

Steuergestaltung bei Änderungen der Gewinnermittlung

WP Hon.-Prof. Dr. Josef Schlager

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung.....	671
2. Was kann man unter Steuergestaltung verstehen?.....	672
3. Änderungen der Gewinnermittlung	676
4. Verknüpfung von Steuergestaltung und Änderungen der Gewinnermittlung	677
5. Beispiele für Steuergestaltungen und Änderungen der Gewinnermittlung	679
5.1. Abschreibung von Apothekenkonzessionen – Zusammenhang von Durchsetzbarkeit und Durchsetzung in der Steuergestaltung.....	680
5.2. Anerkennung der Halbsatzbesteuerung bei Betriebsaufgabe – eine Gestaltung und viele rechtliche Beurteilungen.....	683
5.3. Übergang von einer Gewinnermittlungsart zu einer anderen – Chancen- und Risikopotentiale	685
6. Schlussbemerkung	687

1. Einleitung

„Steuergestaltung“ ist ein Begriff, der vielfach verwendet wird; wenn man jedoch eine ausführliche Definition sucht, ist diese nur in einzelnen Spezialarbeiten zu finden. Ähnliches gilt wohl auch für den Begriff der „Gewinnermittlung“. Es liegt daher die Vermutung nahe, dass die fachspezifische Verwendung sich weitgehend mit der Alltagssprache deckt. Es besteht somit ein grundsätzliches sprachliches Verständnis zwischen Berater und Mandant, wobei naturgemäß im Detail oft umfangreiche Erklärungen des Steuerberaters notwendig sind, schon im Hinblick auf die Komplexität der Gesetzestatbestände und der Subsumtion von realisierten, geplanten oder vorstellbaren Sachverhalten unter Gesetzestatbestände, damit der Klient den Erläuterungen zu den Steuerwirkungen einer angedachten Steuergestaltung folgen kann.

Es ist naheliegend, dass in diesem Beitrag, der zum Gedenken an WP/StB Prof. Walter Köglberger geschrieben wurde, der Standpunkt des Steuerberaters eingenommen wird.

Als Berufsanwärter lernte ich Walter Köglberger in seiner Kanzlei in den Jahren 1975 bis 1977 kennen und legte dort den Grundstock für das eigene Beraterverständnis. Es war eine Praxiszeit, die ich nach Abschluss der Dissertation¹ als karezierter Assistent der Lehrkanzel für Revisions-, Treuhand-, und Rechnungswesen sowie Betriebswirtschaftliche Steuerlehre (Institutsvorstand: Univ.-Prof. Dkfm. Dr. Karl Vodrazka) absolvierte. Durch meine Vernetzung zur Universität entstand auch die bis zuletzt anhaltende Verbindung von Walter Köglberger zur Johannes Kepler Universität Linz.

Walter Köglberger war eine Persönlichkeit, bei der die Steuergestaltung wirklich lebte und der sie umsetzen konnte. Stellt man die Frage, „Wie hat er seine herausragende Steuergestaltung betrieben?“, kommt man zu einer vorläufigen Antwort, dass er kreativ und innovativ aus Gesetzestatbeständen einerseits und aus Sachverhaltskenntnissen andererseits verschiedene Varianten einer Gesetzesinterpretation und deren Umsetzung erkannte; dies sowohl vor Verwirklichung von Sachverhalten, also in einer gedanklichen Vorausbetrachtung, die man als Planung bezeichnet, aber auch in Gesetzesentstehungsphasen. Er hat jahrzehntelang als Mitglied des Fachsenats für Steuerrecht eine Vielzahl von Gesetzen und Erlässen begutachtet. Mit dieser Beratung des Gesetzgebers hat er sich zusätzlich in den Dienst der Allgemeinheit gestellt.

Um seine Steuergestaltungen hat er sich konsequent gekümmert, etwa, wenn es notwendig war, in einem Rechtsmittel die geplanten Steuerwirkungen durchzusetzen, oder insbesondere in der Phase einer Betriebsprüfung, wo er bis zuletzt immer versucht hat, für jeden Fall das Beste herauszuholen.²

Erinnert man sich an die Begeisterung, mit der Walter Köglberger sich mit der für die Steuerberatung wesentlichen Fachwissenschaft, der „Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre“, auseinandergesetzt hat, so kann dies nur ein Ansporn sein, dem heute teilweise feststellbaren Rückbau der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre entgegen zu wirken. Schneeloch spricht von einer drohenden Entfremdung zwischen Fachdisziplin und Steuerpraxis.³ Das ständig zunehmende Informationsvolumen führt dazu, dass Steuerprakti-

¹ Vgl. Schlager, 1978.

² Vgl. Hackl/Schlager, 2006.

³ Vgl. Schneeloch, 2005, 255 f und 267 f; Jacobs, 2004, 251 ff.

ker scheinbar nicht direkt anwendbare wissenschaftliche Arbeiten als zu abstrakt ansehen und schon dadurch deren Nützlichkeit für das tägliche Geschäft nicht erkennen können oder wollen.

Nach meiner aus der Beobachtung gewonnenen Beurteilung sollen sich Theorie und Praxis gegenseitig ergänzen.⁴ Gerade bei der heute feststellbaren Entwicklung, dass aus Haftungsgründen besonderer Wert auf Qualitätssicherung und Dokumentation gelegt wird und manchmal Kreativität und persönliches Engagement im Rückzug sind, ist das Hochhalten dieser Verbindung bedeutsam.

2. Was kann man unter Steuergestaltung verstehen?

Wenn Tipke die Arbeitsfelder der Steuerberatung beschreibt, hebt er hervor: „Am Anfang steht heute in vielen Fällen schon die Gestaltungsberatung. Da Sachverhalt und Rechtsfolgen mit unterschiedlichem Belastungsergebnis – in Grenzen – gestaltbar sind, erwarten viele Steuerpflichtige nicht bloß eine nachvollziehende Anwendung des Steuerrechts auf bereits abgeschlossene Sachverhalte, Ex-post-Beratung also, sondern Ex-ante-Steuerplanung mit dem Ziel, die optimal niedrigste Steuerbelastung zu erreichen.“⁵

⁴ „Theorie [...] ist nicht notwendigerweise eine positive Lehre, d.h. Anweisung zum Handeln [...]. Überall, wo eine Tätigkeit es größtenteils immer wieder mit denselben Dingen zu tun hat, mit denselben Zwecken und Mitteln, wenn auch mit kleinen Veränderungen und wenn auch in einer noch so großen Mannigfaltigkeit der Kombination, müssen diese Dinge ein Gegenstand vernünftiger Betrachtung werden können. Eine solche Betrachtung aber ist eben der wesentlichste Teil jeder Theorie und hat auf diesen Namen ganz eigentlich Anspruch. Sie ist eine analytische Untersuchung des Gegenstandes, führt zu einer genauen Bekanntschaft und, wenn sie auf die Erfahrung, also in unserem Fall auf die Kriegsgeschichte angewendet wird, zur Vertrautheit mit demselben. Je mehr sie diesen letzten Zweck erreicht, umso mehr geht sie aus der objektiven Gestalt eines Wissens in die subjektive eines Könnens über, umso mehr wird sie sich also auch da wirksam zeigen, wo die Natur der Sache keine andere Entscheidung als die des Talents zulässt; sie wird in ihm selbst wirksam werden.“ (Clausewitz, 2003, 86).

⁵ „Wer sagt, der Steuerberater müsse für seinen Mandanten als ‚Steuerminimierungskünstler‘, als ‚Schlupflochsucher‘, tätig werden, ihn vor ‚Dummensteuern‘ schützen, die Möglichkeiten der Steuergesetze bis zur ‚Grenze‘ für seinen Mandanten ausschöpfen, kann freilich missverstanden werden, wenn er nicht hinzufügt, dass nur das Mittel der Steuervermeidung, nicht das der Steuerumgehung und erst recht nicht das der Steuerhinterziehung, zulässig ist. Richtig ist aber: Die Steuerpflichtigen und ihre Berater dürfen die Sachverhalte so gestalten, dass sie möglichst wenig Steuern zahlen müssen. Das ist international anerkannt. Sie dürfen den rechtsfreien Raum ausnutzen.“ (Tipke, 1993, 1365). Der hier vorliegende Regierungsentwurf eines deutschen Jahressteuergesetzes 2008 will künftig legale Steuerwirkungen erschweren und den § 42 dAO (entspricht bisher § 22 BAO) neu fassen. Im Referentenentwurf vom 8. 8. 2007 wurde folgende Neufassung des § 42 Abs 1 dAO vorgestellt: „Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine zu einem Steuervorteil führende ungewöhnliche rechtliche Gestaltung gewählt wird, für die keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe durch den Steuerpflichtigen nachgewiesen werden. Ungewöhnlich ist eine Gestaltung, die nicht der Gestaltung entspricht, die vom Gesetzgeber in Übereinstimmung mit der Verkehrsanschauung zum Erreichen bestimmter wirtschaftlicher Ziele vorausgesetzt wurde. Liegt ein Missbrauch vor, entsteht der Steueranspruch wie bei einer gewöhnlichen rechtlichen Gestaltung.“ Es beginnt scheinbar eine neue Ära der Ziehung von Gestaltungsgrenzen, die rechtsstaatlich bedenklich ist, wie die Ziel-

Aus der Sicht des Steuerberatungsbetriebes ist die Vorstufe der Steuergestaltung das allgemeine Wahrnehmen, Sammeln und Weitergeben von Informationen an den jeweiligen Klienten, für den er, aufgrund der Kenntnisse von dessen Entscheidungsfeld (Ziele, Umweltzustände, Handlungsmöglichkeiten und Unsicherheitseinschätzungen),⁶ meint, dass die zur Verfügung stehenden und dem Klienten übermittelten Informationen nützlich sind. In der Regel kommt es auch dadurch zu einem Rückruf und zur Abklärung zwischen Klient und Steuerberater. Weiters sind natürlich jene Informationen zu nennen, die bei spezifisch auftretenden Problemstellungen gesammelt werden, wie etwa zu den von Betriebsprüfern aufgeworfenen Fragen. Diese Informationsbeschaffung dient daher nicht nur der Chancenerkennung, sondern auch der Risikoabwehr von Steuerwirkungen.⁷

Zu beachten ist, dass bei strategischen betriebswirtschaftlichen Fragestellungen, wie etwa angedachte Rechtsformänderungen, Nachfolge- und Übergabeproblemen, auch bei kleineren Unternehmen die anerkannten Methoden des Projektmanagements für die Steuergestaltung übernommen werden sollen.⁸

Da Steuerberater bei größeren Unternehmen – insbesondere Familienunternehmen – vielfach in den Stiftungsvorstand, Beirat oder Aufsichtsrat berufen sind, werden die steuerlichen Erfordernisse zu strategischen Problemstellungen beigebracht.

Für die Steuergestaltung ist nach Rose⁹, für den betriebswirtschaftliche Steuerpolitik, steuerorientierte Unternehmungspolitik oder betriebliche Steuerplanung nur andere Bezeichnungen sind, die Steuerwirkungsbetrachtung eine „Vorstufe“, während Schlager¹⁰ von „Unterbau“ spricht. Mit der Steuerwirkungsinformation „wird dieser Sachverhalt gesetzt, so treten jene dispositionsbezogenen Steuerwirkungen ein“, lässt sich generell in der Umkehrung die Aussage gewinnen ‚wenn jene Steuerwirkungen gewünscht sind, so sollen diese Dispositionen getroffen werden‘; dabei ist freilich zu bedenken, dass u.U. eine Vielzahl unterschiedlicher Dispositionen gleiche Steuerkonsequenzen haben kann. Die betriebswirtschaftliche Steuergestaltung braucht allerdings für die von ihr formulierten Entscheidungsempfehlungen jeweils die maßgebende Zielfunktion des Entscheidungsträgers. Denn ein rationaler Gestaltungsvorschlag ist nur möglich, wenn außer den betriebswirtschaftlichen Eigenschaften des Steuersystems auf denen die Wirkungen basieren, auch noch die ökonomisch relevanten ‚Eigenschaften‘ des Entscheidenden – seine Ziele, seine Risikoneigung, etwaige für beachtlich erklärte

vorgaben bei der Steuereinhebung. Bereits Lion hat formuliert: „Die grundsätzliche Frage ist daher dahin zu stellen: Soll man prinzipiell dem einzelnen das Recht zum Ausweichen vor dem Steuerdruck versagen? Ist er verpflichtet, bei seinen wirtschaftlichen Plänen und Handlungen den Weg zu gehen, den sich der Steuergesetzgeber als den ‚gewöhnlichen‘ gedacht hat, und dann brav dem Staate seinen Obolus zu bringen? Oder darf er darauf sinnen, andere Wege zu gehen?“ (Lion, 1931, 26); vgl auch Rose/Glorius-Rose, 2002; vgl ausführlich Schlager, 1978, 31 ff. Zu den Missbrauchsbetrachtungen des EUGH siehe die Entscheidung „Cadbury-Schweppes“ vom 12. 9. 2006, Rs C-196/04)

⁶ Vgl Schneider, 2002, 25.

⁷ Vgl dazu Schlager, 1991, 131.

⁸ Vgl Gassner, 2001, 617; s auch Gassner, 2000, Internet.

⁹ Vgl Rose, 2006c, 209; Djanani/Pummerer, 2006a, 21 ff.

¹⁰ Vgl Schlager, 1999a, 222; zur Steuergestaltungssuche s Rödter, 1991.

Restriktionen etc. – bekannt sind. In der Entwicklung steuerbezogener Zielfunktionen und geeigneter Planungstechniken liegen die Hauptaufgaben einer betriebswirtschaftlichen Steuergestaltungslehre.“

Die Steuergestaltungsaufgaben sind zwei zu teilen. Bei der Steuergestaltung ieS sind eigene Steuerziele vorhanden, die erreicht werden sollen, wobei von bereits gesetzten vorsteuerlichen Daten ausgegangen wird, etwa durch eine Bilanzpolitik nach dem Stichtag. Bei der Steuergestaltung iwS geht es um die unmittelbare Integration der Steuern in sämtliche Teilbereiche einer Unternehmung, um innerhalb der vorgegebenen Unternehmensziele die Steuerwirkungen bei der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen. Hier orientiert man sich an nachsteuerlichen Informationen.¹¹

Von Schneider wird das Problem der Prognose von Steuerwirkungen aufgeworfen. Er meint, dass es sich „für die Untersuchung der einzelwirtschaftlichen Wirkungen des Steuerrechts empfiehlt ..., drei Arten von Unsicherheit über die Umwelt zu unterscheiden:

1. Unsicherheit über Steuerrechtsänderungen im Planungszeitraum,
2. Unsicherheit über die wirtschaftlichen Folgen einer angekündigten Steuerrechtsänderung im Planungszeitraum und
3. Unsicherheit über die Umwelt bei unverändertem Steuerrecht im Planungszeitraum.“¹²

Es ist darauf zu achten, dass es zu keinen „Dummensteuern“ kommt. Diese sind nach Rose „(Teile von) Steuerlasten, die nicht entstanden wären, wenn der Steuerpflichtige das gleiche wirtschaftliche Ziel unter klugem Einsatz der vorhandenen Gestaltungsmöglichkeiten anders erreicht hätte. Keine ‚Dummensteuern‘ sind solche Abgaben, die man nur durch Steuerhinterziehung hätte vermeiden können; illegales Verhalten ist nämlich kein akzeptables Mittel. Das Postulat der gleichen wirtschaftlichen Zielverwirklichung schließt natürlich ‚Dummensteuern‘ auch dann aus, wenn der Steuerpflichtige die möglicherweise vermeidbaren Steuerlasten bewusst in Kauf nimmt, weil er die Herbeiführung anderer – vielleicht auch außerökonomischer – Gegebenheiten als vorrangig und den (Steuer-)Preis, wert‘ ansieht, sodass diese vor der möglichen Steuerverringerung rangieren.“¹³

Es sind in diesem Zusammenhang Bereiche angesprochen, die als Qualitätsmanagement, Risikomanagement und Wissensmanagement gegenwärtig besonders beachtet und bearbeitet werden.

Mit dem Steuercontrolling¹⁴ ist ein Ansatz geschaffen, der die Steuergestaltungen rückkoppelnd überwacht, etwa ob die geforderten Informationen in den Steuererklärungen aufgenommen und rechtzeitig vorgelegt werden bzw Vorauszahlungen herabgesetzt werden und vieles andere.

Die Aktionsparameter bei Steuergestaltungen lassen sich grundsätzlich unterteilen in:

¹¹ Vgl Bertl, 1979, 8 ff.

¹² Vgl Schneider, 1994, 55.

¹³ Vgl Rose, 2006a, 291.

¹⁴ Vgl dazu mit ausführlichen Literaturangaben Schlager, 2005, 613 ff.

1. steuerliche Wahlrechte, die ausdrücklich in einem Gesetz oder in einer Verwaltungsanweisung vorgesehen sind (es ist gegenwärtig festzustellen, dass der Steuergesetzgeber grundsätzlich bemüht ist, derartige Wahlrechte einzuschränken);
2. faktische Wahlrechte, die sich durch Ermessensspielräume aufgrund von unbestimmten Rechtsbegriffen oder aufgrund einer vom Höchstgericht noch nicht entschiedenen, ungeklärten Rechtslage ergeben, und
3. steuerlich orientierte Sachverhaltsgestaltungen von betrieblichen Aufbauelementen und Funktionen.¹⁵

Steuergestaltung ist nicht einzuschränken auf den betrieblichen Bereich, auch nicht – schon weiter gefasst – auf eine einzelwirtschaftliche Steuergestaltung,¹⁶ die auch private Haushalte einbezieht, sondern kann auch in Abstimmung mit Geschäftspartnern erfolgen. Dazu gehört etwa, dass Steuerberater für die immer zeitnäher zum Bilanzstichtag geforderte Fertigstellung von Jahresabschlüssen oder die Kenntnis der Steuernachzahlungen aufgrund der in Österreich ab Oktober eines Steuerjahres (= Kalenderjahres) vorgeschriebenen Anspruchszinsen und die von ihm verlangten Quoten an Steuererklärungen die monatlich abzugeben sind, Kapazitäten aufbauen muss. Ein Ausweg kann der Wechsel des Bilanzstichtages von einem kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahr zu einem davon abweichenden Wirtschaftsjahr sein, also vom 31. 12. als Regelbilanzstichtag, zB zum 28. 2., 31. 3. oder 30. 6. Dadurch können die Kapazitäten einer Wirtschaftstreuhandkanzlei besser ausgelastet werden und es ist so eine Jahresabschlussfeststellung möglich, die auch im Hinblick auf das geforderte Rating nach Basel II zeitnähere Jahresabschlussinformationen besser ermöglicht, die unter geringerem Zeitdruck steht und damit auch weniger fehleranfällig ist. Damit liegen hier mE gewichtige betriebswirtschaftliche Gründe gem § 2 Abs 7 EStG vor, sodass das Finanzamt dem Wechsel zustimmen muss.¹⁷

¹⁵ Vgl Schneeloch, 1994, 2; insbesondere zu steuerlichen Optionsentscheidungen Rose, 199, 287 ff.

¹⁶ Vgl dazu Pühringer, 1997, 97 ff.

¹⁷ Vgl dazu auch Schlager, 2002b, 59 f. Nach Schlager ist „aktives Bilanzmanagement gefragt, das nicht nur bei konzernmäßig verbundenen Unternehmen eingesetzt werden muss, sondern auch unter Einschluss von nur durch Geschäftsbeziehungen verbundenen Unternehmen. Durch die Kenntnis der Jahresabschlussdaten der Geschäftspartner, die die gesetzliche Verpflichtung zur Offenlegung mit sich bringt, kann eine gemeinsame ‚Probleminventur‘ und ‚Gestaltungssuche‘ nicht nur innerhalb der Unternehmensabteilungen ausgelöst werden, sondern auch zwischen Lieferanten und Kunden. Diese vernetzte Bilanzpolitik wird nicht oder nur schwer in Gang gesetzt werden können, wenn ein Unternehmen seine Jahresabschlussdaten nicht offenlegen muss. Naturgemäß steigt die Komplexität der Bilanzpolitik, wenn ein kombinierter Einsatz von sachverhaltsgestaltenden und sachverhaltsabbildenden Maßnahmen im Unternehmen und zwischen Unternehmen geplant wird. Es kann damit jedoch das bilanzpolitische Potential erweitert und besser ausgeschöpft werden. In den nächsten Jahren wird sich sicherlich ein Erfahrungswissen über die Zusammenhänge von Offenlegung und Bilanzpolitik herausbilden.“ (Schlager, 1999b, 190).

3. Änderungen der Gewinnermittlung

Im Hinblick auf den Innovationsaspekt von Steuergestaltungen ist es sinnvoll, hier von einem weiten Umfang von Änderungen in der Gewinnermittlung zu sprechen. Je nach Einzelfall sind auch die Überschusseinkunftsarten einzubeziehen, wenn etwa ein Einzelunternehmer, der unter Zurückbehaltung des Grundbesitzes das Unternehmen in eine GmbH einbringt und dadurch bei ihm Vermietungseinkünfte für die Bestandsüberlassung des Gebäudes entstehen.

Unter die Gewinnermittlung iES fallen die Steuertatbestände der einzelnen Gewinnermittlungsarten (Pauschalierung, Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, Betriebsvermögensvergleich). Aber auch der Zusammenhang mit den Rechnungslegungsbestimmungen des UGB ist hier zu nennen. Gerade das Inkrafttreten des UGB mit 1. 1. 2007 hat verstärkt Möglichkeiten des freiwilligen Überganges wie auch von verpflichtenden Übergängen gebracht. Ein besonderer Hinweis ist im Hinblick auf die sich zumindest in den letzten 15 Jahren in Deutschland und Österreich feststellbaren Veränderungen des Zusammenspiels von Handels- und Steuerbilanz zu geben: Wurde früher eine überwiegend steuerlich ausgerichtete Einheitsbilanz erstellt, die auch den handelsrechtlichen Vorschriften entsprach, sieht man heute in der immer umfangreicheren Mehr-Weniger-Rechnung, die notwendig ist, um vom Unternehmensbilanzergebnis zur Ertragssteuerbemessungsgrundlage zu kommen, dass sich die Schwerpunkte verändern.¹⁸

Noch häufiger als durch Gesetzesänderungen ergeben sich Änderungen aus Verwaltungserlassen und Rechtsprechung, die eine geforderte Planungssicherheit einschränken können, da sie teilweise überraschend eintreten. Es stellt sich zumindest auch die Frage, ob verfahrensrechtlich noch Möglichkeiten bestehen, für verwirklichte Sachverhalte in steuerlich günstigere Regelungen zu kommen bzw Nachteile abzuwehren. Hier könnten auch durch eine regelmäßige Bekanntgabe der anhängigen Verfahren beim UFS und den Höchstgerichten Verbesserungen geschaffen werden.

Veränderungen ergeben sich weiters aufgrund der fehlenden Rechtsformneutralität durch Umgründungen. Oft wird von den Steuerpflichtigen übersehen, dass beim Wechsel von einem Einzelunternehmen oder einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) in eine Kapitalgesellschaft durch das dort geltende Trennungsprinzip zwei unterschiedliche Steuersubjekte und zwei verschiedene Einkunftsquellen entstehen.¹⁹

Im Bereich der verbundenen Unternehmen hat die Ablösung der körperschaftsteuerlichen Organschaft in eine erweiterte Gruppenbesteuerung wesentliche Veränderungen gebracht.

¹⁸ Wenn sich nicht nur börsennotierte Unternehmen, die Konzernabschlüsse zu erstellen haben, sondern auch mittelständische Unternehmen mit der Rechnungslegung nach International Financial Reporting Standards (IFRS) auseinandersetzen müssen und sich auch Grundsätze aus der angelsächsischen Bilanzierungskultur in die UGB-Normen hineindrängen, ist wohl besondere Wachsamkeit aller Betroffenen verlangt.

¹⁹ „Die Wirkungen der Einzelelemente der Besteuerung auf Unternehmensentscheidungen hängen wesentlich vom Entscheidungstyp ab. Je kurzfristiger die Entscheidungen sind und je geringer ihre Tragweite ist, umso geringer ist die Notwendigkeit, die Bestimmungsgründe der Besteuerung bis auf die Ebene des Kapitaleigners zu verfolgen. Für Partialentscheidungen können deshalb die Steuerfolgen von Ausschüttungen und Anteilsveräußerungen außer Betracht bleiben.“ (Wagner, 2006, 5465).

Auch in den verschiedenen Lebensphasen des Unternehmens treten Veränderungen in der Gewinnermittlung ein, etwa beim Übergang von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht bzw beim Eintritt in eine Liquidationsbesteuerung oder auch wenn Unternehmen in die Krise kommen bzw es gelingt den Turn-Around zu schaffen.

Steuerlich ist durch den Wegfall der Gewerbesteuer und Vermögensteuer in Österreich im Jahr 1993 eine besondere Schwerpunktbildung auf die Ertragsteuern und die Umsatzsteuer im unternehmerischen Bereich erfolgt. Dabei sind Zusammenhänge zwischen diesen Steuerarten und deren Veränderungen zu berücksichtigen. Besonders gilt dies etwa bei Bauträger-Unternehmen, wenn Gebäude für private Wohnungskäufer errichtet werden und durch die unechte Umsatzsteuerbefreiung die Vorsteuern als Aufwand bzw Betriebsausgabe wirksam werden. Mit geringeren Steuerwirkungen sind weiters etwa die teilweise Nichtabzugsfähigkeit von Vorsteuern bei Kraftfahrzeugen bzw die Rückforderung von Vorsteuern aus anderen EU-Ländern zu nennen.

Veränderungen in den Steuerrechtsordnungen anderer Länder sind heute nicht mehr nur für die sogenannten „Global Players“, also weltweit agierende Unternehmen bedeutsam. Auch Klein- und Mittelunternehmen haben sich verstärkt darum zu kümmern, wenn sie zB in den umliegenden EU-Ländern wie Tschechien oder Slowakei Tochtergesellschaften gründen bzw gegründet haben. Im internationalen Steuervergleich ist daher die Konzern-Steuerquote eine bedeutsame Kennzahl geworden.²⁰

Änderungen in der Gewinnermittlung sind auch vorhanden, wenn man den Steuerverfahrensprozess berücksichtigt. So ist etwa eine Betriebsprüfung bei Großunternehmen, die dort als Anschlussprüfung ausgebildet ist, also kein Jahr aus der Prüfung herausfällt, heute anders zu sehen als bei kleinen Unternehmen, bei denen die Prüfungswahrscheinlichkeit zurückgegangen ist.

Kommt es zu Rechtsmitteln, so ist schon im Hinblick auf die oftmals jahrelange Dauer (s 5.) genau zu beachten, ob in den Folgejahren Veränderungen vorzunehmen sind.

Es ist somit ersichtlich, dass im Hinblick auf Steuergestaltungen ein sehr komplexes Feld von Änderungen der Gewinnermittlung vorliegt, das schwer zu systematisieren ist. Eine Aufgabe der Steuerberatung ist hier, die Veränderungen für den Einzelfall aufzuzeigen und umzusetzen.

4. Verknüpfung von Steuergestaltung und Änderungen der Gewinnermittlung

Die steuerliche Rechnungslegungspolitik (Steuerbilanzpolitik)²¹ steht naturgemäß im Bereich von Steuergestaltung und Änderung der Gewinnermittlung scheinbar im Vor-

²⁰ Vgl etwa Bendlinger, 2004, 584; s weiters Djanani/Pummerer, 2006b.

²¹ Vgl dazu das mE bis heute nicht übertroffene Werk von Rückle, 1983; weiters Freidank (Hrsg), 1998; Bertl ua, 2006; Breithecker ua, 2002, 44. Diese Autoren führen aus: „So haben insbesondere die Berater der ‚Big Five‘ einheitlich darauf hingewiesen, dass Steuerbilanzpolitik vom Volumen der Steuerersparnis eher unbedeutend sei. Viel bedeutendere Effekte seien erzielbar, wenn man die Steuerbilanzpolitik als eine reine Sachverhaltsdarstellung verlässt und sich der Sachverhaltsgestal-

dergrund. Die Erwartungen hinsichtlich einer entscheidungsmodellgestützten Optimierung der Steuerbilanzpolitik im Praxiseinsatz sind jedoch feststellbar zurückgegangen.²² Dies liegt wohl einerseits an der Komplexität, der diese Gestaltungsmaterie unterliegt, andererseits sind rasche pragmatische Vorgehensweisen notwendig, da – bei einem feststellbaren Zurückgehen der vom Gesetzgeber angebotenen Wahlrechte im Bereich der Gewinnermittlung – das Erkennen von individuellen Gestaltungsmöglichkeiten im Zeitablauf in den unterschiedlichen Verfahrensabschnitten sowie Lebensphasen bei einer zunehmenden Dynamik des Umfeldes der beratenden Unternehmen unabdingbar ist.

Es müssen bereits gelöste Steuerprobleme durch Veränderungen immer wieder neu durchdacht und neue Lösungen gefunden werden. Auch kommt es auf das jeweilige unternehmerische Entscheidungsfeld an, wie sich Veränderungen in der Gewinnermittlung auf Steuergestaltungen sowie auf noch nicht realisierte aber geplante Gestaltungen auswirken. Dabei sind die zukommenden Vorinformationen, die oft erst als „schwache Signale“ anzusehen sind, bereits zu erfassen, damit eine bestmögliche Entscheidungsumsetzung erfolgen kann. Zu einer Risikominimierung kann es manchmal jedoch auch durch Offenhalten und Hinausschieben von Maßnahmen kommen.²³

Durch den Einsatz elektronischer Steuererklärungen und Auswahl- und Entscheidungsprogramme durch das Bundesministerium für Finanzen, die bestimmen, welche Vorhalte den Steuerpflichtigen gestellt werden, ist es zur Anonymität der Finanzverwaltung im Steuerrecht gekommen. Damit ändern sich auch die „Spielregeln“ der Vorlegungs- und Anzeigepflichten.²⁴

Das Finanzministerium muss wohl erkennen, dass durch dieses Abstellen auf elektronische Steuererklärungen und Kennziffern Schwierigkeiten entstehen, und verlangt

tung zuwendet. Dabei handelt es sich um Aktionsparameter, die vor dem Bilanzstichtag genutzt werden und mit denen bewusst das der Bilanz zugrundeliegende Mengengerüst der Aktiva und Passiva beeinflusst werden soll. Systematisch bewegt man sich dann innerhalb der allgemeinen Steuerpolitik. Eine wesentliche Begründung dafür, dass sich in der Beratungspraxis nur selten die Frage nach der Steuerbilanzpolitik stellt, ist somit in dem bereits im Ansatz abweichenden Schwerpunkt der Beratung zu sehen. Ohne auf die Vielzahl der möglichen Sachverhaltsgestaltungen eingehen zu können, sei hier an die Möglichkeiten der steuermotivierten Unternehmensumstrukturierungen, Rechtsform- und Bilanzstichtagswahl oder die Gestaltung von Konzernstrukturen und Verrechnungspreisen sowie Sale-and-Lease-back-Konstruktionen erinnert. Derartige Überlegungen führen häufig zu weitaus höheren und dauerhafteren Steuereinsparungen, als es durch eine nach der Sachverhaltsrealisation erfolgende Steuerbilanzpolitik möglich ist.“

²² Vgl Kappler, 2000, mit umfangreichen Literaturhinweisen.

²³ Vgl dazu Mitterlehner, 2004, 559; Rose, 2006b, 279 ff; Schlager, 1979, 329 ff.

²⁴ „Die Abgabenbehörde will – jedenfalls im Zeitpunkt der Veranlagung – Sachverhalte gar nicht im Detail erfahren; sie will lediglich eine möglichst automatische Steuerveranlagung herbeiführen. Dies hat aber zur Folge, dass jeder Fehler beim Ausfüllen einer derartigen Steuererklärung regelmäßig zur Verletzung einer derartigen Offenlegungspflicht führt, weil ja die Abgabenbehörde in diesem Fall den abgaberechtlich maßgebenden Sachverhalt nicht erfahren hat, der erforderlich gewesen wäre, um einen richtigen Steuerbescheid zu erlassen. Anderes würde nur dann gelten, wenn etwa aus der Beilage zur Steuererklärung, z.B. aus einem beigelegten Bilanzbericht, diese abgabenrechtlich maßgebenden Sachverhalte unmissverständlich und vollständig ersichtlich sind oder der Steuerpflichtige selbst – um vorausschauend ein strafrechtliches Risiko zu vermeiden – in einer Beilage zur Steuererklärung den Sachverhalt vollständig darlegt. Eine derartige vorsorgliche Offenlegung, gerade in Fällen in denen die Rechtslage unklar ist, ist dringend anzuraten.“ (Leitner/Moring, 2007, 19).

vermehrt, wie im Entwurf des „Abgabensicherungsgesetzes 2007“ vorgesehen ist, dass Anträge in der Steuererklärung zu stellen sind.²⁵ Festzustellen ist für den Steuerpraktiker, dass teilweise Eingaben, die in Schriftform erfolgen, nicht bearbeitet oder aufgefunden werden. Dies ist wohl auf die veränderte Steuerorganisation zurückzuführen. Der „E-Mail“-Postverkehr mit dem Finanzamt bringt das papierlose Büro.

Für den beauftragten Steuerberater wird die Problemstellung, wann Auskünfte²⁶ von der zuständigen Finanzverwaltung eingeholt werden sollen, immer dann besonders schwierig, wenn die Entscheidung rasch getroffen werden muss und zu erwarten ist, dass es zu Beurteilungen kommt, die für die geplante Steuergestaltung und -findung schwer einzuschätzen sind. Der Volksmund sagt: „Wer viel fragt, auch viel irrt.“²⁷ Grundsätzlich wird die Entscheidungsregel gelten, dass in Fällen, in denen eine Gestaltung nicht gemacht werden würde, wenn die Finanzverwaltung zu einer anderen rechtlichen Beurteilung kommt, eine Rechtsauskunft eingeholt werden sollte. Dies gilt auch für jene Fälle, in denen sich erst durch Zustimmung zu einer Vorfrage umfangreiche Gestaltungsmaßnahmen im Sachverhalt anschließen.

5. Beispiele für Steuergestaltungen und Änderungen der Gewinnermittlung

Verfolgt man aufmerksam und bewusst die zugängliche Literatur²⁸, so bestehen Möglichkeiten für ein permanentes Training zum Bewusstmachen von Steuergestaltungen,

²⁵ In diesem Abgabensicherungsgesetz 2007 liest man unter „Probleme“: „Im Zusammenhang mit der Übertragung stiller Reserven bei einer Beteiligungsveräußerung gibt es ungerechtfertigte Gestaltungsmöglichkeiten bei Privatstiftungen“ (Ankündigungseffekte), oder: „Durch Schließung von Beteiligungslücken im Bereich der Gruppenbesteuerung soll eine systemkonforme Nacherfassung von Firmenwertabschreibungen erreicht werden.“ Ähnliche Entwicklungen sind in Deutschland feststellbar, wo ebenfalls vermehrt Gesetze zur „Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltung“ geschaffen werden. Der Zusammenhang mit den Steuererhebungskosten zum Nachteil der Steuerbürger wird im deutschen Jahressteuergesetz 2008 sichtbar, wenn dort unter Bürokratiekosten angeführt ist, dass acht neue Informationspflichten eingeführt, sechzehn geändert und zwei abgeschafft wurden. Vgl. dazu Hackl/Schlager, 2006, 37 ff.

²⁶ Vgl. Ehrke-Rabel, 2007, 19 ff.

²⁷ Im Hinblick auf die Vermeidung von Finanzstrafverfahren raten Leitner und Moringner zu einer Taktik des „offenen Visiers“: „Eine Verkürzung von Abgaben ist nur dann strafbar, wenn die Abgabenbehörde über abgabenrechtlich maßgebende Sachverhaltselemente nicht vollständig informiert wurde. Erfolgt eine umfangreiche Offenlegung aller möglicherweise bedeutsamen Sachverhaltselemente, kann jegliches strafrechtliches Risiko ausgeschlossen werden. Welche Sachverhaltselemente aus der Perspektive der Behörde bedeutsam sein könnten, erfordert wiederum qualifiziertes Risikobewusstsein.“ (Leitner/Moringner, 2007, 66).

²⁸ Bei den Veröffentlichungen von UFS-Entscheidungen im Volltext erkennt man, dass manchmal von Beraterseite überlegt werden muss, ein Rechtsmittel im Hinblick auf die sich ergebende Quasi-Aufhebung des Steuergeheimnisses zu führen, da trotz Anonymisierung aufgrund der umfassenden Sachverhaltserhebungen in dieser Rechtsmittelinstanz Details allgemein zugänglich werden (bspw. bei Download des Falles „Anerkennung der Halbsatzbesteuerung bei Betriebsaufgabe“, unter 5.2.), die im Einzelfall nicht wünschenswert sind. Es sollte der Partei das Recht zugestanden werden, eine Mitsprache über den Umfang der Sachverhaltsveröffentlichung zu erhalten. Die Erfahrungen aus den Veröffentlichungen der deutschen Finanzgerichte sollten hier herangezogen werden.

aber auch zum Erkennen von Steuerfallen, zur Fehlervermeidung und von Maßnahmen der Gestaltungsdurchsetzung. Wird man mit Fällen konfrontiert, die negativ für die betroffenen Steuerpflichtigen ausgegangen sind, wird deutlich, dass es schwer ist, in einem so komplexen, sich ständig verändernden rechtlichen und wirtschaftlichen Entscheidungsfeld alle relevanten Informationen zu erlangen und zutreffend zu beurteilen.

Die folgenden Beispiele wurden bewusst so ausgewählt, dass nur Fälle dargestellt werden, bei denen der Berater letztlich mit seinen Gestaltungsvorschlägen richtig gehandelt hat. Man kann sich in der Theorie im Bereich der Steuergestaltung oft nicht vorstellen, was in der Praxis dem Berater begegnet. Die Fallbeispiele sollen auch Mut machen, wenn man trotz Ex-ante-Durchsetzbarkeitsüberlegungen in oder vor einer notwendig gewordenen Durchsetzungsphase eines Einzelfalles steht.

5.1. Abschreibung von Apothekenkonzessionen – Zusammenhang von Durchsetzbarkeit und Durchsetzung in der Steuergestaltung

Vom Steuerberater einer Apotheke, die von einer Personengesellschaft gepachtet war, wurde der Kauf in das Jahr 1989 verschoben, da im Einkommensteuergesetz 1988 Firmenwerte allgemein auf abschreibbar geändert wurden.

Anlässlich einer Betriebsprüfung im Jahr 1995 über die Jahre 1991 bis 1993 wurde entsprechend dem Erlass des BMF vom 4. 7. 1995, ÖStZ 1995, 320, auf den in der Niederschrift vom Oktober 2005 in der Begründung jedoch nicht Bezug genommen wurde, der aktivierte und auf 15 Jahre abgeschriebene Konzessionswert als ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut behandelt und die laufende Abschreibung gestrichen. Auch eine Teilwertabschreibung wurde als nicht gerechtfertigt angesehen. Die Prüfung wurde bis 1989, also an den Beginn der Abschreibung ausgedehnt, da noch keine Verjährung vorlag.

Es erfolgte eine Berufung gegen die im Jänner 1996 eingelangten Bescheide über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der Jahre 1989 bis 1993 sowie der Gewerbesteuerbescheide der Jahre 1989 bis 1993 noch im Jänner 1996. In der Berufungsbegründung wurde unter anderem bereits ausgeführt, dass „entgegen der Begründung der Betriebsprüfung gerade Quantschnigg/Schuch, § 8 Tz 36, ausdrücklich darauf hinweisen, dass der VwGH, wenn die Konzession als Grundlage des Unternehmens anzusehen ist, diese als Bestandteil des gem. § 6 Abs 1 EStG abschreibbaren Firmenwertes in ständiger Rechtsprechung ansieht (s. z.B. VwGH vom 3. 2. 1961, Zl. 1875/59 und vom 19. 9. 1973, Zl. 461/72)“. Die Berufung wurde vom Finanzamt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Im April 2000 wurde der Steuerberater vom Berufungsgericht ersucht, bekanntzugeben, ob auch nach dem Erkenntnis des VwGH vom 25. 1. 2000, Zl. 94/14/0141, die Berufungsausführungen aufrechterhalten bzw ergänzt werden oder die Berufung im Hinblick auf das neue Erkenntnis des VwGH zurückgezogen wird. Der VwGH hat sich in diesem Erkenntnis überraschend für die Fachwelt ausgesprochen, dass Apothekenkonzessionen die Eigenschaft eines immateriellen Wirtschaftsgutes zukommt, sie nicht unmittelbar Bestandteil des Firmenwertes seien, und hat die Abschreibbarkeit nicht

zugestanden. Aus Sicht des Beraters lag hier ein Rechtssprung des VwGH vor. Das Schreiben wurde im März 2000 beantwortet. Im Oktober 2000 legte der Steuerberater das VwGH-Erkenntnis vom 26. 7. 2000, ZI 2000/14/0111-3, dem Senatsvorsitzenden vor und ergänzte im November 2000 die eingebrachten Berufungen. Der Verwaltungsgerichtshof nahm im Erkenntnis vom 26. 7. 2000 eine Differenzierung vor und sah zumindest den Kundenstock, der im Kaufpreis einer Apotheke enthalten ist, als absetzbar an. Die Beschwerde wurde im entschiedenen Fall als unbegründet abgewiesen, da ausdrücklich angeführt wurde, dass die Partei das Vorbringen hinsichtlich der Abschreibbarkeit des Kundenstockes, der zu einer Apotheke gehört, die mit allen tatsächlichen rechtlichen Zubehör erworben wurde, im Verwaltungsverfahren nicht vorgebracht hat.

Im ergänzenden Schreiben vom November 2000, also unstrittig noch in der Phase des Verwaltungsverfahrens, wurde ausdrücklich vom Steuerberater hervorgehoben, dass ein Kundenstock sowie geschützte Apothekenspezialitäten vorhanden gewesen seien. Es wurde ausgeführt: „Von Seiten der Behörde wurde nicht festgestellt, welchen Wert dieser Kundenstock sowie die Spezialitäten haben. Er liegt jedoch sicherlich bei mindestens der Hälfte des Firmenwertes.“

Es erging die Berufungsentscheidung des Berufungssenates der zweiten Instanz im Dezember 2000. Im Jänner 2001 wurde Beschwerde an den VfGH erhoben. Ausdrücklich wurde dort darauf hingewiesen, dass die Abtretung im Hinblick auf die neue Rechtslage zur Absetzbarkeit des Firmenwertes, die der Gesetzgeber im Zuge der Steuerreform 1988 verwirklicht hat, verschoben wurde. Dabei wurde auch angemerkt: „Bedauerlicherweise wurde die vom Gesetzgeber gewollte klare Rechtslage, die eine Planungssicherheit bringen sollte, doch nicht so von der Finanzverwaltung interpretiert, da es ansonsten nicht zu dieser Beschwerde hätte kommen können.“

Der VfGH hat mit Beschluss vom 25. 9. 2001, ZI B 156/01-6, die Behandlung der Beschwerde abgelehnt und diese antragsgemäß dem VwGH zur Entscheidung abgetreten.²⁹

Die Aufforderung des VwGH zur Ergänzung der abgetretenen Beschwerdeschrift erging im Februar 2002. Im März 2002 wurde die Ergänzung eingebracht, wobei neben der Verletzung des Rechtes auf Abschreibung des Firmenwertes und von firmenwertähnlichen Wirtschaftsgütern darauf hingewiesen wurde, dass die Beschwerdeführer auch in ihrem „aus § 184 BAO sich ergebenden Recht auf Anwendung einer den Verhältnissen des Einzelfalles gerecht werdenden und im Rahmen einer Durchschnittsbeurteilung angemessenen Schätzungsmethode verletzt sei“. „Damit werden auch Verfahrensvorschriften verletzt, bei deren Einhaltung die Behörde zu anders lautenden Bescheiden hätte kommen müssen.“ In der Begründung (§ 2 Abs 1 Z 5 VwGH) wird ausgeführt, dass „aus der Ablehnung der Behandlung der Beschwerde durch den VfGH nicht die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides der belangten Behörde abgelei-

²⁹ Der Steuerberater schrieb im November 2001 dem Einbringer der Beschwerde, o.Univ.-Prof. Dr. Bruno Binder, dass der Verfassungsgerichtshof leider nur einen „Fünfzeiler“ für die ausführliche Beschwerdebegründung übrig hatte. Dies verwunderte umso mehr, als sich die Beschwerde auf klare Rechtsaussagen von Univ.-Prof. Dr. H. G. Ruppe stützen konnte. Der Verfasser stellt gerne auf Anfrage die anonymisierte Beschwerdebegründung zur Verfügung.

tet werden kann“. „Vielmehr sind die maßgeblichen einkommensrechtlichen Vorschriften gerade im Lichte der von der Beschwerdeführerin geltend gemachten verfassungsrechtlichen Problematik so auszulegen, dass verfassungswidrige Ergebnisse vermieden werden. Darauf verweist auch der VfGH in seinem Ablehnungsbeschluss vom 25. 9. 2001, B 156/01-6, wenn er anführt, dass nach den Beschwerdebehauptungen die geltend gemachten Rechtsverletzungen zum erheblichen Teil (nur) die Folge einer – allenfalls grob unrichtigen – Auslegung des einfachen Gesetzes sind, sodass eine Zuständigkeit des VfGH zur Entscheidung nicht gegeben ist.“ Die Behörde übermittelte die Gegenschrift im April 2002.

Mit Erkenntnis vom 26. April 2006, ZI 2002/14/0008-8, hat der VwGH den Bescheid infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Dies insbesondere deshalb, weil die Ausführungen der Beschwerdeführerin im Schriftsatz vom November 2000 hinsichtlich der Schätzung eines vorhandenen Firmenwertes (Kundenstock und geschützte Apothekenspezialitäten) die Abschreibbarkeit hervorgehoben hatten und dies von den Behörden „ausschließlich als Versuch, durch eine Aufteilung des Kaufpreises eine teilweise Stattgebung im konkreten Fall herbeizuführen“ gesehen wurde. Grundsätzlich blieb der VwGH jedoch bei der Rechtsauffassung, dass es sich bei einer Apothekenkonzession um ein vom Firmenwert verschiedenes Aktivum handelt, das keiner Abnutzung unterliegt. Nicht zu teilen vermochte der VwGH allerdings die Ansicht der Behörde, „dass eine andere Aufteilung des Kaufpreises nicht erfolgen könne. Der Umstand der ‚eindeutigen Bilanzierung‘ steht einer allenfalls erforderlichen (anderen) Trennung des Kaufpreises nicht entgegen. Mit dem Vorbringen, die belangte Behörde habe aber nicht festgestellt, welchen (restlichen) Wert ein auch während des Pachtzeitraumes noch verbliebener Kundenstock sowie die ‚Spezialitäten‘ hätten, dieser liege aber ‚sicherlich bei mindestens der Hälfte des Firmenwertes‘, hat sich die belangte Behörde in keiner Weise auseinandergesetzt. Der in der Beschwerde erhobene Vorwurf, die belangte Behörde habe zu Unrecht im Schätzungsweg eine den Verhältnissen des Einzelfalles gerecht werdende Aufteilung unterlassen, ist daher ebenso berechtigt wie die Rüge, die belangte Behörde habe sich unzureichend mit dem Vorbringen im Berufungsverfahren auseinander gesetzt.“

Damit stand fest, dass im fortgesetzten Verfahren Einigung über die Aufteilung erfolgen musste, da ansonsten eine weitere Runde beim VwGH notwendig geworden wäre. Im Einkommensteuerrichtlinienwartungserlass 2005 war in der Zwischenzeit eine Änderung der Rechtsmeinung der Finanzverwaltung insofern in Rz 2292 EStR eingetreten, als grob gesprochen eine Abschreibung von 75 % des Konzessionswertes zugelassen wird. Auf dieser Basis konnte eine Einigung mit dem UFS und Finanzamt erreicht werden und es ergingen noch im Dezember 2006 – für den Klienten war es ein überraschendes Weihnachtsgeschenk – die geänderten Bescheide über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der Einkünfte seit 1989, die Gewerbesteuer bis 1993, die Einkommensteuerbescheide der Gesellschafter, weiters wurden Aussetzungszinsen- und Anspruchszinsen-Bescheide erforderlich.

Man erkennt aus diesem Beispiel, dass ein Erfolg nicht immer rational begründbar ist. Ein „bisschen Glück“ und ein Bemühen, alle erlangten Informationen im Zeitablauf umzusetzen, haben wohl zu diesem Ergebnis geführt.

5.2. Anerkennung der Halbsatzbesteuerung bei Betriebsaufgabe – eine Gestaltung und viele rechtliche Beurteilungen

Ein Zivilingenieur hat mit dem langjährigen Steuerberater die Beendigung seiner beruflichen Tätigkeit geplant.³⁰ Der Unternehmer war im 69. Lebensjahr, als er mit 31. Dezember 1997 seine Tätigkeit als Zivilingenieur aufgegeben hat. Diese Betriebsaufgabe wurde im Jänner 1998 dem Finanzamt vom Steuerberater mitgeteilt. In der Einkommensteuererklärung 1997 wurde der begünstigte halbe Einkommensteuersatz für den Übergangsgewinn mit rund ATS 9 Mio. und für den Veräußerungsgewinn mit rund ATS 1,5 Mio. beantragt.

Im Zuge der darauf erfolgten Betriebsprüfung über die Jahre 1995 bis 1997 wurden die begünstigten Einkünfte nur mit rund ATS 2,1 Mio. anerkannt, mit der Begründung, dass für die übrigen Beträge keine Außerordentlichkeit der Einkünfte gegeben sei. Das Finanzamt folgte den Betriebsprüferfeststellungen und erließ im November 1999 den Einkommensteuerbescheid 1997. Dagegen wurde Berufung eingebracht. Das Finanzamt hat in der Berufungsvorentscheidung daran festgehalten.

Es folgte ein Vorlageantrag an die zweite Instanz. Diese wies die Berufung im Dezember 2000 als unbegründet ab und „verböserte“ insofern, als für die gesamten außerordentlichen Einkünfte (Übergangs- und Veräußerungsgewinn) der halbe Einkommensteuersatz nicht gewährt wurde.

Die Berufungsentscheidung wurde im Wesentlichen wie folgt begründet: „Die Veräußerung eines Betriebes im Ganzen i.S.d. § 24 EStG setze die Übereignung der wesentlichen Grundlagen des Betriebes voraus. Die Aufgabe eines Betriebes liege immer dann vor, wenn sich im Rahmen eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges in einem Zuge mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit der bisherige Betriebsinhaber aller Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens entweder begeben oder sie in sein Privatvermögen überführe. Beide Tatbestände würden sich am Schicksal der wesentlichen Betriebsgrundlagen orientieren, die Zurückbehaltung unwesentlicher Wirtschaftsgüter ändere nichts an der Beurteilung des Vorganges. Im vorliegenden Fall handle es sich jedoch um eine unentgeltliche Betriebsübergabe; laut Übergabevertrag vom 30. Dezember 1997, Punkt III, sei die Übergabe ohne Gegenleistung unentgeltlich erfolgt.“

Dagegen wurde Beschwerde beim VwGH eingebracht. Dieser hat mit Erkenntnis vom 16. 9. 2003, Zl. 2001/14/0039, die Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben und dies im Wesentlichen so begründet: „Zutreffend rügt der Beschwerdeführer vor dem Hintergrund der Sachverhaltsannahme der belangten Behörde im Beschwerdefall (gegenständlich habe eine unentgeltliche Betriebsübergabe und damit weder eine Betriebsveräußerung noch eine Betriebsaufgabe stattgefunden), dass die Besteuerung eines Übergangsgewinnes verfehlt sei, weil in diesem Fall ein solcher gar nicht zu ermitteln gewesen wäre. Die belangte Behörde räumt zu der diesbezüglichen Beschwerderüge in ihrer Gegenschrift zwar ein, dass im Fall einer unentgeltlichen Übertragung des Betriebes des Beschwerdeführers keine Verpflichtung zum

³⁰ Kofler und Urnik behandeln den Wechsel der Gewinnermittlungsart und Umgründungen und sprechen bei den betriebswirtschaftlichen Gestaltungsüberlegungen zur Betriebsaufgabe von „beendigungsorientierter Steuerbilanzpolitik“. Vgl Kofler ua, 2004, 246 ff.

Wechsel der Gewinnermittlungsart bestanden habe, sie meint aber, dass im Beschwerdefall – wie den Beilagen zur Einkommensteuererklärung für 1997 zu entnehmen sei – mit 31. Dezember 1997 ein freiwilliger Wechsel der Gewinnermittlungsart erfolgt sei. Die Grundfrage des Vorliegens eines Übergangsgewinnes ergebe sich daher ‚eindeutig aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung und der Möglichkeit, freiwillig Bücher zu führen‘. Mit dieser Argumentation übersieht die belangte Behörde aber, dass der freiwillige Wechsel der Gewinnermittlungsart nach herrschender Lehre und Rechtsprechung nur zu Beginn eines Wirtschaftsjahres zulässig ist (vgl. E 24. 11. 1993, 92/15/0110, ÖStZB 1994, 512, mwH). Aus dem Umstand, dass der Beschwerdeführer vor dem Hintergrund einer von ihm angenommenen Betriebsaufgabe zum 31. Dezember 1997 zu diesem Zeitpunkt einen Übergangsgewinn ermittelt und seinen Einkommensteuererklärungen zu Grunde gelegt hat, ist daher für die belangte Behörde unter Zugrundelegung ihrer Sachverhaltsannahme, dass eine Betriebsaufgabe nicht erfolgt ist, nichts zu gewinnen. Da die belangte Behörde insofern in Verkennung der Rechtslage einen nicht zu ermittelnden Übergangsgewinn der Besteuerung unterzogen hat, erweist sich der angefochtene Bescheid als inhaltlich rechtswidrig.“

Durch die Aufhebung des Bescheides ist der UFS zur Abführung des fortgesetzten Verfahrens zuständig geworden.

Der UFS, GZ RV/0591-L/03, hat untersucht, ob eine Betriebsaufgabe vorgelegen ist, da diese die Halbsatzbegünstigung für den strittigen Einzelfall herbeiführen konnte, bei dem ein Teil des Betriebes unentgeltlich an den Sohn übergeben und ein weiterer Teil ins Privatvermögen überführt wurde.

Da die Betriebsprüfung voraussetzte, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang an verschiedene Erwerber veräußert und/oder ins Privatvermögen des bisherigen Betriebsinhabers überführt wurden, hat der UFS geprüft, ob die wesentlichen Betriebsgrundlagen an den Sohn unentgeltlich übergeben wurden. Der UFS begründete seine Entscheidung, von einer Betriebsaufgabe auszugehen, wodurch der ermäßigte Steuersatz sowohl für den Übergangsgewinn wie auch für den Veräußerungsgewinn anzuwenden war, damit, dass innerhalb der freien Berufe der Kundenstock regelmäßig die wesentliche Betriebsgrundlage darstellt. Aufgrund der Erhebungen stellte der UFS fest: „Die Auswertung der in Listenform eingereichten Auftraggeber des Beschwerdeführers und seines Sohnes ergaben eine nur rudimentäre Überschneidung. Auch die Auftraggeber der übernommenen Projekte bilden nur einen geringen Anteil der Gesamtanzahl an Auftraggebern. Folglich geht der Senat nicht davon aus, dass feste Kundenbeziehungen übergeben worden sind. Offensichtlich ist die Tätigkeit eines Ziviltechnikers in einem solchen Ausmaß vom persönlichen Vertrauensverhältnis zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer bestimmt, dass eine tatsächliche Weiterführung dieser unmöglich ist. Vielmehr hat der Übernehmer des Betriebes sich aufs Neue um Kunden zu bemühen und sich dem Wettbewerb in Ausschreibungen zu stellen.“

Im Hinblick auf die gravierende „Verböserung“ durch den Wegfall der gesamten Halbsatzbegünstigung nach der Entscheidung der zweiten Instanz kam es zu einem zivilrechtlichen Haftungsprozess.³¹ Dem Steuerberater wurde ein „Kunstfehler“ vorge-

³¹ Vgl ua Helml, 2003, 631 ff.

worfen. Vom Gericht wurde ein Buchsachverständiger in der Phase des schwebenden VwGH-Verfahrens bestellt, der ein Urteil gutachtlich darüber abgeben sollte, ob der Steuerberater einen Schaden verursacht hätte. Der Buchsachverständige konnte das Gericht überzeugen, dass man auf das VwGH-Erkenntnis warten sollte. Er führte an, dass sonst mit seinem Gutachten wahrscheinlich nur noch eine weitere rechtliche Beurteilung vorgelegt würde. Das Verfahren wurde tatsächlich ausgesetzt, bis der VwGH und der UFS entschieden hatten. Da danach die Vorwürfe weggefallen sind, wurden im Zivilgerichtsverfahren nur mehr die angefallenen Kosten behandelt, über die man Einigung erzielen konnte.

In diesem Fall, bei dem verschiedene rechtliche Subsumtionen vorgenommen wurden, wurde deutlich, dass „die Rechtswirklichkeit, wie sie bei der Prognose erfasst werden soll,“ berücksichtigen muss, „dass die juristische Methode die Möglichkeit bietet, ‚jedes‘ vorgestellte Ergebnis zu begründen ... Bei der Realisationsprognose ist die Suche nach Beeinflussungsmöglichkeiten der Randbedingungen und nach Beweisen, welche die eigene Argumentation unterstützen, unabdingbar. Es kommt nicht so sehr auf die Anwendung einer Prognosetechnik an, sondern auf die durch Weiterbildung überformte Erfahrung des Steuerexperten.“³²

5.3. Übergang von einer Gewinnermittlungsart zu einer anderen – Chancen- und Risikopotentiale

Der Wechsel der Gewinnermittlung³³ ist durch die Veränderungen, die das UGB und die damit zusammenhängenden Änderungen der einkommensteuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften gebracht haben, zukünftig wohl häufiger. Man rechnet auch mit einem häufigeren Hin- und herwechseln bei einzelnen Steuerpflichtigen.³⁴

Der Verfasser dieses Beitrages hat als Buchsachverständiger von einem Zivilgericht im Jahr 1999 einen Auftrag bekommen, zu beurteilen, ob ein zu früher Übergang der Gewinnermittlung von der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zur Bilanzierung im strittigen Einzelfall erfolgte. Die klagende Partei war der Steuerberater, dem das Honorar nicht bezahlt wurde und als Gegenforderung eine Steuermehrbelastung aus einem behaupteten zu frühen Wechsel der Gewinnermittlung eingewendet wurde.

Im Einzelfall handelte es sich um ein Handelsunternehmen, das im Jahr 1992 gegründet wurde. Der Einzelunternehmer hatte auch noch nichtselbstständige Einkünfte. Im Jahr 1995 überschritten die Verluste aus dem Einzelunternehmen die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Im Gutachten wurde angenommen, dass die Umsatzgrenze mit ATS 5 Mio in diesem Handelszweig maßgeblich ist, da nur für Lebensmitteleinzelhändler und Gemischtwarenhändler die Grenze bei ATS 8 Mio lag.

³² Schlager, 1978, 128.

³³ Der Wechsel der Gewinnermittlungsart ist in den letzten 15 Jahren steuerlich durch Einschränkungen der Begünstigungen gekennzeichnet. Er wurde von SC Dr. Nolz im Jahr 1993 als Spielwiese für Steuergestaltungen bezeichnet. Vgl Schlager, 1993, 437 ff; weiters Köglberger, 1997, 397 ff.

³⁴ Vgl Mayr, 2007, 70. Der Titel des Aufsatzes von Hirschler, „UGB-Anpassung – vergebene Chance zur Vereinheitlichung der Gewinnermittlungsvorschriften“ (vgl Hirschler, 2007, 109 ff), erinnert an eine Arbeit von Köglberger, 1991, 115 ff.

Diese Buchführungspflicht trat, wenn die Umsatzgrenze in zwei Kalenderjahren überstiegen wurde, mit dem Beginn des darauf zweitfolgenden Jahres ein. Da der Umsatz 1996 unter ATS 5 Mio lag, sind 1997 und 1998 die maßgebenden Jahre, sodass der Übergang erst zum 1. 1. 2000 notwendig gewesen wäre. Tatsächlich ist der Übergang zum 1. 1. 1996 erfolgt. Der Übergang von der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zur Bilanzierung erfolgte also freiwillig.

Für derartige Entscheidungen müssen Informationen herangezogen werden, die in der Zukunft liegen, und Abwägungen angestellt werden, die regelmäßig vom Steuerberater mit dem Steuerpflichtigen gemeinsam getroffen werden. Vom Buchsachverständigen konnte nicht nachvollzogen werden, wie und ob diese Besprechungen erfolgten, da dazu keine schriftlichen Entscheidungsgrundlagen vorgelegt wurden.

Im Gutachten wurden zu den verschiedenen Stichtagen und Geschäftsjahren ab 1996 die Steuerbelastungen errechnet, sowohl bei Gewinnermittlung durch Bilanzierung als auch bei der durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Ausdrücklich hat der Gutachter darauf hingewiesen, dass die Berechnungen auf der Ist-Entwicklung bis einschließlich 1998 beruhten, dass jedoch für die Beurteilung des Überganges der Informationsstand der Parteien zum Entscheidungszeitpunkt maßgebend sei,³⁵ also zu dem Zeitpunkt, in denen die Entscheidung getroffen wurde, bereits den Jahresabschluss 1996 als Bilanz und nicht als Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bei der Finanzverwaltung einzureichen. Die Steuererklärungen 1996 wurden im November 1997 abgegeben. Nach Aussage des Steuerberaters war auch maßgeblich, dass die finanzierenden Banken eine Bilanz verlangten und daher auch schon 1995 neben der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ein Status erstellt wurde, der die vorhandenen Aktiva und Passiva darstellt.

In der Anlage zum Gutachten wurden die Ergebnisse der Gewinn- und Verlustrechnung für die Jahre 1996 bis 1998 umgerechnet in Ergebnisse bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Weiters wurden die Übergangsgewinne und -verluste zu den Stichtagen 1. 1. 1997, 1. 1. 1998 und 1. 1. 1999 errechnet:

	IST	Variante 1	Variante 2	Variante 3
1996	B, Ü	E	E	E
1997	B	B, Ü	E	E
1998	B	B	B, Ü	E

B = Bilanzierung

E = Einnahmen-Ausgaben-Rechnung

Ü = Übergang von E/A-Rechnung zur Bilanzierung in diesem Jahr

In der Zusammenstellung wurden die Ergebnisse bei Bilanzierung, bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und das Übergangsergebnis gezeigt, weiters die Einkommensteuermessungsgrundlagen und die Einkommensteuer. Für den Einzelfall ergab sich, dass im Jahr 1996 noch ein Verlust bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung entstanden wäre, der

³⁵ Vgl Schlager, 2002a, 779.

nicht vorgetragen hätte werden können. Der Übergang zum 1. 1. 1997 hätte eine höhere Steuerbelastung ausgelöst. Damit zeigte sich, dass die Entscheidung zum 1. 1. 1996, zur Bilanzierung überzugehen und den Gewinn bereits 1996 durch Bilanzierung zu ermitteln, im Hinblick auf die von den Banken geforderten Informationsanforderungen und von der Höhe der zu erwartenden Steuerbelastungen richtig war.

Die Rechtslage hinsichtlich der Verlustvorträge bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern ab 1. 1. 2007 kann zu anderen Entscheidungsregeln führen, da die Verluste, die in den vorangegangenen drei Jahren entstanden sind, berücksichtigt werden.³⁶ Es sind somit nicht die Verluste der ersten drei Anlaufjahre auf „ewig“ vortragsfähig, sondern es fällt jährlich ein Verlust weg, auch wenn der Verlust nicht mit Gewinnen aufgerechnet werden konnte. Diese Regelung kann vorteilhaft sein, wenn sich zwischendurch ein Verlustjahr ergibt. Muss man damit rechnen, dass im ersten Jahr ein Verlust entsteht, der bis zum vierten Jahr nicht aufgebraucht werden kann, ist zu überlegen, gleich zu Beginn mit doppelter Buchhaltung und Betriebsvermögensvergleich die Gewinnermittlung durchzuführen.

6. Schlussbemerkung

Es war die Absicht dieses Beitrages, das aus der Beobachtung festgestellte Agieren und Reagieren eines Steuerberaters im Rahmen seiner Steuergestaltungsaufgabe zu zeigen.

Die Fallbeispiele sollten auch deutlich machen, dass vielfach unsichere Informationen und schlecht strukturierte Steuerstellungsprobleme vorhanden sind. Wenn anerkannt ist, dass Steuerpflichtige so gestalten dürfen, dass sie möglichst wenig Steuern zahlen und dies auch im wirtschaftlichen Wettbewerb unabdingbar ist, so muss die Steuerstellung immer im rechtlich zulässigen Rahmen erfolgen. Tipke beschreibt dies so: „Von seiner Mandantschaft ist der Steuerberater nicht unabhängig wie ein Richter von der Staatsgewalt, der er dient. ... Der Mandant kann den Beratungsvertrag kündigen. Gleichwohl: Obwohl der Steuerberater das Brot seiner Mandanten isst, darf er nicht uneingeschränkt deren Lied singen. Mit dem Gesetz nicht zu vereinbarende Wünsche oder Ansinnen von Mandanten darf er nicht erfüllen. Das kann ihn in Konfliktsituationen bringen, die er bestehen muss. ... Die Konfliktsituation wird nicht nur durch den einzelnen Mandanten verursacht, der auszuhaltende Konfliktdruck ist auch abhängig von der ethischen Grundhaltung des Berufsstandes als Ganzem. Und der Berufsstand lebt nicht im luftleeren Raum, sondern in der Gesellschaft unserer Zeit. Wird der Besitz materieller Güter praktisch zum obersten Wert einer Gesellschaft, schlägt dieser Geist nach und nach auf alle Professionen durch.“³⁷

Steuerberaterpersönlichkeiten, wie Walter Köglberger eine war, empfinden keinen Spagat zwischen Steuerpraxis und Steuertheorie. Das Wandern zwischen diesen zwei Welten wird als Bereicherung für die eigene Tätigkeit und für bessere Steuerproblemlösungen gesehen.

³⁶ Vgl. Pummerer/Baldauf, 2007, 600; s. auch EStR Rz 4526 ff und 4532a f.

³⁷ Tipke, 1993, 1366 f.

Literaturverzeichnis

Bendlinger, 2004

Die steueroptimale Gestaltung unternehmerischer Tätigkeit im Ausland – Perspektiven aus österreichischer Sicht, in: Guserl/Pernsteiner (Hrsg), Handbuch Finanzmanagement in der Praxis, Wiesbaden, 583–619.

Bertl, J., 1979

Aspekte der Steuerplanung in Österreich mit Hilfe der Teilsteuerverrechnung, Dissertation, Wien.

Bertl/Hirschler (Hrsg), 2006

Steuerliche Gewinnermittlung und Steuerbilanzpolitik, in: Bertl/Djanani/Eberhartinger/Kofler/Tumpel (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band II, Wien.

Breithecker/Klapdor/Passe, 2002

Modelle zur Steuerbilanzpolitik – Theorie ohne praktische Anwendung?, in: StuW 1/2002, 36–47.

Clausewitz, 2003

Vom Kriege, in: Oetinger/Ghyczy/Bassford (Hrsg), Strategie denken, München.

Djanani/Pummerer, 2006a

Methodologische Grundlagen, in: Bertl/Djanani/Eberhartinger/Kofler/Tumpel (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre. Theorien und Methoden, Steuerarten und Abgabeverfahren, Band I, 2. Auflage, Klagenfurt/Salzburg, 1–22.

Djanani/Pummerer, 2006b

Internationale Steuerplanung, in: Bertl/Djanani/Eberhartinger/Kofler/Tumpel (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band V, Wien.

Ehrke-Rabel, 2007

Zur Bindungswirkung von finanzbehördlichen Auskünften in Steuersachen, in: Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Ertragssteuern in Wissenschaft und Praxis, Festschrift Doralt, Wien, 19–33.

Freidank (Hrsg), 1998

Rechnungslegungspolitik. Eine Bestandsaufnahme aus handels- und steuerrechtlicher Sicht, Berlin.

Gassner, 2001

Steuergestaltung als Vorstandspflicht, in: Bernat/Böhler/Weilinger (Hrsg), Zum Recht der Wirtschaft, Festschrift Krejci, Erster Band, Wien, 605–624.

Gassner, 2000

Steuergestaltung als Unternehmensprojekt, Festschrift Risak, <http://www.wu-wien.ac.at/inst/unternfg/risak/texte/htm/gassner/gassl.htm>.

Hackl/Schlager, 2006

Die Stellung des Abgabepflichtigen bzw seines Wirtschaftstreuhänders im steuerlichen Betriebsprüfungsverfahren, in: Koller/Schuh/Woischitzschlagger (Hrsg), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung, 16. Lieferung, 1–58.

Helml, 2003

Steuerplanung und Steuercontrolling bei Risikofinanzierung unter besonderer Berücksichtigung von Haftungsaspekten für Wirtschaftstreuhänder, in: Kofler/Polster-Grüll (Hrsg), Private Equity & Venture Capital, Wien, 631–683.

Hirschler, 2007

UGB-Anpassung – vergebene Chance zur Vereinheitlichung der Gewinnermittlungsvorschriften, in: Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, Festschrift Doralt, Wien, 109–126.

Jacobs, 2004

Stand und Entwicklungstendenzen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: StuW 3/2004, 251–259.

Kappler, 2000

Steuerbilanzpolitik kleiner und mittlerer Unternehmen unter Berücksichtigung der jüngsten Entwicklungen des Steuerrechts. Theorie und Empirie, Bonn/Berlin.

Kofler/Kofler/Urnik, 2004

Handbuch Betriebsaufgabe und Wechsel der Gewinnermittlung, 2., wesentlich überarbeitete Auflage, Wien.

Köglberger, 1997

Übergangsgewinn und halber Steuersatz. Kritische Anmerkungen zum BMF-Erlass. Rechtsansicht des BMF zur Außerordentlichkeit der Einkünfte und zum freiwilligen Wechsel der Gewinnermittlungsart, in: SWK 1997, 397–403.

Köglberger, 1991

Vereinheitlichung der Bilanzierungsvorschriften gemäß § 4 Abs 1 und § 5 EStG 1988? RLG als Ansatz für eine „Bereinigung“ ungeeignet, in: SWK, 8/1991, 115–116.

Leitner/Moringe, 2007

Steuerhinterziehung. Risiken vorhersehen, vermeiden, bewältigen, Wien.

Lion, 1931

Gesetzlich erlaubte Steuerersparungen, Berlin/Wien.

Mayr, 2007

Der Wechsel der steuerlichen Gewinnermittlung, in: Pülzl/Partl (Hrsg), Steuerberatung im Synergiebereich von Praxis und Wissenschaft, Festschrift Pircher, Wien, 67–74.

Mitterlehner, 2004

Steuerliches Risikomanagement, in: Guserl/Pernsteiner (Hrsg), Handbuch Finanzmanagement in der Praxis, Wiesbaden, 559–582.

Pühringer, 1997

Rechtsgewinnung als Element der einzelwirtschaftlichen Steuergestaltung, in: StuW 2/1997, 97–115.

Pummerer/Baldauf, 2007

Anlaufverluste nach dem KMU-Förderungsgesetz. Erhebliche Nachteile im Bereich der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Neuregelung ab 2007, in: SWK 2007, 600–605.

Rose, 2006a

Über die Entstehung von „Dummensteuern“ und ihre Vermeidung, Festschrift Tipke, 1995, Wiederabdruck in: Rose (Hrsg), Steuerberatung und Wissenschaft. Aufsätze aus vier Jahrzehnten, Berlin, 291–301.

Rose, 2006b

Ein Grundgerüst planungsrelevanter Steuerrechtsrisiken, Festschrift Schneider, 1995, Wiederabdruck in: Rose (Hrsg), Steuerberatung und Wissenschaft. Aufsätze aus vier Jahrzehnten, Berlin, 279–290.

Rose, 2006c

Grundgerüst einer theoretischen betriebswirtschaftlichen Steuerwirkungslehre, Festschrift Gutenberg, 1982, Wiederabdruck in: Rose (Hrsg), Steuerberatung und Wissenschaft. Aufsätze aus vier Jahrzehnten, Berlin, 189–216.

Rose, 1992

Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. Eine Einführung für Fortgeschrittene, 3. Auflage, Wiesbaden.

Rose/Glorius-Rose, 2002

Steuerplanung und Gestaltungsmissbrauch – Eine Auswertung der jüngeren Rechtsprechung des BFH zu § 42 AO, 3., überarbeitete und erweiterte Auflage, Bielefeld.

Rödter, 1991

Gestaltungssuche im Ertragssteuerrecht, Wiesbaden.

Rückle, 1983

Normative Theorie der Steuerbilanzpolitik, Wien.

Schlager, 2005

Aspekte des Steuercontrolling, in: Feldbauer-Durstmüller/Schwarz/Wimmer (Hrsg), Handbuch Controlling und Consulting, Festschrift Stiegler, Wien, 613–659.

Schlager, 2002a

Das betriebswirtschaftliche Gutachten und die (Buch-)Sachverständigentätigkeit in Krise, Sanierung und Insolvenz, in: Feldbauer-Durstmüller/Schlager (Hrsg), Krisenmanagement – Sanierung – Insolvenz, 2. unveränderte Auflage, Wien, 779–806.

Schlager, 1999a

Vom Nutzen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. Ein Beitrag zum 80-jährigen Fachjubiläum, in: Der Wirtschaftstreuhandler, Millenniumsausgabe November 1999, Wien, 220–228.

Schlager, 1999b

Die Bilanzierung von Werkzeugen, Formen und Modellen aus bilanzpolitischer Sicht, in: Bertl/Mandl (Hrsg), Rechnungswesen und Controlling, Festschrift Egger, Wien, 185–201.

Schlager, 1993

Gravierende Beeinträchtigung der Steuerrechtssicherheit. Rückwirkende Änderung der Übergangsgewinn(verlust)regelung verfassungswidrig, in: SWK 09/1993, 437–440.

Schlager, 1991

Steuercontrolling von Personengemeinschaften, in: Kofler/Jacobs (Hrsg), Rechnungswesen und Besteuerung der Personengesellschaften, Festschrift Vodrazka, Wien, 125–145.

Schlager, 1979

Einfluss der Steuerrechtsprognose auf die Risikopolitik der Unternehmung, in: Heigl/Uecker (Hrsg), Betriebswirtschaftslehre und Recht, Wiesbaden, 329–378.

Schlager, 1978

Die unternehmerische Steergestaltung; Planung – Durchsetzbarkeit – Grenzen, Wien.

Schlager, St. 2002b

Abweichendes Geschäfts- und Wirtschaftsjahr. Wirkungen und Gestaltungen im Steuerrecht und Rechnungswesen, Diplomarbeit, Linz, 59 f.

Schneeloch, 2005

Gedanken zum Stand und zum Selbstverständnis der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: Siegel/Kirchdorf/Schneeloch/Schramm (Hrsg), Steuertheorie, Steuerpolitik und Steuerpraxis, Festschrift Bareis, Stuttgart, 251–274.

Schneeloch, 1994

Besteuerung und betriebliche Steuerpolitik, Band 2, München.

Schneider, 2002

Steuerlast und Steuerwirkung. Einführung in die steuerliche Betriebswirtschaftslehre, München, Wien.

Schneider, 1994

Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, 6. Auflage, Wiesbaden.

Tipke, 1993

Die Steuerrechtsordnung, Band III, Köln.

Wagner, 2006

Steuersysteme, in: Handelsblatt (Hrsg), Wirtschaftslexikon. Das Wissen der Betriebswirtschaftslehre, Band 10, Stuttgart, 5459–5466.