bemessungsgrundlage über die Gesamtheit der Besteuerungsperioden unverändert. Ein Beispiel für einen Zeiteffekt ist die Frage der Nutzungsdauer von Wirtschaftsgütern. Eine kürzere Nutzungsdauer führt nur zu einer zeitlichen Vorverlagerung der Steuerwirksamkeit der Absetzung für Abnutzung, das gesamte Abschreibungsvolumen bleibt unverändert. Der finanzwirtschaftliche Effekt ist die Verlagerung der Steuerzahlung in spätere Besteuerungsperioden.

Bemessungsgrundlageneffekte liegen vor, wenn eine Entscheidung des VwGH dazu führt, dass die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer insgesamt eine Veränderung erfährt. Es kommt also zu einer endgültigen Erhöhung oder Senkung der Bemessungsgrundlage und damit der Steuerzahlung. Grundsätzlich können Bemessungsgrundlageneffekte auf der

---

<sup>15</sup> Vgl. Wagner (1984), S. 211 ff., Wagner (2005a), S. 455.

<sup>16</sup> Vgl. Wagner (2005a), S. 454.

Einnahmenseite durch die Frage der Steuerbarkeit oder Höhe von Einnahmen oder auf der Ausgabenseite durch die Frage der Abziehbarkeit oder Höhe von Ausgaben entstehen.

Für alle drei Arten von Steuereffekten wird in diesem Beitrag nur deren Auftreten betrachtet. Die Richtung des Steuereffekts, also ob er für den Beschwerdeführer positiv oder negativ ist, wird nicht untersucht<sup>17</sup>.

### 3.3. Abgrenzung zu Urteilen ohne Effekte

Im Untersuchungszeitraum wurden 180 Urteile des VwGH festgestellt, die zu Ertragsteuern ergingen, jedoch keine Bemessungsgrundlagen-, Zeit- oder Tarifeffekte aufweisen. Diese Urteile betreffen vor allem das formale Abgabungsverfahren<sup>18</sup>, die Haftung für Abgabenschulden, Absetzbeträge<sup>19</sup> des § 33 öEStG oder die Anrechnung ausländischer Quellensteuern.

Ein weiterer häufig auftretender Streitgegenstand ist die Frage, ob Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften Einkünfte aus selbständiger oder nicht selbständiger Arbeit beziehen. Diese Beurteilung ist nach österreichischer Rechtslage für Fragen der Sozialversicherung von Bedeutung, in einkommensteuerlicher Hinsicht ergeben sich jedoch keine Konsequenzen, so dass diese Fälle nicht einbezogen werden.

### 3.4. Wichtigste Ergebnisse der empirischen Untersuchung

Die folgende Tabelle zeigt die absolute und relative Häufigkeit der insgesamt 819 im Untersuchungszeitraum ergangenen Urteile, die Bemessungsgrundlagen-, Zeit- und Tarifeffekte betreffen:

Tabelle 3: Absolute und relative Häufigkeit von Bemessungsgrundlagen-, Zeit- und Tarifeffekten

<b>Art des Steuereffekts</b>	<b>Anzahl der Urteile</b>	<b>in %</b>
Tarifeffekte	52	6,3
Zeiteffekte	113	13,8
Bemessungsgrundlageneffekte	654	79,9

Bemessungsgrundlageneffekte bilden somit den ganz überwiegenden Teil der Steuereffekte. Zeiteffekte und Tarifeffekte machen zusammen nur etwa ein Fünftel aller steuerlichen Effekte

---

<sup>17</sup> Zu den Rechtswirkungen des verwaltungsgerichtlichen Urteils vgl. Zorn (1999).

<sup>18</sup> Zum Abgabungsverfahren vgl. Bibus et al. (2001), Ritz (2005), § 243-§ 290 BAO.

<sup>19</sup> Absetzbeträge sind von der tariflichen Einkommensteuer abzuziehen und vermindern die Steuerschuld, nicht aber die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer.

aus<sup>20</sup>. In den folgenden Abschnitten werden die Ursachen von Tarif-, Zeit- und Bemessungsgrundlageneffekten im Detail untersucht.

## 4. Tarifeffekte

### 4.1. Ursachen der Tarifeffekte

Die insgesamt 52 durch VwGH-Urteile hervorgerufenen Tarifeffekte können auf drei Gruppen von Ursachen zurückgeführt werden: Streitfragen der steuerlichen Begünstigung von Gewinnen aus der Veräußerung von Betrieben (§ 37 öEStG), die Besteuerung Sonstiger Bezüge von Arbeitnehmern (§ 67 öEStG) und Streitfragen, die Auswirkungen auf die Progression haben. Anders als im Falle von Bemessungsgrundlagen- und Zeiteffekten beschränken sich die Ursachen, die zu Tarifeffekten führen, auf wenige Rechtsnormen, da § 37 öEStG und § 67 öEStG die einzigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes sind, die Begünstigungen des Tarifs der Einkommensteuer normieren. Nicht auf einzelne Rechtsnormen zurückzuführen sind Tarifeffekte, deren Ursache in Progressionseffekten liegen.

Überraschenderweise konnte kein VwGH-Urteil identifiziert werden, das die Abgrenzung von KEST-fähigen und veranlagungspflichtigen Einkünften behandelt. Dies könnte darauf zurückzuführen sein, dass die abgeltende Besteuerung von Kapitaleinkünften in Österreich bereits seit 1993 gilt und eventuelle Streitfälle im Zusammenhang mit mehr oder weniger standardisierten Finanzprodukten bereits vor dem Untersuchungszeitraum geklärt wurden. Eine ähnlich geringe Streitanzahl sollte von der deutschen Abgeltungssteuer gemäß § 20 dEStG deshalb nicht erwartet werden<sup>21</sup>.

In der folgenden Tabelle wird die Verteilung der Ursachen von Tarifeffekten nach dieser Einteilung dargestellt:

Tabelle 4: Klassifikation von Tarifeffekten

<b>Ursachen von Tarifeffekten</b>	<b>Anzahl der Urteile</b>	<b>in %</b>
Begünstigte Besteuerung nach § 37 öEStG	25	48,1
Besteuerung Sonstiger Bezüge nach § 67 öEStG	18	34,6
Progressionseffekte	9	17,3

<sup>20</sup> Zu einem ähnlichen Ergebnis gelangt auch Wagner (2007) bei der Auswertung der Urteile deutscher Finanzgerichte.

<sup>21</sup> Für die Beurteilung der deutschen Abgeltungssteuer vgl. Niemann (2008), S. 56 ff.

## 4.2 Begünstigte Besteuerung nach § 37 öEStG

Gemäß § 37 Abs. 1, 4, 5 öEStG ermäßigt sich der Steuersatz für Gewinne aus der Veräußerung von Betrieben, für Übergangsgewinne und für Beteiligungserträge auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes. In den Verfahren des VwGH zu dieser Materie ist regelmäßig strittig, ob die Voraussetzungen des § 37 Abs 5 öEStG erfüllt sind<sup>22</sup>. Gemäß § 37 Abs. 2 Z 1 öEStG sind Entschädigungen im Sinne des § 32 Z 1 gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen. Im Beobachtungszeitraum wurden fünf Tarifeffekte identifiziert, die sich auf die Frage, ob eine begünstigte Besteuerung von Entschädigungszahlungen zusteht, zurückführen lassen<sup>23</sup>.

Da mit § 33 dEStG vergleichbare Regelungen auch im deutschen Steuerrecht existieren, ist davon auszugehen, dass in der Rechtsprechung deutscher Finanzgerichte ähnliche Tarifeffekte auftreten.

## 4.3 Begünstigte Besteuerung nach § 67 öEStG

Eine Besonderheit des österreichischen Steuerrechts, die insbesondere für Arbeitnehmer eine weitreichende Vergünstigung darstellt, bildet die Besteuerung Sonstiger Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 öEStG mit einem Steuersatz von 6%. Sonstige Bezüge sind Bezüge, die der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn erhält, sofern sich die tatsächliche Auszahlung vom laufenden Bezug abhebt. Dazu zählen beispielsweise das 13. und 14. Monatsgehalt<sup>24</sup>. Nach § 67 Abs. 2 öEStG kommt der feste Steuersatz von 6% nur insoweit zur Anwendung, als die sonstigen Bezüge ein Sechstel der laufenden Bezüge nicht übersteigen<sup>25</sup>. Weitere mit 6% zu

---

<sup>22</sup> Dies betrifft z.B. die Besteuerung eines Veräußerungsgewinns nach § 37 Abs. 5 öEStG, wenn der Kaufpreis in der Form einer Leibrente bezahlt wird (VwGH 25.5.2004, 2000/15/0120), die Frage, ob ein Teilbetrieb veräußert wurde, oder nur einzelne Wirtschaftsgüter (VwGH 25.5.2004, 2000/15/0120), die Frage, ob die Einschränkungen für die Begünstigung von Veräußerungsgewinnen, die mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 eingeführt wurden, bereits anzuwenden sind (VwGH 23.9.2005, 2000/15/0120; VwGH 23.2.2005, 2003/14/0037, VwGH 23.9.2005, 2003/15/0144), die begünstigte Besteuerung eines Veräußerungsgewinns bei Umgründung (VwGH 20.10.2004, 2002/14/0054), die Frage, ob eine entgeltliche oder unentgeltliche Veräußerung vorliegt (VwGH 30.10.2003, 99/15/0266), das Vorliegen von Erwerbsunfähigkeit des Veräußerers (VwGH 24.9.2003, 99/13/0107), die Frage, ob eine Außerordentlichkeit der Einkünfte durch Zusammenballung von Einkünften, die in mehreren Wirtschaftsperioden zu besteuern gewesen wären, vorliegt (VwGH 25.2.2004, 2003/13/0148; VwGH 16.9.2003, 2001/14/0039; VwGH 31.7.2002, 2000/13/0153), die Frage, ob Gewinnanteile aus Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften mit dem halben Durchschnittssteuersatz zu besteuern sind (VwGH 28.9.2004, 2004/14/0078; VwGH 22.3.2006, 2003/13/0080).

<sup>23</sup> Streitfragen, die dabei zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen auftreten, sind etwa, ob tatsächlich Entschädigungszahlungen oder andere Zahlungen vorliegen (VwGH 4.6.2003, 97/13/0195; VwGH 24.9.2002, 99/14/0269; VwGH 26.3.2003, 98/13/0171; VwGH 7.6.2005, 2000/14/0137).

<sup>24</sup> Streitgegenstand sind z.B. Entgelt für Überstunden (VwGH 30.4.2003, 97/13/0148), eine Weihnachtsremuneration (VwGH 27.6.2001, 98/15/0121) und Prämien (VwGH 7.8.2001, 98/14/0081).

<sup>25</sup> Vgl. Doralt/Ruppe (2007), S. 255.

versteuernde Sonstige Bezüge sind die bei oder nach Beendigung eines Dienstverhältnisses anfallenden Bezüge<sup>26</sup>, Prämien für Verbesserungsvorschläge und Vergütungen für Dienstleistungen<sup>27</sup> sowie Abfindungen<sup>28</sup>.

Angesichts des Ausmaßes der Begünstigung erscheint die Anzahl der VwGH-Urteile zu § 67 öEStG mit lediglich 18 äußerst gering. Dies ist um so überraschender, als in den meisten Arbeits- bzw. Tarifverträgen Regelungen zu einem 13. und 14. Monatsgehalt vereinbart sind. Die Anzahl der Sachverhalte i.S.d. § 67 öEStG übersteigt damit die Anzahl der begünstigungsfähigen Sachverhalte i.S.d. § 37 öEStG um ein Vielfaches. Offenbar ändern auch substantielle Tarifbegünstigungen nichts an der bereits beschriebenen geringen Streitanzahl der Lohnsteuer.

#### 4.4 Progression

Das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft bzw. die Gewinnverteilung innerhalb der Mitunternehmerschaft führen insofern zu indirekten Tarifeffekten, als durch die Verteilung des steuerbaren Einkommens unter den Mitunternehmern Progressionseffekte entstehen können<sup>29</sup>. Eine weitere Ursache von Tarifeffekten sind Streitfragen über die Progressionswirksamkeit bestimmter Einkünfte<sup>30</sup>.

---

<sup>26</sup> Dies betrifft im Beobachtungszeitraum vier Urteile des VwGH (VwGH 19.4.2006, 2002/13/0038, VwGH 29.1.2004, 2000/15/0113, VwGH 29.10.2003, 2000/13/0028, VwGH 27.11.2001, 2001/14/0130). Es trat ein Fall auf, der die Besteuerung einer Pensionsablässe nach § 67 Abs. 4 öEStG zum Gegenstand hat (VwGH 26.6.2002, 2002/13/0003).

<sup>27</sup> Bei verwaltungsgerichtlichen Entscheidungen zur Besteuerung von Prämien ist regelmäßig strittig, ob tatsächlich Prämien oder nur als solche bezeichnete andere Lohnbestandteile vorliegen (VwGH 25.2.2003, 97/14/0144; VwGH 19.3.2002, 98/14/0193; VwGH 25.9.2001, 98/14/0011, VwGH 25.1.2001, 99/15/0198; VwGH 28.3.2001, 95/13/0184).

<sup>28</sup> Zwei Urteile dieser Gruppe haben die Frage zum Gegenstand, ob eine gesetzliche Abfertigung vorliegt, die nach § 67 Abs. 3 öEStG zu versteuern ist, oder eine freiwillige Abfertigung, die nach § 67 Abs. 6 versteuert wird (VwGH 26.6.2001, 2001/14/0009; VwGH 25.9.2001, 96/14/0131). Zwei weitere Urteile ergingen zur Frage, ob ein Dienstverhältnis vorlag, und damit die Besteuerung als Abfertigung nach § 67 Abs. 3 öEStG gerechtfertigt war (VwGH 19.12.2002, 2001/15/0180; VwGH 18.12.2001, 2001/15/0055).

<sup>29</sup> Streitpunkt bei der Verteilung des Einkommens unter den Mitunternehmern ist einerseits die Frage, ob überhaupt eine steuerlich anzuerkennende Mitunternehmerschaft vorliegt (VwGH 29.9.2004, 2001/13/0159) und ob eine unter Mitunternehmern vorgenommene Gewinnverteilung steuerlich anzuerkennen ist (VwGH 26.4.2006, 2001/14/0196; VwGH 16.9.2003, 2000/14/0069).

<sup>30</sup> Strittig war, ob für bestimmte ausländische Verluste bei der Ermittlung des Steuertarifs ein negativer Progressionsvorbehalt zusteht (VwGH 24.10.2002, 2002/15/0080; VwGH 25.1.2001, 99/15/0149, VwGH 22.5.2002, 99/15/0119; VwGH 19.6.2002, 99/15/0135), ob ausländische Einkünfte, die nach § 3 Abs. 1 Z 8 öEStG steuerfrei sind, für Zwecke eines Progressionsvorbehalts herangezogen werden dürfen (VwGH 22.3.2006, 2002/13/0004) und Fragen des Progressionsvorbehalts für gemäß § 2 Abs. 1 Z 5 öEStG steuerfreie Bezüge (Arbeitslosengeld) (VwGH 26.3.2003, 97/13/0118).

## 5. Zeiteffekte

Im Beobachtungszeitraum von 1.1.2001 bis 31.5.2006 wurden insgesamt 113 Zeiteffekte identifiziert. In einer Analyse der Urteile des VwGH, die Zeiteffekte nach sich ziehen, wurden 13 Kategorien von Streitfragen als Ursachen von Zeiteffekten definiert, die in der folgenden Tabelle enthalten sind:

Tabelle 5: Klassifikation von Zeiteffekten

Ursachen von Zeiteffekten	Anzahl identifizierter Effekte	in %
Rückstellungen <sup>31</sup>	29	25,7
Aktivierung oder Aufwand <sup>32</sup>	12	10,6
Zeitliche Zuordnung von Betriebseinnahmen <sup>33</sup>	8	7,1
Zeitliche Zuordnung von Betriebsausgaben	2	1,8
Teilwertabschreibungen <sup>35</sup>	19	16,8
Nutzungsdauer eines Gebäudes <sup>36</sup>	14	12,4

<sup>31</sup> Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (VwGH 16.2.2006, 2005/14/0033; VwGH 26.2.2004, 2004/15/0011; VwGH 7.10.2003, 99/15/0246; VwGH 29.10.2003, 2000/13/0217; VwGH 7.10.2003, 99/15/0257; VwGH 24.9.2002, 99/14/0006; VwGH 27.11.2001, 98/14/0052; VwGH 7.8.2001, 97/14/0066; VwGH; VwGH 3.8.2004, 2001/13/0125; VwGH 24.6.2004, 2000/15/0098; VwGH 19.12.2002, 2002/15/0146; VwGH 27.11.2001, 2001/14/0081), Rückstellung für Ausgleichsansprüche von Handelsvertretern (VwGH 3.8.2004, 2001/13/0125; VwGH 24.6.2004, 2000/15/0098; VwGH 19.12.2002, 2002/15/0146; VwGH 27.11.2001, 2001/14/0081), Verstoß gegen das Nachholverbot (VwGH 1.7.2003, 98/13/0214; VwGH 1.7.2003, 98/13/0214; VwGH 26.6.2002, 98/13/0013), Höhe einer zu bildenden Rückstellung (VwGH 26.2.2004, 2004/15/0011; VwGH 24.6.2004, 2000/15/0098; VwGH 7.10.2003, 99/15/0246), Art der Rückstellungsbildung (Ansammlungsverfahren) (VwGH 22.10.2002, 98/14/0061).

<sup>32</sup> Herstellungsaufwand oder Erhaltungsaufwand (VwGH 17.5.2006, 2004/14/0080; VwGH 15.11.2005, 2001/14/0150; VwGH 22.9.2005, 2001/14/0027; VwGH 17.11.2004, 2002/14/0042; VwGH 26.5.2004, 99/14/0261; VwGH 8.5.2003, 99/15/0036), Aktivierung nachträglicher Anschaffungskosten (VwGH 19.4.2006, 2001/13/0294; VwGH 19.4.2006, 2001/13/0294), Aktivierung von Abbruchkosten bei Gebäuden (Opfertheorie) (VwGH 25.1.2006, 2003/14/0107; VwGH 7.6.2005, 2002/14/0011; VwGH 27.4.2005, 2000/14/0110), Aktivierung einer Besserungsvereinbarung (VwGH 31.1.2001, 95/13/0281).

<sup>33</sup> Gewinnrealisierung in einer bestimmten Besteuerungsperiode (VwGH 11.5.2005, 2002/13/0021; VwGH 17.11.2004, 2000/14/0142; VwGH 29.4.2003, 99/14/0112; VwGH 27.3.2003, 99/15/0148; VwGH 26.3.2003, 97/13/0052; VwGH 24.9.2002, 2000/14/0132), Gewinnrealisierung in einer oder mehreren Besteuerungsperioden (VwGH 29.3.2006, 2001/14/0091), laufende Besteuerung der Gewinne eines Fonds oder Gewinnrealisierung erst mit Ablauf des Wirtschaftsjahres (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0072).

<sup>34</sup> Wirtschaftliches Eigentum an einem Wirtschaftsgut und Geltendmachung der Absetzung für Abnutzung (VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257; VwGH 25.11.2002, 97/14/0010).

<sup>35</sup> Es wurde kein einziger Fall festgestellt, in dem die Vornahme einer Zuschreibung Gegenstand des verwaltungsgerichtlichen Urteils war.

<sup>36</sup> Davon Anerkennung von Gutachten zum Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer von Gebäuden in 7 Fällen (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162; VwGH 27.4.2005, 2000/14/0067; VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074; VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135; VwGH 9.9.2004, 2002/15/0192; VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277; VwGH 25.4.2001, 99/13/0221).

Nutzungsdauer eines Firmenwerts <sup>37</sup>	4	3,5
Nutzungsdauer sonstiger Wirtschaftsgüter <sup>38</sup>	4	3,5
Verlustzuweisung an Kommanditisten <sup>39</sup>	5	4,4
Verlustausgleich <sup>40</sup>	3	2,7
Mindestkörperschaftsteuer <sup>41</sup>	6	5,3
Rücklagen <sup>42</sup>	5	4,4
Aktivierung von Gesellschafterzuschüssen <sup>43</sup>	2	1,8

Als häufigste Ursache von Zeiteffekten treten – wenig überraschend – Rückstellungen, Teilwertabschreibungen und die Nutzungsdauer von Wirtschaftsgütern auf. Auch die Frage, ob eine Ausgabe zu aktivieren ist oder sofort als Aufwand wirksam wird, zählt mit zwölf Urteilen zu den häufigeren Ursachen für Zeiteffekte. Überraschend wenige Zeiteffekte werden dagegen durch Fragen der zeitlichen Zuordnung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten verursacht, die Gegenstand von lediglich 2 Urteilen sind.

---

<sup>37</sup> Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Klientenstocks (VwGH 7.10.2003, 99/15/0246; VwGH 7.10.2003, 99/15/0257), eigenständige Bewertbarkeit des Firmenwerts (VwGH 22.12.2005, 2004/15/0045), Nutzungsdauer eines Firmenwerts, wenn der Veräußerer weiterhin im Unternehmen mitarbeitet (VwGH 29.10.2003, 2000/13/0217).

<sup>38</sup> Nutzungsdauer von Mietrechten (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0119; VwGH 1.7.2003, 97/13/0218; VwGH 25.4.2002, 98/15/0091); Nutzungsdauer einer Mieterinvestition (VwGH 25.4.2002, 99/15/0255).

<sup>39</sup> Verlustzuweisung an Kommanditisten oder Komplementär-GmbH (VwGH 30.6.2005, 2004/15/0097; VwGH 24.2.2005, 2003/15/0070; VwGH 9.9.2004, 2002/15/0196; VwGH 21.2.2001, 2000/14/0127), Vorliegen einer Mitunternehmerschaft (VwGH 24.11.2004, 2000/13/0107).

<sup>40</sup> Ausgleich eines Veräußerungsverlusts nach § 30 öEStG mit einem Veräußerungsgewinn nach § 31 öEStG (VwGH 29.1.2003, 97/13/0007), Verrechnung eines Spekulationsgewinns nach § 30 öEStG mit nachträglichen Ausgaben oder erst mit späteren Spekulationsgewinnen (VwGH 27.5.2003, 98/14/0065), Verrechnung eines Verlusts aus der Geltendmachung eines Investitionsfreibetrags mit späteren Gewinnen aus diesem Betrieb oder auch mit positiven Einkünften aus anderen Betrieben des Steuerpflichtigen (VwGH 17.12.2002, 2002/14/0135).

<sup>41</sup> Mindestkörperschaftsteuer (VwGH 17.11.2004, 99/14/0035; VwGH 25.4.2001, 2000/13/0021; VwGH 22.2.2001, 99/15/0089; VwGH 21.2.2001, 99/14/0097; VwGH 27.2.2001, 2001/13/0030), Körperschaftsteuervorauszahlung (VwGH 5.4.2001, 99/15/0181).

<sup>42</sup> Bildung steuerfreier Rücklagen (VwGH 31.3.2005, 2001/15/0162; VwGH 1.7.2003, 98/13/0214; VwGH 25.9.2002, 2002/13/0128), Nachversteuerung eines geltend gemachten Investitionsfreibetrages (VwGH 29.4.2003, 98/14/0158; VwGH 30.7.2002, 96/14/0112).

<sup>43</sup> Behandlung von Gesellschafterzuschüssen als nichtabzugsfähige Aufwendungen oder als nachträgliche Anschaffungskosten (VwGH 28.11.2001, 99/13/0250; VwGH 28.11.2001, 99/13/0254).

## 6. Bemessungsgrundlageneffekte

### 6.1. Klassifikation von Bemessungsgrundlageneffekten

Die folgende Tabelle zeigt die Ursachen der insgesamt 654 durch Urteile des VwGH verursachten Bemessungsgrundlageneffekte sowie ihre absoluten und relativen Häufigkeiten:

Tabelle 6: Klassifikation von Bemessungsgrundlageneffekten

<b>Ursachen der Bemessungsgrundlageneffekte</b>	<b>Anzahl der Urteile</b>	<b>in %</b>
Betriebsausgaben	114	17,4
Liebhaberei	60	9,2
Verdeckte Gewinnausschüttung	59	9,0
Betriebseinnahmen	10	1,5
Schätzung von Erlösen	11	1,7
Abschreibung eines Firmenwerts	9	1,4
Bemessungsgrundlage der Absetzung für Abnutzung	26	4,0
Entnahme aus dem Betriebsvermögen	6	0,9
Investitionsfreibetrag	25	3,8
Veräußerungsgewinn	17	2,6
Sanierungsgewinne iSd § 36 öEStG idF vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996	10	1,5
Beteiligungsertragsbefreiung nach § 10 öKStG	8	1,2
Verlustabzug	20	3,0
Einkünfte aus Kapitalvermögen	5	0,8
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 25 und § 26 öEStG	22	3,4
Werbungskosten iZm Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit	93	14,2
Werbungskosten iZm Einkünften aus Vermietung und Verpachtung	12	1,8
Werbungskosten iZm Einkünften aus Kapitalvermögen	6	0,9



Steuerbefreiungen nach § 3 öEStG	10	1,5
Sonstige Bezüge nach § 67 öEStG	12	1,8
Zulagen und Zuschläge nach § 68 öEStG	10	1,5
Sonstige Einkünfte nach § 29 öEStG	17	2,6
Außergewöhnliche Belastung nach § 34 öEStG	48	7,3
Sonderausgaben nach § 18 öEStG	19	2,9
Sonstige	25	3,7

Mit einem Anteil von 17,4% sind Streitfragen zu Betriebsausgaben die am häufigsten auftretende Ursache von Bemessungsgrundlageneffekten. Mit 16,9% ist die Anerkennung oder Höhe von Werbungskosten aus den außerbetrieblichen Einkunftsarten fast ebenso häufig. Von diesen 111 Bemessungsgrundlageneffekten entfällt mit 93 der Großteil auf Werbungskosten in Zusammenhang mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Als ausgesprochen streitanfällig erweist sich mit 60 Fällen auch die Frage, ob eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliegt. Durch die Frage, ob verdeckte Gewinnausschüttungen vorliegen, wurden 59 Bemessungsgrundlageneffekte verursacht, durch Streitfragen zur Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung 48 Fälle.

Bei den betrieblichen Einkunftsarten zeigt sich eine starke Dominanz von Bemessungsgrundlageneffekten, die auf der Ausgabenseite entstehen. Während Streitfragen zu Betriebsausgaben zu 114 Bemessungsgrundlageneffekten führen, wurden nur 10 Bemessungsgrundlageneffekte festgestellt, die durch die Anerkennung oder Höhe von Betriebseinnahmen verursacht wurden. Weiters betreffen die Kategorien „Liebhaberei“, „verdeckte Gewinnausschüttung“, „Abschreibung eines Firmenwerts“ und „Bemessungsgrundlage der Absetzung für Abnutzung“ überwiegend die Ausgabenseite betrieblicher Einkünfte.

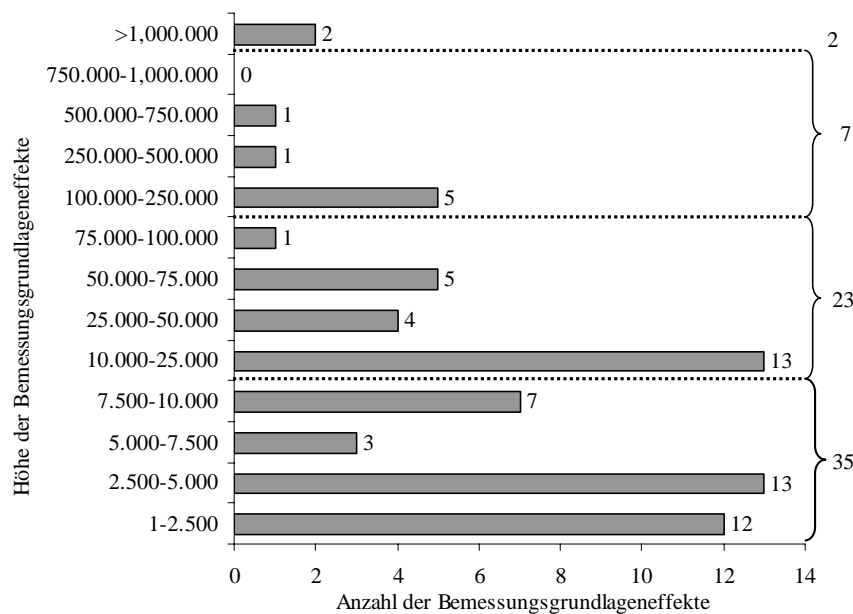
Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ist das Verhältnis zwischen Einnahmen- und Ausgabenseite etwas ausgewogener. Es werden 93 Bemessungsgrundlageneffekte durch Werbungskosten in Zusammenhang mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit verursacht und 54 durch Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit.

## 6.2. Die wichtigsten Ursachen der Bemessungsgrundlageneffekte und ihre Größenordnungen

### Betriebsausgabenabzug

In 67 der 114 Fälle war es möglich, die Höhe der Bemessungsgrundlageneffekte, die aus der (Nicht-) Anerkennung von Betriebsausgaben resultieren, zu errechnen. Dies ist in der folgenden Grafik dargestellt:

Abbildung 2: Betriebsausgabenhöhe der Bemessungsgrundlageneffekte



Die Grafik zeigt, dass die Höhe von mehr als der Hälfte der Bemessungsgrundlageneffekte, die durch Fragen der Anerkennung von Betriebsausgaben verursacht werden, unter €10.000 liegt. In das Intervall von €10.000 bis €100.000 fallen 23 Bemessungsgrundlageneffekte. Über €100.000 liegen nur neun, über €250.000 nur vier Bemessungsgrundlageneffekte und über €1.000.000 nur zwei. Daraus wird ersichtlich, dass Streitigkeiten über die Anerkennung von Betriebsausgaben vor dem VwGH eher über Beträge mittlerer Höhe geführt werden.

### Liebhabelei

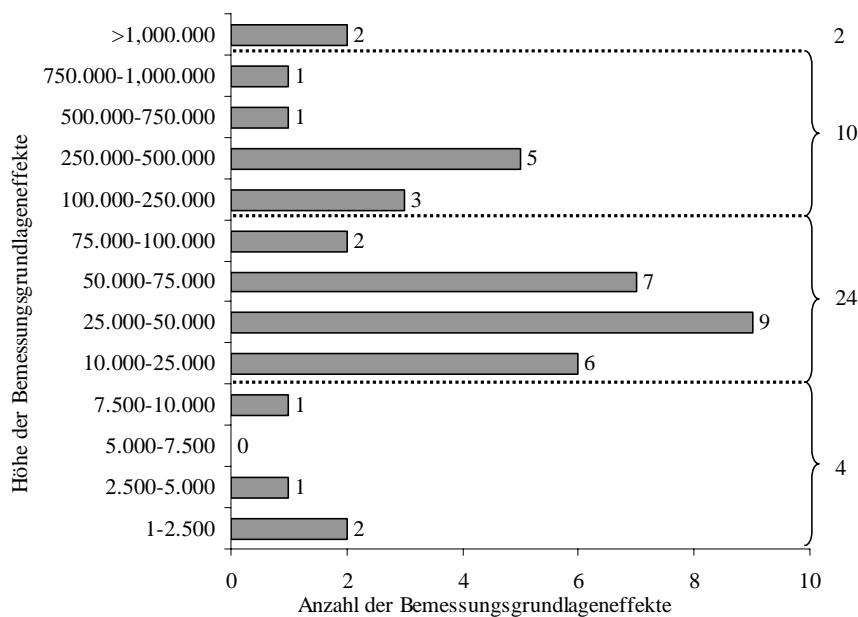
Der Bemessungsgrundlageneffekt beim Vorliegen von Liebhabelei entsteht dadurch, dass Verluste, die aus dieser Tätigkeit resultieren, nicht mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden dürfen. Die folgende Tabelle zeigt, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei der Qualifikation einer Einkunftsquelle als Liebhabelei dominieren:

Tabelle 7: Bemessungsgrundlageneffekte durch Liebhaberei nach Einkunftsarten

Einkunftsart	Anzahl der Urteile
Gewerbebetrieb	23
Selbständige Arbeit	5
Land- und Forstwirtschaft	4
Vermietung und Verpachtung	23
Kapitalvermögen	4

In 40 Fällen konnte die Höhe der Bemessungsgrundlageneffekte zur Liebhaberei errechnet werden. Die Verteilung ist in der folgenden Abbildung dargestellt:

Abbildung 3: Liebhaberei; Höhe der Bemessungsgrundlageneffekte

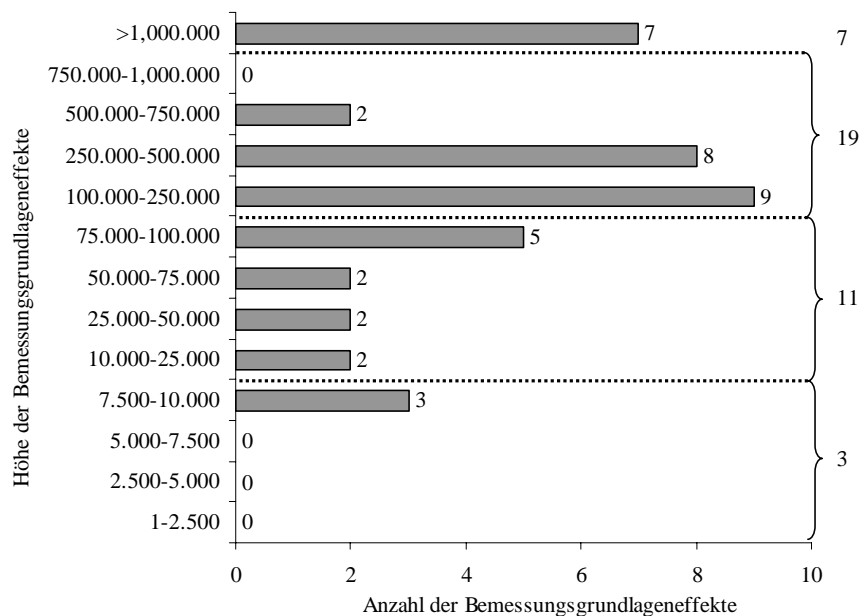


In der überwiegenden Zahl der Urteile des VwGH zur Liebhaberei stehen höhere Beträge in Streit als z.B. im Zusammenhang mit Betriebsausgaben. Dies ergibt sich aus der Tatsache, dass die gesamten aus einer strittigen Einkunftsquelle erzielten Verluste auch bei einem kleineren Gewerbebetrieb oder einer Vermietung durchaus beträchtlich sind.

## Verdeckte Gewinnausschüttung

Die Problematik verdeckter Gewinnausschüttungen ist im Untersuchungszeitraum Ursache von 59 Bemessungsgrundlageneffekten. In 40 Fällen konnte die Höhe der Bemessungsgrundlageneffekte ermittelt werden. Ihre Verteilung ist in der folgenden Abbildung dargestellt:

Abbildung 4: Verdeckte Gewinnausschüttung; Höhe der Bemessungsgrundlageneffekte



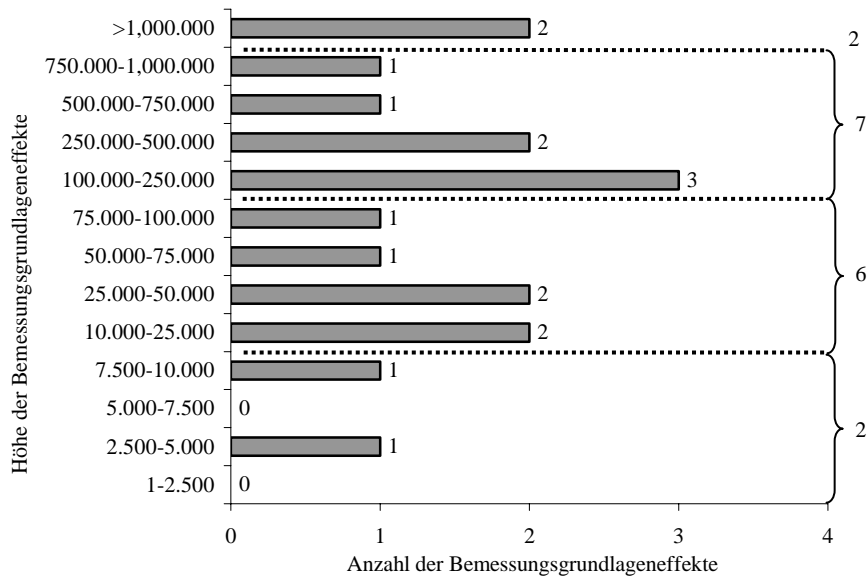
Die Abbildung zeigt, dass bei Verfahren des VwGH zu verdeckten Gewinnausschüttungen durchwegs sehr hohe Beträge in Streit stehen. In sieben der 40 quantifizierbaren Fälle liegt die Höhe des Bemessungsgrundlageneffekts über €1.000.000. Damit wurde mehr als jeder vierte der insgesamt 26 Bemessungsgrundlageneffekte über €1.000.000 durch verdeckte Gewinnausschüttungen verursacht.

## Bemessungsgrundlage der Absetzung für Abnutzung

Im Untersuchungszeitraum wurden 26 Bemessungsgrundlageneffekte identifiziert, die durch die Ermittlung der Grundlage der Absetzung für Abnutzung entstanden<sup>44</sup>. Die Höhe der Bemessungsgrundlageneffekte dieser Kategorie konnte in 17 Fällen berechnet werden:

<sup>44</sup> Strittig waren: Höhe der steuerlich anzuerkennenden Anschaffungskosten von Personenkraftwagen (VwGH 22.12.2004, 2004/15/0101; VwGH 30.10.2003, 2000/13/0217; VwGH 25.2.2003, 99/14/0323; VwGH 19.12.2002, 2002/15/0190; VwGH 22.11.2001, 95/15/0063), Aufteilung der Anschaffungskosten einer Liegenschaft auf das Gebäude und auf den Grund und Boden (VwGH 4.6.2003, 99/13/0238; VwGH 29.10.2003, 2000/13/0088), Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten im Falle unentgeltlichen Erwerbs (VwGH 10.8.2005, 2002/13/0132; VwGH 12.9.2002, 99/15/0152; VwGH 17.10.2001, 2000/13/0157), Ermittlung nachträglicher Anschaffungskosten (VwGH 28.10.2004, 2004/15/0133; VwGH 30.10.2003, 2002/15/0206;

Abbildung 5: Bemessungsgrundlage der Absetzung für Abnutzung; Höhe der Bemessungsgrundlageneffekte



In sieben Fällen liegt die Höhe der Bemessungsgrundlageneffekte zwischen €100.000 und €1.000.000, in zwei Fällen über €1.000.000. In nur zwei Fällen traten Bemessungsgrundlageneffekte mit einer Höhe unter €10.000 auf. Daraus wird ersichtlich, dass Streitfragen zur Höhe der Bemessungsgrundlage der Absetzung für Abnutzung sehr hohe Bemessungsgrundlageneffekte nach sich ziehen.

### Investitionsfreibetrag

Bis zum 31.12.2000 konnte für die Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern ein Investitionsfreibetrag gemäß § 10 öEStG geltend gemacht werden<sup>45</sup>. Der Investitionsfreibetrag war in eine unversteuerte Rücklage einzustellen. Die Absetzung für Abnutzung war unabhängig vom Investitionsfreibetrag vorzunehmen, so dass durch den Investitionsfreibetrag mehr als 100% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten aufwandswirksam wurden. Nach Ablauf des vierten auf das Jahr der Anschaffung folgenden Wirtschaftsjahres war der Investitionsfreibetrag steuerfrei auf das Kapitalkonto oder eine als versteuert geltende Rücklage zu übertragen. Es wurde damit durch den Investitionsfreibetrag eine endgültige Steuerersparnis bewirkt, es sei denn, das Wirtschaftsgut schied vorzeitig aus dem Betrieb aus. Im Untersu-

VwGH 25.10.2001, 98/15/0183; VwGH 12.9.2001, 96/13/0125), Bewertung von Wirtschaftsgütern, die in das Betriebsvermögen eingelegt werden (VwGH 23.9.2005, 2003/15/0105; VwGH 23.9.2005, 2002/15/0028).

<sup>45</sup> Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler (2007), S. 395, Egger/Samer/Bertl (2007), S. 266.

chungszeitraum wurden 25 Bemessungsgrundlageneffekte aus der Anerkennung von Investitionsfreibeträgen festgestellt, von denen nur zwölf quantifiziert werden konnten.

### **Beteiligungsertragsbefreiung**

Zwar wurden lediglich acht Bemessungsgrundlageneffekte festgestellt, deren Ursache die Befreiung für Beteiligungserträge im Sinne des § 10 öKStG ist<sup>46</sup>, jedoch ist deren Höhe z.T. bemerkenswert:

Tabelle 8: Beteiligungsertragsbefreiung; Höhe der Bemessungsgrundlageneffekte

<b>Urteil</b>	<b>Höhe des Bemessungsgrundlageneffekts in €</b>
VwGH 29.3.2006, 2005/14/0018	327.000
VwGH 15.2.2006, 2002/13/0033	392.000
VwGH 14.12.2005, 2002/13/0053	1.817.000
VwGH 22.9.2005, 2001/14/0188	2.066.000
VwGH 9.12.2004, 2002/14/0074	3.416.000
VwGH 10.8.2005, 2001/13/0018	18.866.000
VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176	131.000.000

### **Werbungskosten in Zusammenhang mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit**

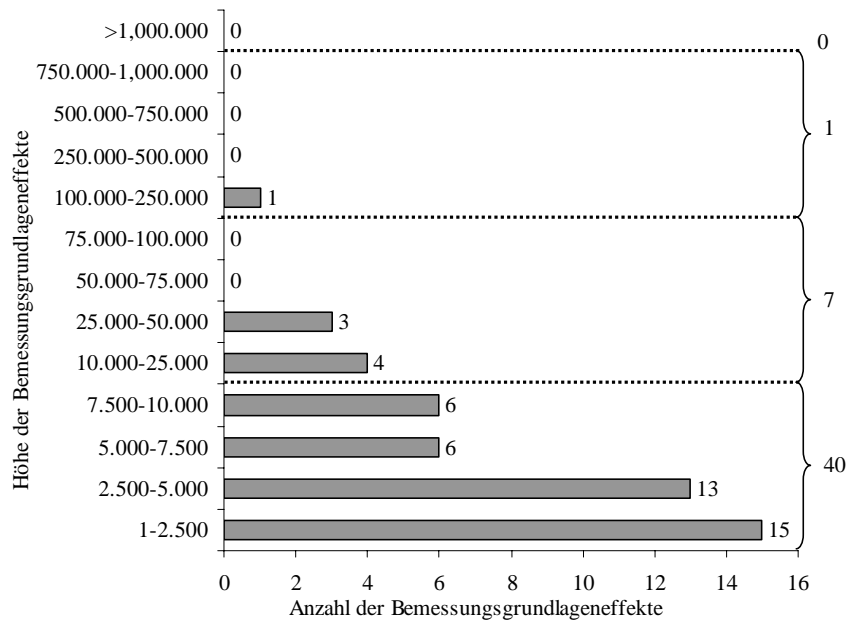
Mit 93 Fällen stellen die Werbungskosten in Zusammenhang mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die zahlenmäßig zweitgrößte Ursache von Bemessungsgrundlageneffekten dar. Die am häufigsten auftretende Streitfrage in Zusammenhang mit der Anerkennung von Werbungskosten ist die Abgrenzung zwischen Werbungskosten und nichtabzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben i.S.d. § 20 öEStG<sup>47</sup>.

<sup>46</sup> Befreiung inländischer Beteiligungserträge von der Körperschaftsteuer gemäß § 10 Abs. 1 öKStG (VwGH 29.3.2006, 2005/14/0018; VwGH 22.12.2005, 2004/15/0142; VwGH 14.12.2005, 2002/13/0053), Befreiung von Gewinnanteilen aus internationalen Schachtelbeteiligungen von der Körperschaftsteuer gemäß § 10 Abs. 2 öKStG (VwGH 15.2.2006, 2002/13/0033; VwGH 22.9.2005, 2001/14/0188; VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176; VwGH 9.12.2004, 2002/14/0074; VwGH 10.8.2005, 2001/13/0018). Ein Effekt war nicht quantifizierbar.

<sup>47</sup> Wichtigste Streitfälle sind: Anerkennung von Aus- und Fortbildungskosten (35 Urteile), Abzugsfähigkeit der Kosten eines im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers (8 Urteile), Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung (10 Urteile), Abgrenzung von Werbungskosten und nichtabzugsfähigen Aufwendungen im Sinne des § 20 öEStG (23 Urteile), Abziehbarkeit von Verpflegungsmehraufwendungen (6 Urteile).

Die Höhe der Bemessungsgrundlageneffekte dieser Kategorie konnte in 48 Fällen errechnet werden. Erwartungsgemäß beträgt der Streitwert in der überwiegenden Anzahl der Fälle weniger als €10.000, wie die folgende Abbildung zeigt:

Abbildung 6: Werbungskosten in Zusammenhang mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit; Höhe der Bemessungsgrundlageneffekte

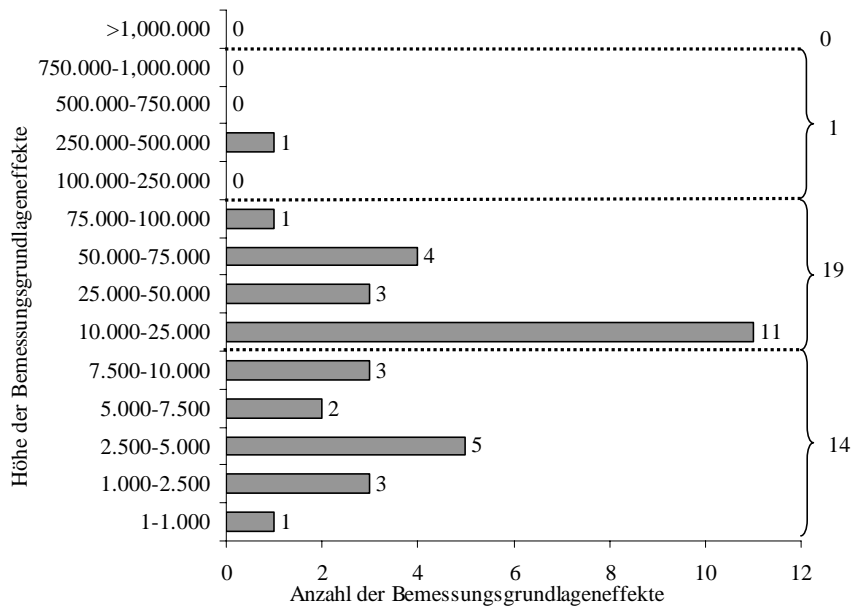


### Außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 öEStG

Die Frage der Anerkennung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen i.S.d. § 34 öEStG führt im Beobachtungszeitraum zu 48 Urteilen<sup>48</sup>, dies entspricht einem Anteil von 7,3% aller Bemessungsgrundlageneffekte. Eine Berechnung der Höhe der Bemessungsgrundlageneffekte war in 34 Fällen möglich. Die Verteilung ist in der folgenden Grafik dargestellt:

<sup>48</sup> Die häufigste Art von geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen waren Unterhaltszahlungen in 15 Fällen, Kosten der Schul- oder Berufsausbildung von Kindern in 9 Fällen und Zahlungen für übernommene Bürgschaften in 6 Fällen.

Abbildung 7: Außergewöhnliche Belastungen; Höhe der Bemessungsgrundlageneffekte



Mit einer Ausnahme liegen alle der als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Beträge unter €100.000 und damit eher im unteren Bereich.

### Sonderausgaben

Im Untersuchungszeitraum traten 19 Bemessungsgrundlageneffekte auf, die sich auf die Anerkennung von Sonderausgaben im Sinne des § 18 öEStG zurückführen lassen<sup>49</sup>. Da Sozialversicherungsbeiträge von Arbeitnehmern als Werbungskosten bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gelten, dürfte die Streitanzahl der Abzugsfähigkeit und der Höhe von Sonderausgaben deutlich geringer ausfallen als nach deutscher Rechtslage.

### 6.3. Quantitative Analyse der Bemessungsgrundlageneffekte

Die Begründungen der Urteile des VwGH enthalten eine Darstellung des Sachverhaltes und des bisherigen Abgabenverfahrens des jeweiligen Streitfalles. Eine genaue Beschreibung der strittigen Beträge ist dabei zumeist nicht notwendig. Daher enthalten die Begründungen der Urteile des VwGH dazu häufig keine Informationen. Von den im Untersuchungszeitraum

<sup>49</sup> Abziehbarkeit von Rentenzahlungen als Sonderausgabe (VwGH 24.2.2005, 2004/15/0157; VwGH 28.1.2005, 2000/15/0045; VwGH 25.2.2003, 99/14/0323, VwGH 2.7.2002, 2000/14/0140; VwGH 28.3.2001, 98/13/0019), Zahlungen, die als Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 öEStG zur Wohnraumschaffung anfielen (VwGH 16.3.2005, 2000/14/0151; VwGH 24.9.2003, 99/13/0011; VwGH 28.2.2005, 97/14/0053), Abziehbarkeit von Steuerberatungskosten (VwGH 24.10.2002, 98/15/0094; VwGH 34.10.2002, 98/15/0145), Zahlung von Krankenversicherungsbeiträgen (VwGH 23.1.2002, 98/13/0183; VwGH 23.1.2002, 98/13/0189).



festgestellten 654 Bemessungsgrundlageneffekten konnte aber in immerhin 388 Fällen deren Höhe berechnet werden. Der Bemessungsgrundlageneffekt im Sinne dieser Untersuchung kann somit auch als Streitwert des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens bezeichnet werden.

Eine Quantifizierung der Höhe von Zeit- und Tarifeffekten ist i.d.R. nicht möglich, da hierfür personen- und objektspezifische Angaben erforderlich sind<sup>50</sup>, die in den Urteilsbegründungen nicht enthalten sind.

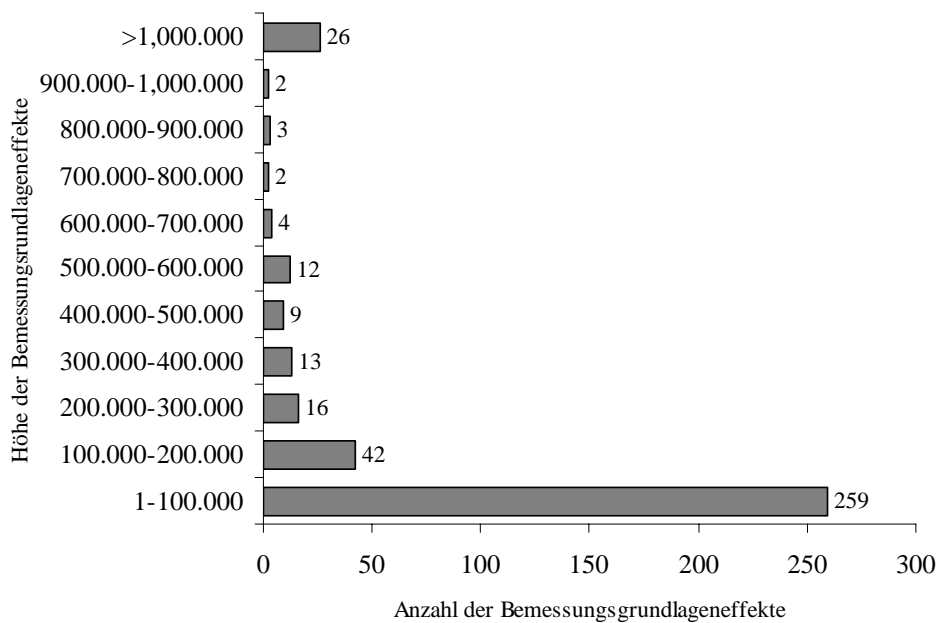
In den Urteilsbegründungen des VwGH sind nur Informationen über die Höhe der strittigen Bemessungsgrundlagen der Streitjahre enthalten. Häufig sind von den Rechtswirkungen des Urteils des VwGH jedoch auch die Bemessungsgrundlagen der Folgejahre betroffen. Informationen über die Höhe des Bemessungsgrundlageneffekts in den Folgejahren liegen naturgemäß nicht vor, wodurch es zu einer Verzerrung der Höhe des Bemessungsgrundlageneffekts nach unten kommt. Dies gilt insbesondere für Streitfragen zur Liebhaberei, zu außergewöhnlichen Belastungen und zu Sonderausgaben. Bei Betriebsausgaben, Betriebseinnahmen und Werbungskosten treten sowohl Fälle auf, die nur die Streitjahre betreffen, als auch solche, die auch in späteren Perioden zu Bemessungsgrundlageneffekten führen.

Die Ausprägungen der Höhe der quantifizierbaren Bemessungsgrundlageneffekte liegen in einer Bandbreite von €400 bis €131.000.000. Die folgende Grafik zeigt die Verteilung der Ausprägungen der Höhe der Bemessungsgrundlageneffekte in Intervallen von €100.000:

---

<sup>50</sup> Zur Ermittlung der Tarifeffekte wäre der Durchschnittssteuersatz des Steuerpflichtigen notwendig; zur Ermittlung von Zeiteffekten müßte die Differenz zwischen unterschiedlichen Kapitalwerten nach Steuern berechnet werden, die wiederum personenspezifische Kalkulationszinssätze erfordern würden. Zur Berechnung des Kapitalwerts nach Steuern und zu den Determinanten des Kalkulationszinsfußes nach Steuern vgl. z.B. König/Wosnitza (2004), Kruschwitz (2007).

Abbildung 8: Quantifizierbare Bemessungsgrundlageneffekte in Intervallen von €100.000



Mit zwei Dritteln der quantifizierbaren Bemessungsgrundlageneffekte überwiegen zahlenmäßig die Effekte unterhalb von 100.000 €. Auch innerhalb dieser Klasse dominieren die kleineren Streitwerte bis 10.000 €, die mit 115 Fällen 29,6% aller quantifizierbaren Bemessungsgrundlageneffekte ausmachen. Daraus wird ersichtlich, dass der VwGH zu einem beträchtlichen Teil mit Streitfällen befasst ist, deren Streitvolumen eher gering ist. Es kann nur vermutet werden, dass darüber hinaus zahlreiche potentielle Streitfälle nur deshalb nicht zum Gegenstand eines Verfahrens werden, weil weder Steuerpflichtige noch Finanzverwaltung das Streitvolumen als hinreichend hoch für einen Einspruch bzw. eine Klage ansehen.

Demgegenüber traten im Beobachtungszeitraum nur 26 Bemessungsgrundlageneffekte (6,7%) über €1.000.000 auf. Den größten Anteil davon verursachten mit sieben Fällen verdeckte Gewinnausschüttungen und mit fünf Fällen die Beteiligungsertragsbefreiung nach § 10 öKStG.

## 7. Steuerpolitische Implikationen

Die Untersuchung zeigt, dass die veranlagte Einkommensteuer gemessen an ihrem Steueraufkommen und an der Anzahl der VwGH-Urteile die weitaus streitanfälligste Steuerart ist. Wäre die Vermeidung von Steuererhebungskosten oberstes Ziel der Steuerpolitik, so würde dieses Ergebnis für eine Ersetzung der Einkommensteuer durch Verkehrs- und Verbrauchssteuern sprechen. Innerhalb des politischen Prozesses sind jedoch nicht nur die Steuererhebungskosten entscheidend, sondern auch subjektive Gerechtigkeitsvorstellungen, denen die distributiven Eigenschaften von Objektsteuern häufig zuwiderlaufen dürften<sup>51</sup>.

Innerhalb der Ertragsteuern sind Bemessungsgrundlageneffekte mit einem Anteil von 79,9% bei weitem die häufigste Art von Steuereffekten. Demgegenüber sind Zeiteffekte mit 13,8% und Tarifeffekte mit 6,3% der identifizierten Steuereffekte nur von untergeordneter Bedeutung. Eine Ursache für diese Verteilung könnte darin gesehen werden, dass nur relativ wenige Tarifvorschriften existieren und deshalb eine geringe Streitanfälligkeit zu befürchten wäre. Dabei ist zu beachten, dass mit der begünstigten Besteuerung Sonstiger Bezüge, die von den meisten österreichischen Arbeitnehmern in Anspruch genommen wird, eine enorme Fallzahl vorliegt, innerhalb derer jedoch streitanfälligere einmalige und aperiodische Vorgänge relativ selten sein dürften.

Der geringe Anteil der Zeiteffekte kann darauf zurückzuführen sein, dass der Steuerbarwertvorteil, den Steuerpflichtige aus einer Aufwandsvorverlagerung erzielen können, in Zeiten niedriger Kapitalmarktzinsen gering ist und die mit einem Prozess verbundenen Transaktionskostenrisiken nicht rechtfertigt. Demgegenüber führen Bemessungsgrundlageneffekte zu endgültigen Steuermehr- oder -minderzahlungen, deren Umfang für die Steuerpflichtigen unmittelbar erkennbar wird.

Ein weiterer Grund für die Dominanz der Bemessungsgrundlageneffekte ist, dass das Einkommensteuerrecht mehr Konfliktpotential in Hinblick auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlage bietet als bei der Anwendung des Steuertarifs und der zeitlichen Komponente der Besteuerung. Dies ist auch darauf zurückzuführen, dass im Zusammenhang mit Zeit- und Tarifeffekten bereits geklärt ist, dass die zugrundeliegenden Sachverhalte der Sphäre der Einkommenserzielung zuzuordnen sind. Bei Bemessungsgrundlageneffekten dagegen ist

---

<sup>51</sup> Vgl. Wagner (2005b), S. 98.

häufig strittig, ob Ausgaben der Einkommenserzielung dienen oder der Einkommensverwendung zuzurechnen sind<sup>52</sup>.

Bevor aus diesen Ergebnissen steuerpolitische Schlussfolgerungen gezogen werden, sind die Grenzen des Ansatzes zu berücksichtigen. Eine Einschränkung liegt darin, dass lediglich absolute Fallhäufigkeiten ermittelt werden können, nicht dagegen, in wieviel Prozent der Fälle ein bestimmter Vorgang zu einem VwGH-Verfahren führt. Beispielsweise könnte die Fragestellung lauten, wie häufig Steuerpflichtige Rückstellungen geltend machen im Verhältnis zur Anzahl der Urteile des VwGH zu Rückstellungen. Erst dies würde Rückschlüsse darauf erlauben, ob einzelne Materien des Einkommensteuerrechts auch relativ besonders streitanfällig sind.

Eine weitere Einschränkung der Analyse ist verfahrensrechtlicher Natur. In die vorliegende Untersuchung wurden lediglich höchstrichterliche Urteile einbezogen. Nicht untersucht wurden dagegen Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats, der über Berufungen als Abgabenbehörde 2. Instanz befindet. Ebenso wie die Entscheidungen des VwGH könnten die Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats nach Bemessungsgrundlagen-, Zeit- und Tarifeffekten klassifiziert werden. Das gleiche gilt für Einsprüche von Steuerpflichtigen bei Finanzämtern, die jedoch wegen des Steuergeheimnisses nicht öffentlich zugänglich sind. Daher ist unbekannt, ob sich die steuerlichen Effekte im Instanzenzug proportional verhalten.

Da Rechtsmittel regelmäßig mit Transaktionskosten in Gestalt von Opportunitäts- und Prozesskosten verbunden sind, werden Steuerpflichtige und Finanzbehörden den Klageweg nur bei Vorliegen eines hinreichend hohen Streitwertes beschreiten. Die quantifizierbaren Bemessungsgrundlageneffekte dürften deshalb verglichen mit dem hypothetischen Fall ohne Transaktionskosten zu hoch ausgewiesen sein. Es sind jedoch keine Gründe ersichtlich, warum dieses Problem die drei steuerlichen Effekte auf unterschiedliche Weise betreffen sollte.

Betrachtet man die Untersuchungsergebnisse im Lichte dieser Einschränkungen lediglich als Indizien für die Erhebungskostenintensität einzelner Vorschriften, so sind dennoch Schlussfolgerungen in Bezug auf Steuervereinfachung möglich. Da der Schwerpunkt der identifizierten steuerlichen Effekte bei der Abziehbarkeit von Ausgaben als Werbungskosten bzw.

---

<sup>52</sup> Zur Abgrenzung von Einkommenserzielung und Konsum aus ökonomischer Perspektive vgl. Hundsdorfer (2002).

Betriebsausgaben liegt, würde eine Verringerung der Streitanzälligkeit detailliertere gesetzliche Regelungen erfordern. Dies steht im Gegensatz zu Vorschlägen, die Steuervereinfachung durch Kürzung von Gesetzestexten anstreben<sup>53</sup>. Andererseits kann die Pflicht zur Beachtung detaillierter Vorschriften die Deklarations- und Kontrollkosten auch erhöhen, jedoch ist zu beachten, dass die Verringerung der Streitanzälligkeit auch die Notwendigkeit der Antizipation von Rechtsstreitigkeiten und somit Steuerplanungskosten reduziert. Das grundlegende Problem der Abgrenzung von Einkommenserzielung und Konsum tritt jedoch selbst in Steuersystemen auf, die keine Planungskosten auslösen. Eine gänzliche Vermeidung der Streitanzälligkeit eines Steuersystems ist daher ausgeschlossen.

---

<sup>53</sup> Vgl. z.B. Kirchhof (2003).

## Literaturverzeichnis

- Achatz, Markus / Kamper, Karl / Ruppe, Hans Georg (1987): Die Rechtsprechung des VwGH in Abgabensachen – Eine formale und inhaltliche Analyse für die Jahre 1979-1985, Wien.
- Bertl, Romuald / Deutsch-Goldoni, Eva / Hirschler, Klaus (2007): Buchhaltungs und Bilanzierungshandbuch, 5. Auflage, Wien.
- Bibus, Christine / Ritz, Christoph / Richter, Gerhard / Plückhahn, Otto (2001): Einführung in das Abgabewesen des Bundes, Band 2 Bundesabgabenordnung, Wien.
- Boadway Robin W. / Bruce, Neil (1984): A General Proposition on the Design of a Neutral Business Tax, in: Journal of Public Economics 24, S. 231-239.
- Brown, E. Cary (1948): Business-Income Taxation and Investment Incentives, in: Metzler, Lloyd A. et al. (Hrsg.), Income, Employment and Public Policy – Essays in Honor of Alvin H. Hansen, New York, S. 300-316.
- Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg (2007): Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Wien.
- Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg (2006): Steuerrecht, Band II, 5. Auflage, Wien.
- Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg (2003): Steuerrecht, Band I, 8. Auflage, Wien.
- Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald (2007): Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch, 11. Auflage, Wien.
- Hundsdoerfer, Jochen (2002): Die einkommensteuerliche Abgrenzung von Einkommenserzielung und Konsum, Wiesbaden.
- Johansson, Sven-Erik (1969): Income Taxes and Investment Decisions, in: Swedish Journal of Economics 71, S. 104-110.
- Kastner, Christoph (2007): Klassifikation steuerlicher Urteile des VwGH nach Bemessungsgrundlagen-, Zeit- und Tarifeffekten, unveröffentlichte Diplomarbeit, Karl-Franzens-Universität Graz.
- Kirchhof, Paul (2003): Einkommensteuergesetzbuch, Heidelberg.
- Knirsch, Deborah / Niemann, Rainer (2006): Die Abschaffung der österreichischen Gewerbesteuer als Vorbild für eine Reform der kommunalen Steuern in Deutschland?, in: Steuer und Wirtschaft 83, S. 278-287.
- König, Rolf / Wosnitza, Michael (2004): Betriebswirtschaftliche Steuerplanungs- und Steuerwirkungslehre, Heidelberg.
- Kruschwitz, Lutz (2007): Investitionsrechnung, 11. Auflage, München.
- Ritz, Christoph (2005): Bundesabgabenordnung Kommentar, 3. Auflage, Wien.
- Niemann, Rainer (2001): Neutrale Steuersysteme unter Unsicherheit, Bielefeld.
- Niemann, Rainer (2008): Was der deutsche Steuergesetzgeber von Österreich lernen kann – und was nicht, in: Rautenberg, Hans Günter (Hrsg.), Neue Unternehmensbesteuerung – Gesetzesreform und Wandel der Rechtsprechung, Stuttgart, S. 45-82.
- Niemann, Rainer / Sureth, Caren (2004): Tax Neutrality under Irreversibility and Risk Aversion in: Economics Letters 84, S. 43-47.

- Preinreich, Gabriel A. D. (1951): Models of Taxation in the Theory of the Firm, in: *Economia Internazionale* 4, S. 372-397.
- Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung (RWI) (2003): *Ermittlung von Tax Compliance Cost*, Essen.
- Samuelson, Paul A. (1964): Tax Deductibility of Economic Depreciation to Insure Invariant Valuations, in: *Journal of Political Economy* 72, S. 604-606.
- Sureth, Caren (1999): *Der Einfluss von Steuern auf Investitionsentscheidungen bei Unsicherheit*, Wiesbaden.
- Wagner, Franz W. (1984): Grundfragen und Entwicklungstendenzen der betriebswirtschaftlichen Steuerplanung, in: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis* 36, S. 201-222.
- Wagner, Franz W. (2005a): Besteuerung, in: Bitz, Michael / Domsch, Michel / Ewert, Ralf / Wagner, Franz W., *Vahlens Kompendium der Betriebswirtschaftlehre*, Band 2, 5. Auflage, München, S. 407-477.
- Wagner, Franz W. (2005b): Steuervereinfachung und Entscheidungsneutralität – konkurrierende oder komplementäre Leitbilder für Steuerreformen?, in: *Steuer und Wirtschaft* 82, S. 93-108.
- Wagner, Franz W. (2007): *Steuerreformen: Welche Probleme finden Ökonomen interessant, und welche sind relevant? Folien zu einem Vortrag auf der Jahrestagung des Vereins der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e.V., 29.5.2007, Paderborn, [http://pbf5www.uni-paderborn.de/www/fb5/wiwi-web.nsf/5a419d474f3279b3c1256c09002f3b2a/2c4c94d73815cc66c12572ec00444afe/\\$FILE/Prof.%20Dr.%20Dr.%20hc.c%20Franz%20Wagner.pdf](http://pbf5www.uni-paderborn.de/www/fb5/wiwi-web.nsf/5a419d474f3279b3c1256c09002f3b2a/2c4c94d73815cc66c12572ec00444afe/$FILE/Prof.%20Dr.%20Dr.%20hc.c%20Franz%20Wagner.pdf) (Download vom 30.1.2008).*
- Wenger, Ekkehard (1983): Gleichmäßigkeit der Besteuerung von Arbeits- und Vermögenseinkünften, in: *FinanzArchiv* 41, 207-252.
- Zorn, Nikolaus (1999): Rechtswirkungen des verwaltungsgerichtlichen Urteils, in: Holoubek, Michael / Lang, Michael, *Das Verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen*, Wien, S. 255-280.

Bislang erschienene **arqus** Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 1

Rainer Niemann / Corinna Treisch: Grenzüberschreitende Investitionen nach der Steuerreform 2005 – Stärkt die Gruppenbesteuerung den Holdingstandort Österreich? –  
*März 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 2

Caren Sureth / Armin Voß: Investitionsbereitschaft und zeitliche Indifferenz bei Realinvestitionen unter Unsicherheit und Steuern  
*März 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 3

Caren Sureth / Ralf Maiterth: Wealth Tax as Alternative Minimum Tax? The Impact of a Wealth Tax on Business Structure and Strategy  
*April 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 4

Rainer Niemann: Entscheidungswirkungen der Abschnittbesteuerung in der internationalen Steuerplanung – Vermeidung der Doppelbesteuerung, Repatriierungspolitik, Tarifprogression –  
*Mai 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 5

Deborah Knirsch: Reform der steuerlichen Gewinnermittlung durch Übergang zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung – Wer gewinnt, wer verliert? –  
*August 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 6

Caren Sureth / Dirk Langeleh: Capital Gains Taxation under Different Tax Regimes  
*September 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 7

Ralf Maiterth: Familienpolitik und deutsches Einkommensteuerrecht – Empirische Ergebnisse und familienpolitische Schlussfolgerungen –  
*September 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 8

Deborah Knirsch: Lohnt sich eine detaillierte Steuerplanung für Unternehmen? – Zur Ressourcenallokation bei der Investitionsplanung –  
*September 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 9

Michael Thaut: Die Umstellung der Anlage der Heubeck-Richttafeln von Perioden- auf Generationentafeln – Wirkungen auf den Steuervorteil, auf Prognoserechnungen und auf die Kosten des Arbeitgebers einer Pensionszusage –  
*September 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 10

Ralf Maiterth / Heiko Müller: Beurteilung der Verteilungswirkungen der "rot-grünen" Einkommensteuerpolitik – Eine Frage des Maßstabs –  
*Oktober 2005*



**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 11

Deborah Knirsch / Rainer Niemann: Die Abschaffung der österreichischen Gewerbesteuer als Vorbild für eine Reform der kommunalen Steuern in Deutschland?

*November 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 12

Heiko Müller: Eine ökonomische Analyse der Besteuerung von Beteiligungen nach dem *Kirchhof*'schen EStGB

*Dezember 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 13

Dirk Kiesewetter: Gewinnausweispolitik internationaler Konzerne bei Besteuerung nach dem Trennungs- und nach dem Einheitsprinzip

*Dezember 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 14

Kay Blaufus / Sebastian Eichfelder: Steuerliche Optimierung der betrieblichen Altersvorsorge: Zuwendungsstrategien für pauschaldotierte Unterstützungskassen

*Januar 2006*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 15

Ralf Maiterth / Caren Sureth: Unternehmensfinanzierung, Unternehmensrechtsform und Besteuerung

*Januar 2006*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 16

André Bauer / Deborah Knirsch / Sebastian Schanz: Besteuerung von Kapitaleinkünften –Zur relativen Vorteilhaftigkeit der Standorte Österreich, Deutschland und Schweiz –

*März 2006*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 17

Heiko Müller: Ausmaß der steuerlichen Verlustverrechnung –Eine Empirische Analyse der Aufkommens- und Verteilungswirkungen

*März 2006*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 18

Caren Sureth / Alexander Halberstadt: Steuerliche und finanzwirtschaftliche Aspekte bei der Gestaltung von Genussrechten und stillen Beteiligungen als Mitarbeiterkapitalbeteiligungen

*Juni 2006*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 19

André Bauer / Deborah Knirsch / Sebastian Schanz: Zur Vorteilhaftigkeit der schweizerischen Besteuerung nach dem Aufwand bei Wegzug aus Deutschland

*August 2006*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 20

Sebastian Schanz: Interpolationsverfahren am Beispiel der Interpolation der deutschen Einkommensteuertariffunktion 2006

*September 2006*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 21

Rainer Niemann: The Impact of Tax Uncertainty on Irreversible Investment

*Oktober 2006*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 22

Jochen Hundsdoerfer / Lutz Kruschwitz / Daniela Lorenz: Investitionsbewertung bei steuerlicher Optimierung der Unterlassensalternative und der Finanzierung

Januar 2007, *überarbeitet November 2007*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 23

Sebastian Schanz: Optimale Repatriierungspolitik. Auswirkungen von Tarifänderungen auf Repatriierungsentscheidungen bei Direktinvestitionen in Deutschland und Österreich

Januar 2007

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 24

Heiko Müller / Caren Sureth: Group Simulation and Income Tax Statistics - How Big is the Error?

Januar 2007

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 25

Jens Müller: Die Fehlbewertung durch das Stuttgarter Verfahren – eine Sensitivitätsanalyse der Werttreiber von Steuer- und Marktwerten

Februar 2007

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 26

Thomas Gries / Ulrich Prior / Caren Sureth: Taxation of Risky Investment and Paradoxical Investor Behavior

April 2007, *überarbeitet Dezember 2007*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 27

Jan Thomas Martini / Rainer Niemann / Dirk Simons: Transfer pricing or formula apportionment? Tax induced distortions of multinationals' investment and production decisions

April 2007

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 28

Rainer Niemann: Risikoübernahme, Arbeitsanreiz und differenzierende Besteuerung

April 2007

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 29

Maik Dietrich: Investitionsentscheidungen unter Berücksichtigung der Finanzierungsbeziehungen bei Besteuerung einer multinationalen Unternehmung nach dem Einheitsprinzip

Mai 2007

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 30

Wiebke Broekelschen / Ralf Maiterth: Zur Forderung einer am Verkehrswert orientierten Grundstücksbewertung – Eine empirische Analyse

Mai 2007

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 31

Martin Weiss: How Well Does a Cash-Flow Tax on Wages Approximate an Economic Income Tax on Labor Income?

July 2007

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 32

Sebastian Schanz: Repatriierungspolitik unter Unsicherheit. Lohnt sich die Optimierung?

Oktober 2007

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 33

Dominik Rumpf / Dirk Kiesewetter / Maik Dietrich: Investitionsentscheidungen und die Begünstigung nicht entnommener Gewinne nach § 34a EStG

*November 2007*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 34

Deborah Knirsch / Rainer Niemann: Allowance for Shareholder Equity – Implementing a Neutral Corporate Income Tax in the European Union

*Dezember 2007*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 35

Ralf Maiterth/ Heiko Müller / Wiebke Broekelschen: Anmerkungen zum typisierten Ertragsteuersatz des IDW in der objektivierten Unternehmensbewertung

*Dezember 2007*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 36

Timm Bönke / Sebastian Eichfelder: Horizontale Gleichheit im Abgaben-Transfersystem: eine Analyse äquivalenter Einkommen von Arbeitnehmern in Deutschland

*Januar 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 37

Deborah Knirsch / Sebastian Schanz: Steuerreformen durch Tarif- oder Zeiteffekte? Eine Analyse am Beispiel der Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften

*Januar 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 38

Frank Hechtner / Jochen Hundsdoerfer: Die missverständliche Änderung der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG durch das Jahressteuergesetz 2008 – Auswirkungen für die Steuerpflichtigen und für das Steueraufkommen

*Februar 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 39

Alexandra Maßbaum / Caren Sureth: The Impact of Thin Capitalization Rules on Shareholder Financing

*Februar 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 40

Rainer Niemann / Christoph Kastner: Wie streitanfällig ist das österreichische Steuerrecht? Eine empirische Untersuchung der Urteile des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs nach Bemessungsgrundlagen-, Zeit- und Tarifeffekten

*Februar 2008*

## **Impressum:**

**arqus** – Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre

Herausgeber: Kay Blaufus, Jochen Hundsdoerfer, Dirk Kiesewetter, Deborah Knirsch, Rolf J. König, Lutz Kruschwitz, Andreas Löffler, Ralf Maiterth, Heiko Müller, Rainer Niemann, Caren Sureth, Corinna Treisch

Kontaktadresse:

Prof. Dr. Caren Sureth, Universität Paderborn,  
Fakultät für Wirtschaftswissenschaften, Warburger Str. 100, 33098 Paderborn,  
[www.arqus.info](http://www.arqus.info), Email: [info@arqus.info](mailto:info@arqus.info)  
ISSN 1861-8944