

Vorwort

Dieses Buch basiert auf der bei der **Akademie der Wirtschaftstreuhänder** zur Ausbildung von Wirtschaftstreuhändern verwendeten Arbeitsunterlage. Diese wird auch auf der **Bundesfinanzakademie** zur Ausbildung der akademischen Finanzbediensteten verwendet. Daher dürfen Sie zu Recht erwarten, dass der Inhalt nicht an der Oberfläche bleibt, sondern durchaus auch tiefere Fragen behandelt werden.

Der Aufbau entspricht im Allgemeinen dem Gesetzesaufbau, vorangestellt sind die **Rechtsquellen** und die **Grundsätze der Einkommensbesteuerung**, die sich wie ein roter Faden durch das Einkommensteuerrecht ziehen sollten.

Das Schwergewicht liegt in der **systematischen Aufbereitung** des Einkommensteuerrechts, im Vordergrund sollte das **Gewinnen eines Gesamtüberblicks** über die Materie stehen. Dennoch sind auch vielfältige Detailregelungen auffindbar und beispielsweise sämtliche relevante VwGH-Entscheidungen der letzten Jahre mit den wesentlichen Aussagen zitiert, die bei Bedarf im RIS des Bundeskanzleramtes (www.ris.bka.gv.at) leicht nachgeschlagen werden können. Auch bedeutende UFS-Rechtsprechung ist samt Zitierung angeführt, sie kann in der FinDok des BMF aufgefunden werden. Daher ist dieses Buch **gleichermaßen als Lehrbuch** wie auch als **Nachschlagewerk** verwendbar.

Paragraphenangaben ohne nähere Gesetzesbezeichnung (zB § 2 Abs 2) beziehen sich auf das **ESTG 1988 in der geltenden Fassung**, Randzifferangaben auf die Einkommensteuerrichtlinien.

Weiterführende Informationen finden Sie in den **Einkommensteuerrichtlinien 2000** (EStR) oder in den **Lohnsteuerrichtlinien 2002** (LStR), zB in der Kodex-Ausgabe „Steuer-Erlässe Band I“ nachzulesen oder auf der **BMF-Homepage unter www.bmf.gv.at** abrufbar. Zur leichteren Auffindbarkeit sind, zumindest in den Kapitelüberschriften, **Randzahlenverweise** eingefügt. Sie beziehen sich grundsätzlich auf die **EStR 2000** in der geltenden Fassung (zB **Rz 4030**). Verweise auf die **LStR 2002** sind als solche bezeichnet (zB **Rz 223 LStR**). Die LStR enthalten auch eine Beispielsammlung, die einzelne Randzahlen näher erläutern sollen und in der Nummerierung darauf abgestimmt sind (zB erläutert die Rz 10782 die Rz 782 LStR).

Zahlreiche Tabellen sollen Unterschiede und Gegensätze optisch hervorheben und die Übersicht erhöhen. Sie stellen meist eine Zusammenfassung des im Textteil Beschriebenen dar und eignen sich daher besonders für den Erwerb eines Überblicks.

Alle **personenbezogenen Begriffe** (zB „der Steuerpflichtige“, „der Alleinverdiener“, „der Freiberufler“) sind – sowohl im Gesetz als auch in diesem Buch – in männlicher Form dargestellt, beziehen sich aber selbstverständlich auf Frauen und Männer. Eine geschlechtsneutrale Doppelbezeichnung (zB „der/die Steuerpflichtige“, „der/die AlleinverdienerIn“ oder „der/die Freiberufler/in“) würde aber die Lesbarkeit erheblich herabsetzen. Es bestehen keinerlei Bestimmungen des Einkommensteuerrechtes, die für Frauen und Männer unterschiedliche Regelungen treffen.

Das Einkommensteuerrecht ist eine lebendige Rechtsmaterie. Dies zeigen die **136 Novellen**, die seit dem Inkrafttreten des ESTG 1988 beschlossen worden sind, wobei gerade in den letzten Jahren die Novellierungsfrequenz beträchtlich zugenommen

hat. Die Gesetzesänderungen sind meist Ergebnis von Entscheidungsprozessen, in die viele Interessengruppen eingebunden sind. Manche Änderungen sind Reaktionen auf tagespolitisch aktuelle Themen oder beseitigen in der Praxis hervorgekommene Besteuerungsmängel. In der Regel geht dem Gesetzesbeschluss ein Begutachtungsverfahren voraus, in dem zum Gesetzesvorhaben Stellung bezogen werden kann.

Politisch muss darauf geachtet werden, die **Besteuerungslast möglichst gleichmäßig** auf alle Bevölkerungsgruppen zu verteilen und die Akzeptanz von Besteuerungsmaßnahmen in breiten Bevölkerungsschichten zu erreichen. Es bestehen einige grundsätzliche Leitlinien, die im Auge behalten werden müssen, wie vor allem die **Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit**. Innerhalb dieser Leitlinien gibt es aber genügend Spielräume für vor- oder nachteilige Regelungen für bestimmte Tatbestände, Berufsgruppen oder Bevölkerungsschichten. Nicht zuletzt muss die Besteuerung einen möglichst hohen **Abgabenertrag** für das Budget erbringen.

Der Begriff „**Steuerreform**“ (zuletzt „Steuerreform 2009“) wird in der Politik und in der Öffentlichkeit (anders als zB der Begriff „Pensionsreform“, der eher negativ besetzt ist) regelmäßig mit „Steuersenkung“ (für alle Steuerzahler) gleichgesetzt. Steuerreformen bieten jedoch auch (und dies entspricht exakter dem Reformbegriff) die Möglichkeit systematischer Verbesserungen und Neuordnungen sowie der Überprüfung von Ausnahmeregelungen und die Gelegenheit zur Vereinfachung, vor allem aber die Chance zur Herstellung einer möglichst (**sach**)gerechten, primär an der **Leistungsfähigkeit** orientierten **Steuerbemessungsgrundlage**. In diese Richtung geht – nach einer langen Periode des Stillstandes – das **Budgetbegleitgesetz 2011** (BBG 2011) idF AbgÄG 2011 durch die Einführung einer durchgehenden steuerlichen Erfassung von Wertveränderungen (Substanzgewinnen) bei Kapitalanlagen wie zB Aktien ab 1. April 2012. Noch einen Schritt weiter geht das Ende März 2012 verabschiedete **1. Stabilitätsgesetz 2012** (StabG 2012): Seit 1. April 2012 sind auch alle privaten und betrieblichen Einkünfte aus **Grundstücksveräußerungen** steuerpflichtig und dies betrifft – im Gegensatz zu den grundsätzlich nur für neue Kapitalanlagen steuerpflichtigen Substanzgewinnen – in moderatem Umfang **auch Altgrundstücke** außerhalb der bisherigen Spekulationsfrist. Sowohl Substanzgewinne als auch Gewinne aus Grundstücksveräußerungen unterliegen dabei sowohl im privaten als auch im betrieblichen Bereich in der Regel einem festen Steuersatz von 25%.

Durch das Stabilitätsgesetz 2012 wurden noch in den letzten Wochen umfangreiche Änderungen bei den an sich schon fertigen Druckfahnen erforderlich. Aufgrund der besonderen Aktualität habe ich der Neuregelung der Immobilienbesteuerung zudem ein eigenes Kapitel am Beginn gewidmet, in das auch die ersten Überlegungen für die erlassmäßige Umsetzung in den EStR eingeflossen sind. Erst vor wenigen Tagen ist der Entwurf eines Abgabenänderungsgesetzes 2012 zur Begutachtung (Frist: 16. August 2012, parlamentarische Beschlussfassung daher erst im Herbst 2012 möglich) versendet worden, der vor allem verschiedene Nachschärfungen bei der neuen Grundstücksbesteuerung beinhaltet, die ebenfalls bereits berücksichtigt worden sind. Besonders praxisrelevant könnte weiters eine vorgeschlagene Neuregelung der Bilanzberichtigung in § 4 Abs 2 sein, die den formellen Bilanzzusammenhang beibehält, aber mittels Zu- und Abschlägen dennoch eine steuerwirksame Korrektur von – auch

nachfolgende Zeiträume betreffenden – Fehlern aus bereits verjährten Zeiträumen ermöglicht. Auch diese Maßnahme konnte noch rechtzeitig eingearbeitet werden (siehe 11.10.2.1). Weitere geplante Änderungen wie zB die Umstellung des Bezugszeitraums für die 10%-Begrenzung beim Spendenabzug vom Vorjahr auf das laufende Jahr sowie weniger interessante Neuregelungen habe ich ausgespart. Wie Sie erkennen können, ist der beschriebene Gesetzesstand tatsächlich brandaktuell.

Seit der parlamentarischen Verabschiedung des EStG 1988 sind mittlerweile etwa 24 Jahre vergangen, es ist damit das am längstdienende Einkommensteuergesetz der Zweiten Republik und bedürfte dringend einer Abschlankung: Der Gesetzestext der Stammfassung des EStG 1988 füllte im Steuer-Kodex gerade einmal 64 Seiten, in der Auflage 2012 aber bereits 148 Seiten. Alleine die Inkrafttretensvorschrift des § 124b umfasst mittlerweile rekordverdächtige 235 Ziffern und erstreckt sich über mehr als 20 Kodex-Seiten!

In ihrer Antrittsrede in der Aula des BMF umschrieb BM *Maria Fekter* ihre steuerpolitischen Ziele mit den Worten: „Einfacher, weniger, leistungsgerecht“. Dem dritten Punkt kommt das EStG ab 1.4.2012 sicherlich ein Stück näher, „weniger“ setzt wohl eine Entspannung der Budgetlage voraus und ein wirkliches „Einfacher“ ist noch nicht in Sicht, kann aber wohl nur durch ein neues EStG umgesetzt werden. Aus langjähriger legistischer Erfahrung weiß ich, dass es nichts Schwierigeres gibt als eine Vereinfachung des Einkommensteuerrechts, einer Rechtsmaterie, welche die Lebenssachverhalte abbildet wie keine andere, und von der alle Einkommensbezieher direkt und viele andere indirekt betroffen sind.

Ich bedanke mich sehr herzlich beim Linde Verlag für die Verwirklichung dieses Buchprojektes und im Besonderen bei **Mag. Daniel Jokesch** und **Mag. Klaus Kornherr** für die sorgfältige und umsichtige Betreuung bei Lektorat und Organisation.

Inhaltlich gilt mein besonderer Dank vor allem meinen Kollegen im BMF, **Dr. Martin Atzmüller**, **Dr. Andrei Bodis**, **Dr. Christian Hammerl**, **Univ.-Prof. SC DDr. Gunter Mayr**, **Mag. Christoph Schlager** und **Prof. Dr. Werner Wiesner** für zahlreiche fruchtbare Diskussionen und wertvolle Anregungen. Nicht zuletzt erhielt ich auch immer wieder wichtige Hinweise von den Teilnehmern der Kurse, an denen das diese Arbeitsunterlage verwendet wird, sowie vom unermüdlich Vortragenden **Prof. Dr. Josef Eitler**. Besonders hervorheben möchte ich auch **SC Dr. Wolfgang Nolz**, der vor mehr als 26 Jahren als Vortragender an der damaligen Bundesfinanzschule mein Interesse an der Einkommensteuer geweckt hat und dessen Formulierungskunst (verständlich und gleichermaßen korrekt) ich mir versucht habe anzueignen. Herzlichen Dank auch für sein im Anschluss abgedrucktes Geleitwort, für das er sich zwischen zwei Reisen nach Brüssel und Paris Zeit genommen hat. Dankend erwähnen möchte ich auch **Prof. Dr. Werner Doralt**, der – auch in manch kontroversiellen Diskussionen – meinen kritischen Blick für eine leistungs- und damit sachgerechte Besteuerung geschärft hat.

Aufrichtigen Dank will ich schließlich meiner Lebenspartnerin **Gabriele Grom** aussprechen, die mir einfach die für ein so umfangreiches Buch notwendige Zeit gewährt hat.

Sollten Sie mir, sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser, Anregungen, Fehlerhinweise oder sonstige Anmerkungen mitteilen wollen, so bitte per Mail an oliver.herzog@bmf.gv.at.

In jedem Fall **seien Sie kritisch**: Steuerrecht ist kein „Naturrecht“, sondern notwendiges Instrument zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben. Die dabei anzustrebende gerechte Lastenverteilung scheint sich zwar einigermaßen objektiv durch die Anknüpfung am „Einkommen“ zu ergeben, doch was im Detail überhaupt alles darunter fällt und wie die Einkünfte und das Einkommen zu ermitteln sind, unterliegt den unterschiedlichsten Regelungen. Dabei ist auch die dahinter stehende Frage der Leistungsfähigkeit nicht exakt zu beantworten, sondern unterliegt differierenden Wertvorstellungen. In diesem Sinne kann die Frage der **Steuergerechtigkeit** einzelner Regelungen nur von jedem Betroffenen selbst – also von Ihnen – beurteilt werden.

Wien, im Juni 2012

Dr. Oliver Herzog

Dem „Handbuch Einkommensteuer“ von Oliver Herzog gewidmet

Arbeitsunterlagen zur Ausbildung der Finanzbeamten und auch der angehenden Wirtschaftstreuhänder (seinerzeit „Skripten“ genannt und im Abzugsverfahren vervielfältigt) gibt es schon seit Jahrzehnten. Deren wichtigstes war immer das Einkommensteuer-Skriptum. Als ich 1969 meinen Dienst in der Finanzverwaltung antrat, wurde das von Prof. Dr. Stoll auf Basis des EStG 1967 verfasste Skriptum verwendet. Wie die von Prof. Dr. Werner Doralt erfundenen Kodices zum Steuerrecht war auch dieses Skriptum relativ schmal. Das Einkommensteuer-Skriptum wurde von Sektionschef Dr. Bauer (später gemeinsam mit mir) fortgesetzt und nahm rasch an Volumen zu. Oliver Herzog, der Verfasser des vorliegenden Werkes, musste wie viele andere das Fach Einkommensteuer anhand dieses Skriptums büffeln.

An die Stelle dieses Skriptums ist schon seit geraumer Zeit Oliver Herzogs wirklich großartig gelungenes Werk getreten. Oliver war mein Schüler an der Finanzschule und durch viele Jahre hindurch auch ein äußerst engagierter Mitarbeiter. Er war immer an vorderster Stelle, wenn es darum galt, das EStG zu „renovieren“. Meistens waren wir eines Sinnes, nur einmal (bei der Reaktion auf das VwGH-Erkenntnis zur betrieblichen Versorgungsrente) waren wir uneins (Oliver Herzog lag auf der Linie von Prof. Dr. Doralt).

Unserer Freundschaft und unserer immer noch bestehenden beruflichen Verbindung hat dies aber natürlich keinen Abbruch getan.

Ich wünsche dem Werk den Erfolg, den es auf Grund seiner ausgezeichneten Qualität verdient.

Wien, im Juni 2012

Wolfgang Nolz