

Hilber

ABC DER STEUERN

IM PRIVAT- UND UNTERNEHMENSBEREICH

Die wichtigsten Steuern im Überblick mit konkreten Anwendungsbeispielen

- BudgetbegleitG 2024
- GemeinnützigkeitsreformG 2023
- ProgressionsabgeltungsG 2024
- Flexible Kapitalgesellschaften

11. Auflage

Hilber

ABC der Steuern im Privat- und Unternehmensbereich

ABC der Steuern im Privat- und Unter- nehmensbereich

**Die wichtigsten Steuern im Überblick
mit konkreten Anwendungsbeispielen**

Prof. Univ.-Lekt. MMag. Dr. Klaus Hilber
Steuerberater

11. Auflage

Linde

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Hinweis: Aus Gründen der leichten Lesbarkeit wird auf eine geschlechtsspezifische Differenzierung verzichtet. Entsprechende Begriffe gelten im Sinne der Gleichbehandlung für alle Geschlechter.

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere die Rechte der Verbreitung, der Vervielfältigung, der Übersetzung, des Nachdrucks und der Wiedergabe auf fotomechanischem oder ähnlichem Wege, durch Fotokopie, Mikrofilm oder andere elektronische Verfahren sowie der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, dem Verlag vorbehalten.

Es wird darauf verwiesen, dass alle Angaben in diesem Fachbuch trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr erfolgen und eine Haftung des Autors oder des Verlages ausgeschlossen ist.

ISBN 978-3-7073-4814-9 (Print)
ISBN 978-3-7094-1296-1 (E-Book-PDF)

© Linde Verlag Ges.m.b.H., Wien 2024
1210 Wien, Scheydgasse 24, Tel.: 01/24 630
www.lindeverlag.at

Druck: Hans Jentzsch & Co GmbH
1210 Wien, Scheydgasse 31
Dieses Buch wurde in Österreich hergestellt.



Gedruckt nach der Richtlinie des
Österreichischen Umweltzeichens
„Druckerzeugnisse“, Druckerei
Hans Jentzsch & Co GmbH,
UW-Nr. 790



Vorwort zur 11. Auflage

Zwischen der vorigen Auflage und dieser liegen mehrere sog „Corona-Jahre“, in denen der Schwerpunkt des Gesetzgebers nicht im eigentlichen Steuerrecht lag. Mit der **Öko-Steuerreform 2022** waren wieder zahlreiche Änderungen im Steuerrecht gegeben (zB Wiedereinführung des Investitionsfreibetrages).

Die Öko-StRef 2022 wurde allerdings von der nachfolgend eingetretenen Bekämpfung der Teuerung bzw Energiesteigerungen überlagert. Zahlreiche **Anti-Teuerungspakete** und die **Abgabenänderungsgesetze 2022 und 2023** brachten daher überraschende Änderungen im Steuerrecht mit sich.

Mit der sog Abschaffung der kalten Progression brach im Einkommensteuerbereich eine neue Ära an, werden nun seit 2023 Jahr für Jahr der Steuertarif sowie die Absetzbeträge neu festgesetzt, das geschieht im Rahmen einer gesetzlichen Automatik mit einer **Inflationsanpassungs-VO 2024** sowie dem **ProgressionsabgeltungsG 2024**.

Alle Ausführungen in allen Kapiteln geben die Rechtslage zum 1. März 2024 wieder. Wegen der Komplexität wurde auf die Darstellung der Rechtslage vorher sowie auf einige Übergangsbestimmungen verzichtet.

Dieses Buch wird bereits seit Jahren bei (Bilanz-)Buchhalterkursen und an Hochschulen eingesetzt, auf Verständlichkeit wurde daher wieder besonderer Wert gelegt.

Der Autor ist erreichbar unter www.khwt.at.

Viel Spaß im Steuerrecht wünscht Ihnen

Mutters bei Innsbruck, Jänner 2024 Prof. Univ.-Lekt. StB MMag. Dr. Klaus Hilber

Vorwort zur 1. Auflage

Das vorliegende „*ABC der Steuern im Privat- und Unternehmensbereich*“ wurde von Dr. Stefan Grabher, Universitätsassistent am Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen der Universität Innsbruck, und MMag. Dr. Klaus Hilber, Mitarbeiter einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in Innsbruck, verfasst.

Ziel dieses Buches ist es, Studierenden, Praktikern und Interessierten einen Einstieg in die Welt der Steuern – im privaten wie im unternehmerischen Bereich – zu geben. Ein besonderes Anliegen der Autoren war es, neben der Möglichkeit

zum Erwerb von Grundlagenwissen durch das Herausarbeiten interessanter steuerlicher Details auch Lesern mit hohen Ansprüchen ein brauchbares Fachbuch zu bieten.

Ausgehend von einer Vorstellung der Grundlagen des Steuersystems werden die in Österreich geltenden Hauptsteuern (ESt, KSt, USt) systematisch dargestellt. Um den Interessierten schon zu Beginn ihrer Auseinandersetzung mit Steuern einen Überblick über das geltende Steuersystem zu ermöglichen, wurde weiters auf wichtige Abgaben in ausgewählten Bereichen näher eingegangen (zB ErbSt, Energiebesteuerung, Gebühren). Dabei darf allerdings nicht übersehen werden, dass der Zielsetzung dieses Buches ein systematischer und leicht verständlicher Abriss der Abgaben weit besser entspricht als eine – auch nur nahezu – vollständige Wiedergabe des geltenden Rechts.

In den jeweiligen Kapiteln wird der Stoff durch zahlreiche Beispiele wiederholend erklärt und zusammengefasst. Außerdem sind wichtige Details graphisch hervorgehoben, um eine schnellere Wiederholung des gesamten Stoffes zu ermöglichen. In die einzelnen Abschnitte wurden auch Erkenntnisse der Höchstgerichte eingearbeitet.

Neben dem Problembereich der steuerlichen Liebhaberei, auf den in leicht verständlicher Form in einem eigenen Kapitel näher eingegangen wird, rundet die Vermittlung von Basiskonzepten im Bereich des Verfahrensrechts die Palette des Stoffes ab. Seit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union ist die Bezugnahme auf die EU essenziell. Als eines der ersten Lehrbücher in diesem Bereich haben wir uns darüber hinaus mit dem Thema „Steuern in der EU“ befasst.

Erwähnt soll auch werden, dass wir dem Leser mehr als ein gewöhnliches Stichwortverzeichnis bieten wollen. Aus diesem Grunde haben wir am Ende des Buchs ein kurzes Glossar verfasst. Darin findet der Leser die verschiedensten Begriffe, die natürlich nicht umfassend und detailliert erläutert werden können, sondern nur eine schnelle Einordnung der Begriffe zum Ziel haben.

Um Aktualität bemüht haben wir die UStG-Nov 1996, das AbgÄG 1996 und das EU-AbgÄG 1996 bereits berücksichtigt. Im Anhang findet sich schließlich eine Sammlung der gebräuchlichen „Steuer-Formulare“ und aktueller Steuer-Erlässe.

Innsbruck, im März 1997

Stefan Grabher

Klaus Hilber

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Abbildungsverzeichnis	XXIII
Abkürzungsverzeichnis	XXV

Erstes Kapitel

Grundlagen der Besteuerung

1. Grundbegriffe der Besteuerung	1
1.1. Begriff der „Steuern“ und „Abgaben“	1
1.2. Arten von Steuern	2
1.3. Steuersubjekt, Steuerobjekt	5
1.4. Steuerbemessungsgrundlage, Steuersatz, Steuertarif	5
1.5. Durchschnittssteuersatz, Grenzsteuersatz	6
1.6. Freibetrag, Freigrenze, Absetzbetrag	7
1.7. Steuerschuldner, Steuerzahler, Steuerdestinatar, Steuerträger	7
1.8. Unterscheidung steuerbar/nicht steuerbar/steuerpflichtig/ steuerfrei	8
2. Rechtsquellen	10

Zweites Kapitel

Die Einkommensteuer

1. Charakterisierung	13
1.1. Erfassung persönlicher Leistungsfähigkeit	13
1.2. Erhebungsformen der ESt	15
1.3. Aufbau des EStG	16
2. Die Steuerpflicht	17
2.1. Persönliche Steuerpflicht	17
2.1.1. Unbeschränkte Steuerpflicht	18
2.1.2. Beschränkte Steuerpflicht	20
2.1.3. Zurechnung der Einkünfte	23
2.2. Sachliche Steuerpflicht	25
2.2.1. Die Einkunftsarten im Detail	26
2.2.1.1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	26
2.2.1.1.1. Nebenbetriebe	29
2.2.1.1.2. Nebenerwerbe und Nebentätigkeiten	29
2.2.1.2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit	32
2.2.1.2.1. Freiberufliche selbständige Tätigkeit	32
2.2.1.2.2. Sonstige selbständige Tätigkeit	33
2.2.1.3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb	35

2.2.1.4.	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	37
2.2.1.5.	Einkünfte aus Kapitalvermögen	40
2.2.1.6.	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	45
2.2.1.7.	Sonstige Einkünfte	50
2.2.2.	Steuerbefreiungen und damit zusammenhängende Aufwendungen	55
2.2.2.1.	Steuerbefreiungen gem § 3	55
2.2.2.2.	Nicht steuerbare Vermögensmehrungen	57
2.2.3.	Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben (§ 20)	58
2.2.4.	Veräußerungsgewinne iSd § 24	60
2.2.4.1.	Veräußerung eines ganzen Betriebes	61
2.2.4.2.	Veräußerung eines Teilbetriebes	62
2.2.4.3.	Betriebsaufgabe	62
2.2.4.4.	Ermittlung des Veräußerungsgewinnes	63
2.2.4.5.	Steuerliche Begünstigungen für Veräußerungs- gewinne	64
2.2.4.5.1.	Freibetrag gem § 24 Abs 4 EStG	64
2.2.4.5.2.	Anrechnung von Grunderwerbsteuer gem § 24 Abs 5 EStG	65
2.2.4.5.3.	Grundstücksbegünstigung gem § 24 Abs 6 EStG	65
3.	Die Ermittlung der Einkünfte und der ESt	67
3.1.	Schematischer Überblick	67
3.1.1.	Schema der Einkommensteuerermittlung	67
3.1.2.	Die Höhe der Einkommensteuer (Steuertarif)	68
3.2.	Die Ermittlung der Einkünfte	68
3.2.1.	Unterscheidung in betriebliche/außerbetriebliche, Haupt- und Nebeneinkunftsarten	69
3.2.2.	Die Berechnung des Gewinns bei den betrieblichen Einkunftsarten	69
3.2.2.1.	Die einzelnen Gewinnermittlungsarten	70
3.2.2.2.	Charakteristika der Gewinnermittlungsarten	74
3.2.2.2.1.	UGB-Bilanz (uneingeschränkter Betriebsvermögens- vergleich)	74
3.2.2.2.2.	Steuerbilanz (eingeschränkter Betriebsvermögens- vergleich)	76
3.2.2.2.3.	Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (EAR)	76
3.2.2.2.4.	Basispauschalierung	78
3.2.2.2.5.	Mini-Betriebs-Pauschalierung	79
3.2.2.3.	Zusammenhang zwischen Gewinnermittlungsarten und Einkunftsarten	81

3.2.2.4.	Gegenüberstellung Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und Bilanzierung gem § 4 Abs 1	83
3.2.2.4.1.	Gemeinsamkeiten	83
3.2.2.4.2.	Abweichungen gegenüber Bilanzierung	83
3.2.2.5.	Investitionsbegünstigungen für den betrieblichen Bereich	84
3.2.2.6.	Gewinnfreibetrag (GFB – § 10)	84
3.2.2.7.	Investitionsfreibetrag (IFB – § 11)	87
3.2.3.	Die Berechnung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten	89
3.2.3.1.	Der Begriff der Einnahmen	89
3.2.3.2.	Der Begriff der Werbungskosten	90
3.2.4.	Verluste	93
3.2.4.1.	Verlустаusgleich	93
3.2.4.2.	Relatives Verlустаusgleichsverbot	94
3.2.4.3.	Sonderbestimmungen für Sondersteuersatzverluste ...	94
3.2.4.4.	Wartetastenverluste (absolutes Verlустаusgleichsverbot)	95
3.2.4.5.	75-%-Grenzen der Verlustverwertung	95
3.2.4.6.	Verlustvortrag (Verlustabzug)	96
3.2.5.	Einheitliche und gesonderte Gewinnermittlung (Feststellungsverfahren)	97
3.3.	Die Ermittlung der ESt	98
3.3.1.	Sonderausgaben	98
3.3.1.1.	Zu den unbegrenzt abzugsfähigen Sonderausgaben zählen	99
3.3.1.2.	Pauschalierte Öko-Sonderausgaben	101
3.3.1.2.1.	Voraussetzungen	101
3.3.1.2.2.	Höhe – jährlicher Pauschalbetrag	103
3.3.1.3.	Andere begrenzte Sonderausgaben	104
3.3.2.	Außergewöhnliche Belastungen	105
3.3.3.	Sanierungsgewinne	108
3.3.4.	Freibetrag gem § 105	108
3.3.5.	Veranlagungsfreibetrag	108
3.3.6.	Anwendung des Einkommensteuertarifs	109
3.3.6.1.	Absetzbeträge	109
3.3.6.1.1.	Familienbonus Plus	111
3.3.6.1.2.	Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbetrag	112
3.3.6.1.3.	Kinderabsetzbetrag und Unterhaltsabsetzbetrag	113
3.3.6.1.4.	Verkehrsabsetzbetrag	114

3.3.6.1.5.	Pendlereuro	115
3.3.6.1.6.	Pensionistenabsetzbetrag	115
3.3.6.2.	Tarifermäßigungen	115
3.3.6.2.1.	Verteilung auf mehrere Jahre	116
3.3.6.2.2.	Halbsatzbesteuerung	116
3.3.6.2.3.	Außerordentliche Einkünfte	117
3.3.6.2.4.	Besondere Waldnutzung	118
3.3.6.2.5.	Patente	118
3.3.6.2.6.	Exkurs: Besondere (fixe) Steuersätze („Sondersteuersätze“)	118
3.3.7.	EST-Rückerstattung („Negativsteuer“)	118
3.4.	Exkurs: Einhebung der EST beschränkt Steuerpflichtiger	120
4.	Die veranlagte EST	123
4.1.	Charakterisierung	123
4.2.	Allgemeine Bestimmungen zur Veranlagung (§ 39)	123
4.3.	Pflicht zur Veranlagung	124
4.3.1.	Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften (§ 41)	124
4.3.1.1.	Pflichtveranlagung (§ 41 Abs 1)	124
4.3.1.2.	Freiwillige und antragslose Veranlagung (§ 41 Abs 2)	124
4.3.2.	Veranlagung außerhalb der Lohnsteuerpflichtigen (§ 42)	125
4.4.	Vorauszahlungen	126
4.5.	Veranlagung bei beschränkter Steuerpflicht	126
5.	Mitunternehmerschaften	128
5.1.	Begriff der Mitunternehmerschaft	128
5.2.	Erscheinungsformen der Mitunternehmerschaft	128
5.3.	Gewinnermittlung bei einer Mitunternehmerschaft	129
5.3.1.	Einkünfte	129
5.3.2.	Gewinnermittlung	130
5.4.	Leistungsbeziehungen und Leistungsvergütungen	131
5.4.1.	Leistungsbeziehungen zwischen Mitunternehmer- schaft und Gesellschafter als Privatperson	131
5.4.2.	Leistungsbeziehungen zwischen Mitunternehmer- schaft und einem weiteren Betrieb des Gesell- schafers	132
6.	Besonderheiten, Aktuelles und Judikatur	133
6.1.	Mitteilungspflicht (§ 109a)	133
6.2.	Mitteilungspflicht für Auslandszahlungen (§ 109b)	134
6.3.	Entscheidungen des VwGH	134

Drittes Kapitel

Lohnsteuer als besondere Erhebungsform der ESt und Sozialversicherung

1. Charakterisierung	137
1.1. Leistungen, die der Steuer unterliegen	138
1.2. Sachbezüge (sonstige Vorteile)	138
1.3. Leistungen, die nicht der Steuer unterliegen	139
1.3.1. Arbeitskleidung	139
1.3.2. Auslagenersatz	139
1.3.3. Ausbildungskosten	140
1.3.4. Aufwendungen aus Anlass einer Dienstreise	140
1.3.5. Umzugskostenvergütungen	143
1.3.6. Beiträge zu einer Pensionskasse	143
2. Besteuerung des laufenden Arbeitslohnes	145
2.1. Steuertarif	145
2.2. Dienstverhältnis zwischen nahen Angehörigen	145
2.3. Lohnzahlungszeitraum	145
2.4. Berechnung und Abfuhr der Lohnsteuer	145
3. Besteuerung der sonstigen Bezüge (Sonderzahlungen)	147
4. Besteuerung von Zulagen und Zuschlägen	149
4.1. Zulagen	149
4.2. Zuschläge	149
5. Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen	151
6. Veranlagung, Freibetragsverfahren, Aufrollung	153
6.1. Veranlagung und Freibetragsverfahren	153
6.2. Aufrollung	153
7. Pflichten des Arbeitgebers	155
8. Sozialversicherung	156
8.1. ASVG	156
8.2. Geringfügig Beschäftigte	156
8.3. Höchstbeiträge	157
8.4. ASVG-Beiträge	157
8.5. Versicherungspflicht bei Geschäftsführern und Gesellschaftern	157
9. Dienstverhältnisse und Selbständigkeit	158
9.1. Echtes Dienstverhältnis	158
9.2. Freier Dienstvertrag	158
9.3. Neue Selbständige	158
9.4. Sozialversicherung für Einzelunternehmer und Gesellschafter ...	159
10. Zusammenarbeit von Sozialversicherungsträgern und Finanzverwaltung	161
11. Besonderheiten, Aktuelles und Judikatur	162

Viertes Kapitel

Kapitalertragsteuer und Immobilienertragsteuer als besondere Erhebungsformen der ESt

1.	Kapitalertragsteuer (KESt)	167
1.1.	Charakterisierung	167
1.2.	Steuerpflichtige Kapitalerträge	169
1.2.1.	Einkünfte aus Kapitalvermögen	169
1.2.1.1.	Einkünfte aus der Überlassung von Kapital	169
1.2.1.2.	Realisierte Wertsteigerungen	170
1.2.1.3.	Derivate	171
1.2.1.4.	Einkünfte aus Kryptowährungen	171
1.2.1.4.1.	Laufende Einkünfte aus Kryptos (§ 27b Abs 2)	172
1.2.1.4.2.	Realisierte Krypto-Wertsteigerungen (§ 27b Abs 3)	173
1.2.2.	Inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen	174
1.2.3.	Ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen	176
1.3.	Befreiung von der KESt	176
1.4.	Höhe und Einhebung der KESt	178
1.4.1.	Steuersätze und Bemessungsgrundlage	178
1.4.2.	Steuerschuldner und Haftung	179
1.4.3.	Entstehen der Steuerschuld	179
1.4.4.	Abfuhr und Fälligkeit der KESt	180
1.4.4.1.	Abfuhr der KESt bei Dividenden	180
1.4.4.2.	Abfuhr der KESt bei Geldeinlagen und sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten	180
1.4.4.3.	Abfuhr der KESt bei Wertsteigerungen & Derivaten	180
1.4.4.4.	Abfuhr der KESt bei Kryptowährungen	181
1.5.	Endbesteuerung, Steuerabgeltung & Regelbesteuerung	181
1.5.1.	Unterschied der Endbesteuerung zur Steuerabgeltungswirkung	181
1.5.2.	Voraussetzungen und Wirkung der Endbesteuerung ...	182
1.5.2.1.	Endbesteuerung bei natürlichen Personen	183
1.5.2.2.	Endbesteuerung bei Körperschaften	184
1.5.3.	Option auf Regelbesteuerung	184
1.5.4.	Auswirkungen des Regelbesteuerungsantrages	186
1.6.	Verlustverwertung	186
1.7.	Inkrafttreten und Übergangsbestimmungen	189
1.7.1.	Erweiterung KESt-Abzug im Jahr 2012	189
1.7.2.	Einbeziehung Krypto-Einkünfte ab 2022	191
2.	Immobilienertragsteuer (ImmoESt)	192
2.1.	Charakterisierung	192
2.2.	Begriffe	192
2.3.	Steuerbefreiungen	193

2.4.	Berechnung des Veräußerungsgewinnes	194
2.4.1.	Veräußerungsgewinn bei Neuvermögen	194
2.4.2.	Veräußerungsgewinn bei Altvermögen	195
2.4.3.	Veräußerungsverluste	196
2.5.	Steuersätze	197
2.6.	Endbesteuerung und Abgeltungswirkung	197
2.7.	Einhebung und Fälligkeit der Steuer	198

Fünftes Kapitel

Körperschaftsteuer – KStG 1988

1.	Charakterisierung	199
1.1.	Trennungsprinzip	199
1.2.	KSt und Endbesteuerungs-KEST	200
1.3.	Mindestkörperschaftsteuer	201
2.	Steuerpflicht	203
2.1.	Persönliche Steuerpflicht	203
2.2.	Inländische juristische Personen des privaten Rechts	203
2.3.	Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts	204
2.4.	Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen	205
2.5.	Beschränkte – unbeschränkte Steuerpflicht	205
2.6.	Steuerbefreiungen	206
2.7.	Beginn und Ende der Steuerpflicht	207
3.	Sachliche Steuerpflicht	208
3.1.	Einkommen und Einkommensermittlung	208
3.1.1.	Grundsätze	208
3.1.1.1.	Einkunftsarten	208
3.1.1.2.	Gewinnermittlungsart	208
3.1.1.3.	Besteuerungszeitraum	209
3.1.1.4.	Einlagen, Entnahmen und Einkommens- verwendung	209
3.1.2.	Sonderausgaben (§ 8 Abs 4)	211
3.1.3.	Abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben (§ 11) ...	212
3.1.4.	Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben (§ 12)	213
3.1.4.1.	Allgemein	213
3.1.4.2.	Fremdfinanzierungszinsen im Konzern (Z 9)	214
3.1.4.3.	Zinsen und Lizenzen im Konzern (Z 10)	215
3.1.4.4.	Aufwendungen iZm steuerneutralen Einnahmen (§ 12 Abs 2)	215
3.1.4.5.	Teilwertabschreibung und Veräußerungsverluste bei Beteiligungen (§ 12 Abs 3)	216

3.1.4.5.1.	Zu 1 – Ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung/ Veräußerungsverluste der Beteiligung	216
3.1.4.5.2.	Zu 2 – Siebentelverteilung für abzugsfähige Teilwert- abschreibungen und abzugsfähige Veräußerungs- verluste einer zum AV gehörenden Beteiligung	217
3.2.	Einlagen & Einlagenrückzahlungen – Evidenzkonten	218
3.2.1.	Aus der Sicht der Gesellschaft	218
3.2.2.	Aus der Sicht des Gesellschafters	220
3.3.	Unternehmensgruppe	221
3.3.1.	System der Unternehmensgruppe	221
3.3.2.	Grundbegriffe in der Unternehmensgruppe	222
3.3.3.	Voraussetzungen für die Gruppenbildung	222
3.3.4.	Steuerliche Wirkungen der Gruppenbildung	223
3.4.	Beteiligungserträge und internationale Schachtelbeteiligungen	224
3.4.1.	Inländische Beteiligungserträge	224
3.4.2.	Internationale Beteiligungserträge	224
3.5.	Hinzurechnungsbesteuerung	225
4.	Tarif und Einhebung	227
4.1.	Steuersatz	227
4.2.	Einhebung der Steuer	227
5.	Besonderheiten, Aktuelles und Judikatur	229
5.1.	Rechtsansichten des BMF	229
5.2.	Judikatur	229
5.3.	Gewinnverwendung in einer GmbH – Gesellschaftsrecht	229
5.4.	Privatstiftungen	230
5.4.1.	Eingangsbesteuerung	231
5.4.2.	Ausgangsbesteuerung	232
5.4.3.	Besteuerung bei den Begünstigten	232

Sechstes Kapitel

Umsatzsteuer – UStG 1994

1.	Charakterisierung	233
1.1.	Mehrwertsteuer	233
1.2.	Bestimmungslandprinzip versus Ursprungslandprinzip	234
1.2.1.	Bestimmungslandprinzip	234
1.2.2.	Ursprungslandprinzip	235
1.3.	Einheitlichkeit der Leistung	236
2.	Steuerpflicht	239
2.1.	Sachliche Steuerpflicht (Steuergegenstand)	239
2.1.1.	Lieferung	242
2.1.2.	Sonstige Leistung	243
2.1.3.	Spezielle Abgrenzung: Werklieferung – Werk- leistung	244

2.1.4.	Eigenverbrauch (EV)	245
2.1.4.1.	Verwendungseigenverbrauch (Nutzung oder Entnahme)	246
2.1.4.2.	Eigenverbrauch durch sonstige Leistungen (Dienstleistungseigenverbrauch)	247
2.1.4.3.	Aufwands-Eigenverbrauch	248
2.1.4.4.	Übersicht Eigenverbrauchsbesteuerung	249
2.1.5.	Einfuhr von Gegenständen	250
2.1.6.	Ort der Lieferung	251
2.1.6.1.	Grundsatzregel des § 3 Abs 7	251
2.1.6.2.	Beförderungs- und Versendungsfall (§ 3 Abs 8)	251
2.1.6.3.	Beförderungs- und Versendungslieferung aus dem Drittlandsgebiet (§ 3 Abs 9)	252
2.1.6.4.	Einfuhr-Versandhandel (§ 3 Abs 3a iVm Abs 8a)	252
2.1.7.	Reihengeschäft	256
2.1.8.	Ort der sonstigen Leistung	257
2.1.8.1.	Unternehmer – Nichtunternehmer und General- klauseln	258
2.1.8.2.	Sonstige Leistungen iZm einem Grundstück	261
2.1.8.3.	Beförderungsleistungen	264
2.1.8.4.	Tätigkeitsleistungen	264
2.1.8.5.	Eintrittskarten	265
2.1.8.6.	Vermietung von Beförderungsmitteln	266
2.1.8.7.	Elektronisch erbrachte Dienstleistungen & ähnliche ...	267
2.1.8.8.	Katalogleistungen	268
2.1.8.9.	Besorgungsleistung	269
2.1.8.10.	Vermittlungsleistung	270
2.1.9.	Steuerüberbindung (Reverse Charge) gem § 19	271
2.1.9.1.	Steuerüberbindung allgemein	271
2.1.9.2.	Steuerüberbindung bei Bauleistungen (§ 19 Abs 1a) ...	273
2.1.9.2.1.	Bauleistungen an einen Unternehmer, der seinerseits mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt ist (sog Auftragsfall)	274
2.1.9.2.2.	Bauleistungen an einen Unternehmer, der seinerseits üblicherweise Bauleistungen erbringt (sog Listen-Fall)	275
2.1.9.3.	Weitere Fälle der Steuerüberbindung	276
2.2.	Persönliche Steuerpflicht (der Steuerpflichtige)	276
2.2.1.	Nachhaltige Tätigkeit	277
2.2.2.	Erzielung von Einnahmen	277
2.2.3.	Selbständigkeit	277
2.2.3.1.	Selbständigkeit bei natürlichen Personen	277

2.2.3.2.	Selbständigkeit bei juristischen Personen	277
2.2.4.	Grundsatz der Unternehmenseinheit	278
3.	Bemessungsgrundlage	279
4.	Steuerbefreiungen	281
4.1.	Echte Steuerbefreiungen	281
4.1.1.	Ausfuhrlieferungen (Export)	281
4.2.	Unechte Steuerbefreiungen	282
4.2.1.	Umsätze der Kleinunternehmer	283
4.2.2.	Vermietung und Verpachtung von Geschäftsräumen	285
5.	Steuersätze	288
6.	Ausstellung von Rechnungen	292
6.1.	Form einer Rechnung	292
6.2.	Unrichtiger Steuerausweis	293
6.3.	USt-Schuld kraft Rechnungslegung (unberechtigter Steuerausweis)	294
6.4.	Rechnungsberichtigung	294
7.	Vorsteuerabzug	296
7.1.	Vorsteuerabzug gemäß den Aufzeichnungen	296
7.2.	Vorsteuerabzug nach Durchschnittssätzen	297
7.2.1.	Gesetzliche Pauschalierungen	297
7.2.2.	Pauschalierung durch Verordnung	297
7.2.3.	Vorsteuerabzug aus Verpflegungsmehr- und Nächtigungsaufwand	298
7.3.	Vorsteuerrückerstattung für ausländische Unternehmen	299
7.3.1.	Berechtigte Unternehmer	299
7.3.2.	Erstattungszeitraum	299
7.3.3.	Verfahren für Drittunternehmer	299
7.3.4.	Verfahren für Unternehmer aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet	300
7.4.	Berichtigung der Vorsteuer bei Änderung des Verwendungszweckes	300
7.4.1.	Vorsteuerberichtigung bei Anlagevermögen	300
7.4.1.1.	Begriff der Änderung der Verhältnisse	301
7.4.1.2.	Zeitpunkt der Änderung	301
7.4.1.3.	Ausmaß der Berichtigung	302
7.4.1.4.	Berichtigungszeitraum	302
7.4.1.5.	Bagatelgrenze	304
7.4.2.	Vorsteuerberichtigung bei Umlaufvermögen	305
8.	Entstehen der Steuerschuld	306
8.1.	Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (Sollbesteuerung) ...	306
8.2.	Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (Istbesteuerung) ...	306

8.3.	Besteuerung von Anzahlungen (Mindest-Istbesteuerung)	308
9.	Voranmeldung, Vorauszahlung, Veranlagung, besondere Aufzeichnungen	309
9.1.	Umsatzsteuervorauszahlungen	309
9.2.	Veranlagung – Jahressteuererklärung	310
9.3.	Besondere Fälle	311
9.3.1.	Reverse-Charge-Fälle	311
9.3.2.	§-27-Abs-4-Fälle	311
9.3.3.	Besondere Aufzeichnungspflichten und Haftungs- regeln für Plattformen sowie für Zahlungsdienst- leister	312
9.3.3.1.	Sonderregeln für Plattformen	312
9.3.3.2.	Sonderregeln für Zahlungsdienstleister	313
9.3.4.	Vereinfachte Veranlagung für Drittlandsunter- nehmer durch Nicht-EU-OSS – § 25a	314
9.3.5.	Vereinfachte Veranlagung für Einfuhr-Versand- handel durch IOSS – § 25b	315
10.	Besonderheiten, Aktuelles und Judikatur	317
10.1.	Fiskal-/Steuer-LKW	317
10.2.	Differenzbesteuerung (Besteuerung nach Margen – § 24)	318
10.3.	Rechtsansichten des BMF und Judikatur	318
11.	Die Binnenmarktregelung	321
11.1.	Wichtige Begriffe USt-Binnenrecht	322
11.2.	Innergemeinschaftliche Lieferung und innergemeinschaftlicher Erwerb	323
11.2.1.	Innergemeinschaftliche Lieferung	323
11.2.1.1.	Ig Lieferung als Standardfall	323
11.2.1.2.	Ig Verbringen als Sonderfall einer ig Lieferung	324
11.2.1.3.	Vorübergehende Verwendung	325
11.2.2.	Innergemeinschaftlicher Erwerb	326
11.2.2.1.	Ig Erwerb als Standardfall	326
11.2.2.2.	Ig Erwerb infolge ig Verbringung	328
11.2.3.	Reihengeschäfte im Binnenmarkt	328
11.2.4.	Dreiecksgeschäft (Art 25)	332
11.3.	Ig Versandhandel (Art 3 Abs 3) – Fernverkauf	333
11.4.	Erwerbsschwelle – Schwellenerwerber (Art 1 Abs 4)	337
11.5.	Neue Kraftfahrzeuge	340
11.6.	Zusammenfassende Meldung (ZM)	341
11.6.1.	ZM bei ig Lieferungen	341
11.6.2.	ZM bei ig sonstigen Leistungen	342

11.6.3.	ZM bei Inanspruchnahme der Konsignationslagervereinfachungsregel	342
11.6.4.	Besonderheit ZM und Entstehen der Steuerschuld ...	343
11.7.	UID-Nummer, OSS-Nummer und Bestätigungsverfahren	344
11.7.1.	Umsatzsteueridentifikations-Nummer (UID)	344
11.7.2.	Bestätigungsverfahren	344
11.7.3.	One-Stop-Shop-Nummern (OSS)	345
11.8.	Sonstige Leistungen	348
11.8.1.	Ig Vermittlungsleistungen im Binnenmarkt	348
11.8.2.	Ig Güterbeförderungsleistungen	349
11.8.3.	Tätigkeitsleistungen im Binnenmarkt	350
11.8.4.	Sonstige Leistungen bei Grundstücken im Binnenmarkt	352
11.8.5.	Elektronische Dienstleistungen und Ähnliche	353
11.8.6.	Katalogleistungen im Binnenmarkt	354
11.9.	Übersicht Ortsbestimmung bei sonstigen Leistungen	355
11.10.	Rechnungslegung im Binnenmarkt (Art 11)	358
11.10.1.	Rechnungen im Zusammenhang mit ig Lieferungen ...	358
11.10.2.	Rechnungen im Zusammenhang mit ig Versandhandel	358
11.10.3.	Rechnungen im Zusammenhang mit sonstigen Leistungen	358
11.10.4.	Rechnungen im Zusammenhang mit Dreiecksgeschäften	359
11.10.5.	Rechnungen im Zusammenhang mit Fahrzeuglieferungen	359
11.11.	Vorsteuerabzug bei ig Erwerben, Dreiecksgeschäften und beim Übergang der Steuerschuld (Art 12)	359
11.11.1.	Allgemeine Voraussetzungen	359
11.11.2.	Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges	360
11.11.3.	Dreiecksgeschäfte	360
11.11.4.	Übergang der Steuerschuld	360

Siebentes Kapitel

Kommunalsteuer – KommStG 1993

1.	Steuergegenstand	361
1.1.	Dienstnehmer	361
1.2.	Unternehmen	361
1.3.	Betriebsstätte	362
2.	Steuerberechnung	363
2.1.	Bemessungsgrundlage	363
2.2.	Steuersatz, Freibetrag, Freigrenze	363

3.	Steuerschuldner, Steuergläubiger und Abgabenverfahren	365
4.	Steuerbefreiungen	366
5.	Besonderheiten, Aktuelles und Judikatur	367
5.1.	Betriebsstättenbegriff	367
5.2.	Arbeitskräfteüberlassung	367
5.2.1.	Inländischer Überlasser	367
5.2.2.	Ausländischer Überlasser	370
5.3.	Haftungs- und Strafbestimmungen	370

Achstes Kapitel

Schenkungsmitteilgesetz 2008, Stiftungseingangssteuergesetz, Grunderwerbsteuergesetz 1987

1.	Meldepflicht für Schenkungen nach § 121a BAO	371
1.1.	Schenkungsanzeige	371
1.2.	Ausnahmen von der Anzeigepflicht	372
1.2.1.	Freigrenze zwischen nahen Angehörigen	372
1.2.2.	Freigrenze zwischen fremden Personen	373
1.2.3.	Sonstige Befreiungen	372
1.3.	Meldeverfahren	373
2.	Finanzstraftatbestand Meldepflichtverletzung	374
2.1.	Finanzordnungswidrigkeit nach § 49a FinStrG	374
2.2.	Möglichkeit zur Selbstanzeige	374
3.	Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG)	375
3.1.	Steuergegenstand	375
3.2.	Steuerbefreiungen	375
3.3.	Steuerschuldner und Abgabeverfahren	375
4.	Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG)	377
4.1.	Steuergegenstand	377
4.1.1.	Direkter Grunderwerb	377
4.1.2.	Indirekter Grunderwerb	377
4.1.3.	Steuergegenstand	377
4.2.	Steuerbefreiungen	378
4.3.	Bemessungsgrundlage und Steuersätze	378
4.3.1.	Steuertarif (§ 7)	378
4.3.2.	Bemessungsgrundlagen (§ 4)	379
4.4.	Abgabeverfahren	379

Neuntes Kapitel

Neugründungsförderung – NeuFöG

1.	Begriff der Neugründung	381
2.	Begriff der Betriebsübertragung	382
3.	Förderung der Neugründung und Betriebsübertragung	383
4.	Voraussetzungen für die Förderungen	384

Zehntes Kapitel

Kraftfahrzeugsteuer (KfzStG 1992), Normverbrauchsabgabe (NoVAG 1991)

1.	Kraftfahrzeugsteuer (KfzSt)	385
1.1.	Steuergegenstand	385
1.2.	Steuerberechnung für KfzSt und VersSt II	386
1.3.	Steuerschuldner und Abgabenverfahren	386
1.4.	Motorbezogene Versicherungssteuer (VersSt II)	386
2.	Normverbrauchsabgabe (NoVA)	387
2.1.	Steuergegenstand	387
2.2.	Steuerberechnung	388
2.3.	Steuerschuldner und Abgabenverfahren	388

Elftes Kapitel

Energieabgaben

1.	Elektrizitätsabgabe (ElAbgG)	389
1.1.	Steuergegenstand	389
1.2.	Steuerberechnung	390
1.3.	Steuerschuldner und Abgabenverfahren	390
2.	Erdgasabgabe (ErdgasAbgG)	391
2.1.	Steuergegenstand	391
2.2.	Steuerberechnung	391
2.3.	Steuerschuldner und Abgabenverfahren	391
3.	Kohleabgabegesetz (KABgG)	392
3.1.	Steuergegenstand	392
3.2.	Steuerberechnung	392
3.3.	Steuerschuldner und Abgabenverfahren	392
4.	Energieabgabenvergütung (EnAbgVergG)	393

Zwölftes Kapitel

Gebühren nach dem GebG 1957

1.	Allgemeine Bestimmungen	395
1.1.	Gebührenarten	395
1.2.	Selbstberechnung der Gebühr	395
1.2.1.	Verpflichtende Selbstberechnung der Bestand- vertragsgebühr durch Bestandgeber	396
1.2.2.	Wahlweise Selbstberechnung der Gebühr bei allen anderen Rechtsgeschäften durch Parteienvertreter ...	397
2.	Gebühren für Schriften und Amtshandlungen	398
3.	Gebühren für Rechtsgeschäfte	399
3.1.	Urkundenerrichtung im Inland	399
3.2.	Urkundenerrichtung im Ausland	399
3.3.	Bestandverträge	400

Dreizehntes Kapitel***Liebhaberei***

1. Einleitung	401
2. Liebhaberei im Bereich der Einkommensteuer	403
3. Liebhaberei im Bereich der Umsatzsteuer	405
4. Erlassen vorläufiger Bescheide	406

Vierzehntes Kapitel***Aspekte des Abgabenverfahrens***

1. Die Finanzverwaltung	407
1.1. Organisatorischer Aufbau der Finanzverwaltung	407
1.1.1. Bundesministerium für Finanzen	408
1.1.2. Finanzämter	408
1.1.3. Amt für Betrugsbekämpfung (ABB)	409
1.1.4. Prüfdienst für lohnabhängige Abgaben und Beiträge (PLB)	410
1.2. Kontakt mit der Finanzverwaltung	411
1.3. Das Bundesfinanzgericht (BFG)	411
2. Methoden der Erhebung von Steuern	413
3. Ordentliches Rechtsmittel gegen den Bescheid	414
4. Beschwerdeverfahren	415
5. Beschwerde und Revision vor den Höchstgerichten	416
6. Sonstige Maßnahmen im Rahmen des Rechtsschutzes	417
6.1. Wiederaufnahme des Verfahrens	417
6.2. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand	418
7. Grundsätze des Abgabenverfahrens	419
7.1. Ermessen	419
7.2. Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Missbrauch	419
7.2.1. Wirtschaftliche Betrachtungsweise	419
7.2.2. Missbrauch	420
7.3. Scheingeschäfte, Verbote, Formmängel, Anfechtbarkeit	420
7.3.1. Scheingeschäfte	420
7.3.2. Verbotenes Handeln	421
7.3.3. Nichtigkeit	421
7.3.4. Anfechtbarkeit	421
7.4. Zurechnung	422
8. Grundsätze der Abgabenerhebung	424
8.1. Allgemeine Bestimmungen	424
8.1.1. Gleichmäßigkeit der Besteuerung	424
8.1.2. Amtswegigkeit der Ermittlungen und Unter- suchungsgrundsatz	424
8.1.3. Kein Neuerungsverbot	425

8.1.4.	Parteiengehör	426
8.1.5.	Vorfragenbeurteilung	426
8.2.	Offenlegungs- und Wahrheitspflicht	427
8.3.	Anzeigepflicht	428

Fünfzehntes Kapitel

Finanzstrafgesetz (FinStrG)

1.	Straftaten und Täter	431
1.1.	Die objektive und subjektive Seite einer Tat	431
1.2.	Arten von Täter	432
1.3.	Arten von Strafen	432
1.4.	Vorsätzliche Abgabenhinterziehung (§ 33)	433
1.5.	Grob fahrlässige Abgabenverkürzung (§ 34)	434
1.6.	Finanzordnungswidrigkeiten	434
1.7.	Selbstanzeige (§ 29)	435
2.	Finanzstrafverfahren	437
2.1.	Finanzstrafbehörden	437
2.2.	Verfahrensgrundsätze	438
Anhang 1: Verordnung über Buchnachweis		439
Anhang 2: Erklärung gemäß § 6 Abs 3 UStG		442
Anhang 3: Formular U 13, Zusammenfassende Meldung		443
Anhang 4: Grundstücksumsätze im UStG		444
Anhang 5: Formulare Einkommensteuererklärung		445
Anhang 6: Formular K 1, Körperschaftsteuererklärung		454
Anhang 7: Formular U 1, Umsatzsteuererklärung		460
Anhang 8: Formular L 1, Arbeitnehmerveranlagung		463
Anhang 9: Organigramm Finanzressort		467
Stichwortverzeichnis		469

Abbildungsverzeichnis

Abb 1:	Einteilung der Steuern	3
Abb 2:	Absetz- und Freibeträge bei beschränkter zu unbeschränkter Steuerpflicht	23
Abb 3:	Abgrenzung der Einkünfte aus LuF von Einkünften aus Gewerbebetrieb	27
Abb 4:	Unterschiede und Besonderheiten Einkünfte § 22 und § 23	37
Abb 5:	Unterschiede typischer und atypischer stiller Gesellschafter	43
Abb 6:	Einteilung der Renten im außerbetrieblichen Bereich	51
Abb 7:	Schema Einkommensteuerermittlung	67
Abb 8:	Rechtsformen und Rechnungslegungspflicht	71
Abb 9:	Schema einer Bilanz	74
Abb 10:	Schema GuV-Rechnung	75
Abb 11:	Gewinnermittlung nach § 5 bzw § 4 Abs 1 EStG	76
Abb 12:	Die Gewinnermittlungsarten bei Land- und Forstwirtschaft	82
Abb 13:	Die Zulässigkeit der Gewinnermittlungsarten in Abhängigkeit von der Einkunftsart	82
Abb 14:	Investitionsbegünstigungen	84
Abb 15:	Arten von außergewöhnlichen Belastungen	106
Abb 16:	Die Absetzbeträge gem § 33	110
Abb 17:	Übersicht ESt-Erstattungsmöglichkeiten § 33 Abs 7 und 8	120
Abb 18:	Abgrenzung Alt- und Neuvermögen	190
Abb 19:	Zeitliche Übersicht zur Besteuerung Kryptowährungen	191
Abb 20:	Zusammenhang Eigenkapital und Evidenzkonten	219
Abb 21:	Steuerbare Umsätze – Entscheidungsebenen	240
Abb 22:	Lieferungen und sonstige Leistungen	242
Abb 23:	Arten des Eigenverbrauchs	249
Abb 24:	UVA-Abgabeverpflichtung, Jahreserklärung und Zahlung	310
Abb 25:	Grundsätze USt im Binnenmarkt	322
Abb 26:	Wichtige Begriffe USt-Binnenmarkt	322
Abb 27:	Lieferungen im Reihengeschäft	330
Abb 28:	Erwerbsschwellen in den Mitgliedstaaten	338
Abb 29:	Überblick über die One-Stop-Shops nach Leistungserbringer und Umsatz in der EU	347
Abb 30:	Ortsbestimmung bei sonstigen Leistungen	357
Abb 31:	Grundsätze des Abgabenverfahrens	425
Abb 32:	Verfahrensregeln und Bedeutung	431

Abkürzungsverzeichnis

ABB	Amt für Betrugsbekämpfung
Abb	Abbildung
AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
ABGB	Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch
Abs	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
ag	außergewöhnlich(-e)
AK	Anschaffungskosten
Art	Artikel
AV	Anlagevermögen
B2B	Business to Business (Geschäfte zwischen Unternehmern)
B2C	Business to Consumer (Geschäfte mit Nichtunternehmer-Kunden)
BAO	Bundesabgabenordnung
BewG	Bewertungsgesetz
BFG	Bundesfinanzgericht
BFH	Bundesfinanzhof (in Deutschland)
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BUSt	Börsenumsatzsteuer
BV	Betriebsvermögen
BWA	Bodenwertabgabe
bzw	beziehungsweise
ca	zirka
CC ICFI	Competence Center for International Cooperation in Fiscal Criminal Investigations
D	Deutschland
DB	Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
dh	das heißt
DIAC	Daten-, Informations- und Aufbereitungscenter

dt	deutsch(-es)
DZ	Zuschlag zum DB
E	Erkenntnis
EAR	Einnahmen-Ausgaben-Rechner
EAV	Ergebnisabführungsvertrag
EEG	Erneuerbare Energie Gemeinschaften
EG	Europäische Gemeinschaft
EGV	Vertrag über die Europäische Gemeinschaft
EHW	Einheitswert
ElAbgG	Elektrizitätsabgabengesetz
EnAbgVergG	Energieabgabenvergütungsgesetz
ErbSt	Erbschaftssteuer
ErbStG	Erbschaftssteuergesetz
ErdgasAbgG	Erdgasabgabengesetz
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
etc	et cetera
EU	Europäische Union
EuG	Europäischer Gerichtshof erster Instanz
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EV	Eigenverbrauch
EVU	Energieversorgungsunternehmen
exkl	exklusive
FA	Finanzamt
Fabo+	FamilienbonusPlus
FAG	Finanzamt für Großbetriebe
FAÖ	Finanzamt Österreich
FB	Freibetrag
FinStrG	Finanzstrafgesetz
FiPo	Finanzpolizei
FlexCo	Flexible Kapitalgesellschaft (Flexible Company)
FON	Finanz-Online
GebG	Gebührengesetz
gem	gemäß

Gen	Genossenschaft
GesbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GesSt	Gesellschaftsteuer
GewO	Gewerbeordnung
GFB	Gewinnfreibetrag § 10 EStG
ggfls	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
gr	Gramm
GrESt	Grunderwerbsteuer
GrSt	Grundsteuer
GZ	Geschäftszahl
hA	herrschende Ansicht
HK	Herstellungskosten
idF	in der Fassung
idR	in der Regel
IFB	Investitionsfreibetrag § 11 EStG
ig	innergemeinschaftlich
ImmoESt	Immobilien'ertragsteuer
inkl	inklusive
insbes	insbesondere
iSd	im Sinn des
iVm	in Verbindung mit
iZm	im Zusammenhang mit
jmd	jemand
KAB	Kinderabsetzbetrag iSd § 33 EStG
KESt	Kapitalertragsteuer
KFB	Kinderfreibetrag iSd § 106a EStG
KfzSt	Kraftfahrzeugsteuer
KG	Kommanditgesellschaft
KL	Konsignationslager
KommSt	Kommunalsteuer
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KV	Kapitalvermögen
KVG	Kapitalverkehrsteuergesetz

kWh	Kilowattstunden
KZ	Kennziffer
lit	litera
lt	laut
LSt	Lohnsteuer
LStR	Lohnsteuerrichtlinien
LuF	Land- und Forstwirtschaft
LVO	Liebhabelei-Verordnung
max	maximal
MiKö	Mindest-Körperschaftsteuer
MinBestG	Mindestbesteuerungsgesetz
mind	mindestens
Mio	Million
Mrd	Milliarden
MS	Mitgliedstaat (der EU)
MSI	Mitgliedstaat der Identifizierung
MU	Mitunternehmerschaft
MV	Mitarbeitervorsorge
MWR	steuerliche Mehr-Weniger-Rechnung
MWSt	Mehrwertsteuer
MWSt-DVO	EU-Mehrwertsteuer-Durchführungs-Verordnung 282/2011
MWStSySt-RL	Mehrwertsteuer-System-Richtlinie
nJ	nächsten Jahres
NoVA	Normverbrauchsabgabe
Ö	Österreich
OG	Offene Gesellschaft
ÖGK	Österreichische Gesundheitskassa
pa	per annum
PACC	Predictive Analytics Competence Center
Pkt	Punkt
PLAB	Prüfdienst lohnabhängiger Abgaben und Beiträge
PrAG	Progressionsabgeltungsgesetz
PS	Privatstiftung
PSG	Privatstiftungsgesetz
PV	Privatvermögen

RÄG 2014	RechnungslegungsänderungsG 2014
RL	Richtlinie
Rs	Rechtssache
Rz	Randziffer
Slg	(Entscheidungs-)Sammlung
sog	so genannte, -er, -es
stGes	stille Gesellschaft
Stpfl	der/die Steuerpflichtige
SV	Sozialversicherung
SVS	Sozialversicherung der Selbständigen
SVNR	Sozialversicherungsnummer
SZK	Steuer- und Zollkoordination
Tab	Tabelle
TP	Tarifposten
TS	Teilstrich
TW	Teilwert
ua	unter anderem
udgl	und dergleichen
UFS	Unabhängiger Finanzsenat
UID	Umsatzsteueridentifikations-Nummer
USt	Umsatzsteuer
UStR	Umsatzsteuerrichtlinien
usw	und so weiter
uU	unter Umständen
UV	Umlaufvermögen
va	vor allem
VAP	Verkehrsabsatzbetrag
VersSt	Versicherungssteuer
VfGH	Verfassungsgerichtshof
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl	vergleiche
VO	Verordnung
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
VZ	Vorauszahlung(-en)
VorSt	Vorsteuer

Abkürzungsverzeichnis

V+V	Vermietung und Verpachtung
WGG	WohnungsgemeinnützigkeitsG
WJ	Wirtschaftsjahr
Z	Ziffer
ZAÖ	Zollamt Österreich
zB	zum Beispiel
ZH	Zwischenhändler
ZM	Zusammenfassende Meldung
zT	zum Teil

Erstes Kapitel

Grundlagen der Besteuerung

1. Grundbegriffe der Besteuerung

1.1. Begriff der „Steuern“ und „Abgaben“

Da in der österreichischen Steuerrechtsordnung eine explizite Definition des Begriffs „Steuern“ fehlt, ist auf die präzise finanzwissenschaftliche Terminologie zu verweisen. Die Finanzwissenschaft verwendet als Oberbegriff „Abgaben“ und unterscheidet innerhalb der Abgaben zwischen *Steuern*, *Beiträgen* und *Gebühren*.

Unter **Steuern** werden in der Finanzwissenschaft Geldleistungen an Gebietskörperschaften verstanden, denen keine unmittelbare Gegenleistung gegenübersteht.

Beiträge werden hingegen demjenigen auferlegt, der an der Errichtung oder Erhaltung einer öffentlichen Einrichtung ein besonderes Interesse hat (Beiträge der Anrainer für Straßenreinigung, Beiträge an Kammern und Berufsvereinigungen, Beiträge zur Sozialversicherung etc.).

Gebühren stellen ein Entgelt für eine besondere, vom Bürger unmittelbar in Anspruch genommene Leistung einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft dar (zB Kanalanchlussgebühren, Gebühren für die Ausstellung von Dokumenten, Grundbuchsgebühren, Müllgebühren).

Die Systematik der Finanzwissenschaft kann auf das österreichische Steuerrecht nur bedingt angewendet werden, da die klare finanzwissenschaftliche Terminologie mit der steuerrechtlichen Bezeichnung oft nicht übereinstimmt.

Beispiele:

Normverbrauchsabgabe, Bodenwertabgabe, Elektrizitätsabgabe und Erdgasabgabe sind aus finanzwissenschaftlicher Sicht Steuern. Da alle genannten Steuern relativ jung sind, scheint der Schluss naheliegend, dass der Gesetzgeber das negative Image des Begriffs „Steuer“ vermeiden will und eher den weniger belasteten Begriff „Abgabe“ wählt.

Die im Volksmund als „Kirchensteuer“ bezeichnete Abgabe ist finanzwissenschaftlich ein Beitrag. Ebenso hat die in Wien erhobene „U-Bahn-Steuer“ (Dienstgeberabgabe) den Charakter eines Beitrags, indem die erzielten Einnahmen für den Ausbau bzw die Erhaltung des Wiener U-Bahn-Netzes verwendet werden. Der Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds ist hingegen eine Steuer, da der Dienstgeber für die von ihm erbrachte Geldleistung keine Gegenleistung erhält.

1. Grundbegriffe der Besteuerung

Auch die Bundesabgabenordnung (BAO) spricht bei der Abgrenzung ihres Anwendungsbereiches in den §§ 1–3 von „Abgaben, Beiträgen und Nebenansprüchen (Nebengebühren)“. Mit Nebengebühren sind Verspätungszuschläge, Stundungszinsen etc gemeint. Der Begriff der „Steuern“ bleibt unerwähnt.

Um dennoch zu einer brauchbaren Legaldefinition von Steuern zu gelangen, muss man sich des verwandten deutschen Steuerrechts bedienen, das in § 3 AO (deutsche Abgabenordnung) den Begriff der Steuern folgendermaßen definiert:

Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.

Demnach sind es vier Merkmale, an denen „Steuern“ zu erkennen sind:

- **Geldleistungen:** Andere Ersatzleistungen sind im Steuerrecht nicht vorgesehen.
- **Keine Gegenleistung:** Eine unmittelbare Gegenleistung für die Steuern steht nicht zu. Gemäß dem Grundsatz der „Non-Affektation“ dienen die erhobenen Steuermittel zur Deckung der gesamten staatlichen Ausgaben.
- **Von Gebietskörperschaften erhoben:** Das Recht zur Steuererhebung steht nur Bund, Ländern und Gemeinden zu. Zahlungen an andere öffentlich-rechtliche Körperschaften wie die Kammern oder die Sozialversicherungsträger sind keine Steuern!
- **Erzielung von Einnahmen:** Der so genannte fiskalische Zweck von Steuern ist in jüngster Zeit durch den Nebenzweck der Verhaltensbeeinflussung und -lenkung in eine politisch erwünschte Richtung (mittels Lenkungssteuern) ergänzt worden.

1.2. Arten von Steuern

Eine Einteilung von Steuern kann nach den verschiedensten Gesichtspunkten (Anknüpfung, Erhebungsart, Wirkungsweise etc) erfolgen. An dieser Stelle werden nur die wichtigsten besprochen.

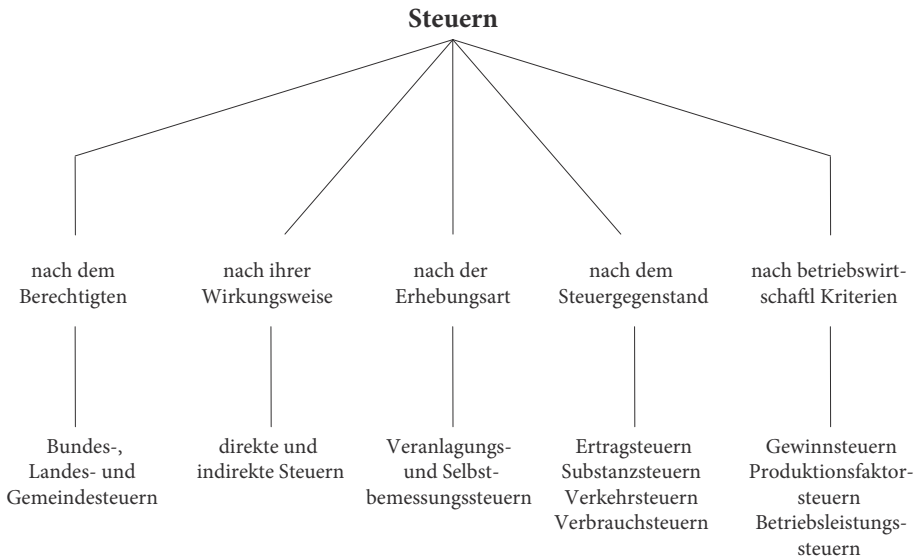


Abb 1: Einteilung der Steuern

Die **Unterscheidung in Bundes-, Landes- und Gemeindesteuern** ergibt sich aufgrund des Finanzverfassungsgesetzes, das diese Verteilung vorsieht. Auf die konkrete Verteilung wurde in obenstehender Tabelle bereits eingegangen. Die Unterscheidung ist vor allem für die Gesetzgebung und Vollziehung wichtig. Wer ist berechtigt, die Steuer zu erheben, und wem stehen die Steuereinnahmen letztendlich zu?

Nach der Wirkungsweise der Steuern wird zwischen **direkten und indirekten Steuern** unterschieden. Direkte Steuern sind solche, bei denen der Steuerpflichtige, den die Steuer treffen soll (der damit wirtschaftlich belastet wird – der sog. *Steuerträger*) zugleich auch der *Steuerschuldner* (der nach dem Gesetz zur Zahlung Verpflichtete) ist. Direkte Steuern erfassen die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen unmittelbar, die Steuer wird dem Steuerschuldner vorgeschrieben und von ihm bezahlt.

Beispiel:

Der Unternehmer AT zahlt Einkommensteuer von seinem Gewinn.

Für ein gekauftes Grundstück wird er Grunderwerbsteuer und später Grundsteuer zu zahlen haben.

Indirekte Steuern trägt der Steuerpflichtige, wenn er im Zuge der Einkommensverwendung mit Verbrauchsteuern belastete Waren konsumiert. Die vom Steuerpflichtigen gekauften Waren sind durchwegs mit 10 oder 20 % Umsatzsteuer (= Mehrwertsteuer) belegt, die dem eigentlichen Preis zugeschlagen wurden und

deshalb oft nicht als Steueranteil wahrgenommen werden. Steuerschuldner (bei USt der Verkäufer) und Steuerträger (bei USt der Konsument) sind nicht ident.

Von ihrer finanziellen Ergiebigkeit her haben indirekte Steuern – nicht zuletzt wegen der Verbrauchsgewohnheiten unserer Konsumgesellschaft – die direkten Steuern längst überholt. Fiskalpolitisch gesehen sind sie auch deshalb interessant, weil der Steuerwiderstand der Masse der Steuerzahler bei den nicht als individuelle Belastung empfundenen indirekten Steuern erheblich geringer ausfällt als bei einer Erhöhung von direkten Steuern.

Finanzwissenschaftlich interessiert bei indirekten Steuern vor allem die *Frage der Überwälzung*. Da bei direkten Steuern der Steuerpflichtige selbst zur Begleichung seiner individuellen Steuerschuld verpflichtet ist, können diese Steuern nicht überwälzt werden. Indirekte Steuern können hingegen – in bestimmten Marktsituationen – ohne weiteres überwälzt werden. Paradebeispiel ist daher die USt.

Beispiel:

Auf dem Markt besteht für bestimmte alkoholische Getränke ein Überangebot, sodass die Produzenten gezwungen sind, den bisherigen Preis zu senken, um die gegenwärtige Absatzmenge aufrechtzuerhalten. In der Folge muss der Produzent die Biersteuer (die ja mengenabhängig ist) zu einem Teil oder zur Gänze selbst tragen, da ein Festhalten am alten Preis (Selbstkosten + Gewinnaufschlag + Biersteuer) unmöglich erscheint. Die Biersteuer, die er in dieser Marktsituation nicht länger auf die Konsumenten überwälzen kann, reduziert nunmehr seinen Gewinn.

Nach der Erhebungsart wird zwischen **Veranlagungs- und Selbstbemessungssteuern** differenziert. Bei Veranlagungssteuern meldet der Steuerpflichtige im Rahmen einer Erklärung seine steuerlich relevanten Daten an das Finanzamt, welches die Steuerschuld dann mittels Bescheid festsetzt (zB die veranlagte ESt). Hat der Steuerpflichtige Einwände gegen die Festsetzung, kann er den Bescheid mit einer Beschwerde bekämpfen.

Bei Selbstbemessungssteuern muss der Steuerpflichtige die Steuer selbst berechnen und an das Finanzamt abführen (zB KEST, GrEST). Dieses kontrolliert dann nur stichprobenartig (zB im Rahmen von Betriebsprüfungen).

Eine Einteilung nach dem Steuergegenstand führt zu den Kategorien **Ertragsteuern, Substanzsteuern, Verkehrssteuern und Verbrauchsteuern**.

- Ertragsteuern (ESt, KEST, ImmoEST) sind vom Ertrag (Gewinn) des Unternehmens zu leisten.
- Substanzsteuern (GrSt, BWA etc) sollen das vorhandene Vermögen belasten.
- Verkehrssteuern (USt, GrEST etc) zielen auf wirtschaftliche Verkehrsvorgänge ab.
- Verbrauchsteuern (TabSt, AlkSt etc) sollen den Konsum bestimmter Waren belasten.

Nach *betriebswirtschaftlichen Kriterien* kann schließlich zwischen

- **Steuern auf betriebliche Produktionsfaktoren**
 - *Faktor Arbeit*: KommSt, DB und DZ
 - *Faktor Boden*: GrSt, GrESt, BWA
 - *Faktor Betriebsmittel*: NoVA, KfzSt, VersSt
 - *Faktor Werkstoffe*: Verbrauchsteuern (zB MinölSt, ElAbg, ErdgasAbg)
- **Betriebsleistungssteuern**
 - Steuern auf die vom Unternehmen erstellten Leistungen (zB USt, bei verbrauchsteuerpflichtigen Waren entsprechende Verbrauchsteuern) und
- **Gewinnsteuern**
 - Steuern auf den Unternehmenserfolg (ESt, KSt)

unterschieden werden.

Die Systematisierung der Steuerbelastung von Unternehmen nach betriebswirtschaftlichen Kriterien erscheint besonders sinnvoll, weil dadurch die Steuerplanung wesentlich erleichtert wird. Die Auswirkungen der Steuern auf innerbetriebliche Veränderungen der Produktionsmenge, des Materialverbrauchs, des Personaleinsatzes usw können somit in entscheidungsvorbereitende Kalkulationen einfließen.

1.3. Steuersubjekt, Steuerobjekt

Steuersubjekt ist prinzipiell jeder, der als Steuerpflichtiger bzw Abgabenschuldner nach einem Steuergesetz in Frage kommt. Steuersubjekt der Einkommensteuer ist beispielsweise derjenige, der Einkünfte erzielt.

Steuerobjekt kann jeder Tatbestand (Gegenstand, Vorgang oder Zustand) sein, an den ein Steuergesetz die Leistungspflicht knüpft (zB Steuerobjekt Kfz: Besitz und Nutzung eines Kfz ziehen Kfz-Steuer nach sich. Zusätzlich verpflichtet der Besitz eines Kfz in Österreich zum Abschluss einer Kfz-Haftpflichtversicherung, die mit Versicherungssteuer belastet ist. Steuerobjekt Hund: Die Gemeinde erhebt von Hundebesitzern Hundesteuer. Steuerobjekt Einkünfte: Die Realisierung von Einkünften durch natürliche Personen zieht die Einkommensteuerpflicht nach sich).

1.4. Steuerbemessungsgrundlage, Steuersatz, Steuertarif

Die **Bemessungsgrundlage** gibt an, wovon die Steuer berechnet wird. Als Bemessungsgrundlage kommen in den einzelnen Steuergesetzen die verschiedensten Größen, vom Geldwert über Raummaße (cm³, m³) bis zu physikalischen Größen (kW) vor. Bei Umweltsteuern wird zB auf den Ausstoß oder Verbrauch von CO₂ abgestellt.

Einige Beispiele:

Das EStG nimmt in § 2 Bezug auf das Einkommen als Geldwert. Zu diesem Zweck müssen Vorteile (zB Dienstwagen, Dienstwohnung), die als Einkommensbestandteile

1. Grundbegriffe der Besteuerung

anzusehen sind und keinen direkten Geldwert besitzen, bewertet und dem Einkommen zugeschlagen werden.

Bemessungsgrundlage der USt bildet ebenfalls ein Geldwert, in der Regel der Verkaufspreis, in besonderen Fällen wird der Geldwert geschätzt (Wiederbeschaffungswert).

Die Bemessungsgrundlage der Kfz-Steuer bildet bei Krafträdern der Hubraum (in cm³), bei allen übrigen Kfz die Motorleistung (in kW) sowie neuerdings der CO₂-Ausstoß. Die Normverbrauchsabgabe orientiert sich am CO₂-Emissionswert lt Zulassungsbescheinigung. Die Biersteuer wird je Hektoliter der produzierten Menge berechnet. Bemessungsgrundlage der Elektrizitätsabgabe sind die verbrauchten kWh, Bemessungsgrundlage der Erdgasabgabe die verbrauchten m³ Erdgas.

Der **Steuersatz** legt fest, welchen Teil der Bemessungsgrundlage die Steuer ausmacht. Zum Beispiel werden die Gewinne von Körperschaften derzeit mit 23 % Körperschaftsteuer belastet, der Verkauf von privaten Grundstücken mit 30 % ImmoEST.

Daneben können Einzelsteuergesetze auch verschiedene Steuersätze beinhalten. So belastet das EStG die Kapitaleinkünfte mit 27,5 % oder 25 %, sonstige Bezüge von Unselbständigen bis zur sog Sechstelgrenze mit 6 % oder etwa die sog „Einkünfte aus Leitungsrechten“ (§ 107 EStG) mit 10 %.

Ist der Steuersatz über die gesamte Bemessungsgrundlage nicht gleich hoch, spricht man von einem **Steuertarif**. Steuertarife steigen zumeist mit der Höhe der Bemessungsgrundlage an, sie sind *progressiv*. Wichtigstes Beispiel für einen derartigen progressiven Steuertarif ist der in § 33 EStG festgelegte Einkommensteuertarif.

Innerhalb der Steuertarife lassen sich *Staffeltarife* (zB ESt), bei denen die Bemessungsgrundlage in Teile zerlegt wird, und *Durchrechnungstarife* (zB KESt), wo der entsprechende Steuersatz auf die gesamte Bemessungsgrundlage zur Anwendung kommt, unterscheiden.

1.5. Durchschnittssteuersatz, Grenzsteuersatz

Der **Durchschnittssteuersatz** ergibt sich, wenn man den vom Steuerpflichtigen zu leistenden Steuerbetrag durch die Bemessungsgrundlage dividiert. Der Durchschnittssteuersatz ist vor allem im Bereich einkommensteuerlicher Begünstigungen von Bedeutung.

Als **Grenzsteuersatz** gilt jener Steuersatz, der auf den letzten Teil der Bemessungsgrundlage bzw auf die jeweils nächste (zusätzliche) Einheit angewendet wird. Sind im Rahmen der ESt zB 25.000 € zu versteuern, so beträgt der Grenzsteuersatz 30 %, da die letzte Einheit (der letzte Cent) lt Tarif unter diesen Steuersatz fällt. Die Bedeutung des Grenzsteuersatzes liegt darin, anzugeben, in welcher Höhe jeder zusätzlich verdiente oder zuletzt erworbene Cent zu versteuern ist.

1.6. Freibetrag, Freigrenze, Absetzbetrag

Beträge, die bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage von dieser abgezogen werden können und damit steuerfrei sind, werden als **Freibeträge** bezeichnet.

Bei der Ausgabe von Belegschaftsaktien kann zB ein jährlicher Freibetrag von 3.000 € steuerfrei belassen werden (vgl § 3 Abs 1 Z 15 lit b EStG).

Jene Beträge, bis zu denen eine Steuer nicht erhoben wird, nennt man **Freigrenze**. Werden derartige Freigrenzen überschritten, wird die *gesamte* Bemessungsgrundlage der Besteuerung unterworfen. Eine Freigrenze steht sozusagen nur bei Einhaltung einer bestimmten „Bedingung“ zu, ein Freibetrag hingegen „bedingungslos“.

Für Einkünfte aus Spekulationsgeschäften gilt zB eine Freigrenze (§ 31 Abs 3) in Höhe von 440 €. Wird die Freigrenze nur um 1 Cent überschritten (betragen die Einkünfte aus Spekulation also 440,01 €), so unterliegt die gesamte Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Für Ausschüttungen von Agrargemeinschaften existiert in § 27 Abs 2 Z 1 lit d) eine Freigrenze von 4.000 € pa.

Absetzbeträge kürzen die errechnete Steuerschuld direkt, sie entsprechen einem „Bargeldgeschenk“ des Steuergesetzgebers. Die Bedingungen für die Inanspruchnahme sind deswegen zumeist genau definiert. Absetzbeträge sind vor allem im ESt-Bereich anzutreffen und verfolgen oft soziale Zielsetzungen.

So versucht der Staat, die höhere Belastung von Alleinverdienern und Alleinerziehern durch den so genannten Alleinverdienerabsetzbetrag (Alleinerzieherabsetzbetrag) in Höhe von 572 € (bei einem Kind), der die Einkommensteuer direkt mindert, abzugelten.

1.7. Steuerschuldner, Steuerzahler, Steuerdestinatar, Steuerträger

Als **Steuerschuldner** wird derjenige bezeichnet, der einen Steuertatbestand erfüllt. Der Steuerschuldner ist hinsichtlich der Abgabenordnung Träger von Rechten und Pflichten.

Steuerzahler ist derjenige, der gesetzlich zur Zahlung bzw zur Abfuhr der Steuer verpflichtet ist. Dies muss nicht zwingend der Steuerschuldner sein. Banken etwa haften von Gesetz wegen für die Abführung der Kapitalertragsteuer auf bei ihnen erzielte Kapitalerträge, der Arbeitgeber haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer etc.

Wer die Steuern nach dem Willen des Gesetzgebers tatsächlich letztendlich tragen soll, wird als **Steuerdestinatar** bezeichnet. Auf das damit entstehende Problem der Überwälzung bei den direkten Steuern in bestimmten Marktsituationen wurde bereits hingewiesen.

Steuerträger ist derjenige, der die Steuer tatsächlich trägt bzw dessen Einkommen oder Vermögen durch die Steuer tatsächlich vermindert wird.

Beispiele:

- 1) Forderungswertpapiere (Anleihen, Pfandbriefe etc), die im Depot einer Bank liegen. Steuerschuldner, Steuerdestinatar und Steuerträger ist der Eigentümer der Anleihen, Steuerzahler ist die auszahlende Stelle (Bank), die verpflichtet ist, die anfallende Kapitalertragsteuer an das Finanzamt zu entrichten.
- 2) Kauf eines Grundstücks durch Herrn A, wobei vereinbart wird, dass der Verkäufer B die Grunderwerbsteuer (durch Abschlag vom ausgehandelten Preis) übernimmt. Herr A ist in diesem Fall Steuerschuldner, Steuerzahler und Steuerdestinatar, Herr B dagegen Steuerträger.

1.8. Unterscheidung steuerbar/nicht steuerbar/ steuerpflichtig/steuerfrei

Die steuerliche Beurteilung realer Sachverhalte richtet sich nach juristischen Maßstäben. Steuergesetze bestehen aus Rechtssätzen, die den Steuerpflichtigen sagen, welche Konsequenzen ihr Handeln nach sich zieht.

Der Aufbau von Rechtssätzen entspricht dem Schema:

Tatbestand	→	Rechtsfolge
------------	---	-------------

Beispiel:

Wer andere als lohnsteuerpflichtige Einkünfte von mehr als 730 € bezogen hat (Tatbestand), muss eine Veranlagung durchführen (Rechtsfolge).

Für die Zwecke des Steuerrechts muss die wirtschaftliche Realität in juristische Tatbestände transformiert werden. Auf die vielschichtigen Probleme, die hierbei angesichts der Komplexität wirtschaftlicher Vorgänge auftreten, wird an anderer Stelle noch genauer eingegangen.

Besonders deutlich zeigen sich diese Probleme, wenn es darum geht, den Umfang dessen, was eigentlich besteuert werden soll, festzulegen. Das Steuerrecht formuliert dazu eine **Reihe von Tatbestandsmerkmalen**, deren Erfüllung die Steuerpflicht im jeweiligen Einzelsteuergesetz auslöst.

Beispiel:

Nach dem UStG sind Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland im Rahmen seines Unternehmens gegen Entgelt ausführt, steuerbar. Um die Rechtsanwendung sicherzustellen, muss der Begriff „Unternehmer“ im Sinne von Tatbestandsmerkmalen näher definiert werden. Nach dem UStG ist derjenige Unternehmer, der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Welche Tatbestandsmerkmale hat aber eine „gewerbliche oder berufliche Tätigkeit“ zu erfüllen? Das UStG definiert in § 2 Abs 1 letzter Satz: „Gewerblich oder beruflich ist

jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.“

Der Pensionist Franz Redlich hat sich seit seiner Pensionierung seinem alten Hobby, der Restauration von Oldtimern, gewidmet. Um seine Pension aufzubessern, hat er die Oldtimer seit mehreren Jahren auch fallweise vermietet. Aus der gelegentlichen Vermietung ist mittlerweile ein florierendes Geschäft geworden.

Aus steuerlicher Sicht interessiert vor allem die Frage: Sind die von Herrn Redlich erbrachten Leistungen umsatzsteuerpflichtig? Zu diesem Zweck gilt es zu untersuchen, ob Redlich die vom UStG aufgestellten Tatbestandsmerkmale erfüllt. Ausgehend von den obigen Tatbestandsmerkmalen kommen wir zum Schluss, dass Redlich dann als Unternehmer anzusehen ist, wenn er eine nachhaltige Tätigkeit entfaltet. Zu einer näheren Spezifikation von „Nachhaltigkeit“ müssten wir uns der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs bedienen. Das würde an dieser Stelle aber zu weit führen.

Wenn ein Sachverhalt alle in einem Einzelsteuergesetz aufgestellten Tatbestandsmerkmale erfüllt und unter den Tatbestand subsumiert werden kann, dann ist er **steuerbar**.

Zum Beispiel wären die Mietumsätze des Pensionisten Franz Redlich bei nachhaltiger Vermietung steuerbar im Sinne des Umsatzsteuergesetzes.

Nicht steuerbar sind hingegen all jene Sachverhalte, die nicht unter einen Tatbestand eines Steuergesetzes subsumiert werden können.

Erweist sich, dass der Pensionist Redlich seine Oldtimer nur unentgeltlich verleiht, so sind seine Umsätze vom Standpunkt des Umsatzsteuergesetzes aus (mangels Gegenleistung) nicht steuerbar.

Unter der Voraussetzung, dass etwas **steuerbar** ist, kann es grundsätzlich **steuerpflichtig** oder **steuerfrei** sein.

Um bei der Umsatzsteuer zu bleiben:

- Ein Unternehmer, der eine Lieferung im Inland gegen Entgelt vornimmt, tätigt einen steuerbaren Umsatz. Für ihn ist im UStG keine Befreiung vorgesehen. Er ist deshalb mit dem Umsatz steuerbar und steuerpflichtig.
- Ein Unternehmer, der dagegen ins Ausland liefert, wird lt. UStG mit seinem Umsatz von der Umsatzsteuer befreit. Der Umsatz ist zwar steuerbar, aber steuerbefreit.

2. Rechtsquellen

Die Rechtsquellen des Steuerrechts gehen heute – nicht zuletzt durch die Bedeutung und Komplexität der Materie – weit über einfache Gesetze hinaus.

Dennoch stehen die **Einzelsteuergesetze** (EStG 1988, KStG 1988, UStG 1994 etc) und die **das Steuerverfahren näher regelnden Gesetze** (BAO, BewG, FinStrG etc) nach wie vor im Mittelpunkt. Sie sind im Gegensatz zu Verordnungen oder Erlässen parlamentarisch beschlossen (= demokratisch legitimiert) und bilden die Grundlage für das Tätigwerden der Finanzverwaltung.

Gerade im steuerlichen Bereich tritt aber häufig der Fall ein, dass die Gesetze nicht alle Sachverhalte bis ins Detail regeln und Auslegungs- und Anwendungsprobleme entstehen. Ein verfassungsmäßig zulässiges Mittel, Gesetze näher zu konkretisieren (nicht aber zu ergänzen!), ist in Art 18 Abs 2 B-VG vorgesehen: die **Verordnung**! Daneben sehen die Steuergesetze selbst teilweise Verordnungsermächtigungen des Bundesministers für Finanzen vor (zB im EStG – § 17 Abs 4).

BMF-Verordnungen sind **für alle Steuerpflichtigen verbindliche Rechtsnormen** (zB Liebhaberei-Verordnung, Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten).

Erlässe und Richtlinien wiederum geben eine Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen wieder. Trotz der Tatsache, dass sie keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehenden Rechte und Pflichten begründen können, ist ihre Bedeutung für die Praxis enorm (zB ESt-Richtlinien, Erlass über die Einstufung von Kfz als Fiskal-LKW).

Erlässe bezeichnen sich zwar selbst nicht als Weisungen, sondern als Auslegungsbefehl. Das BMF erwartet aber von den Bediensteten in der Finanzverwaltung die Einhaltung der darin vertretenen Rechtsmeinung. Salopp formuliert könnte man sagen, dass die Erlässe und Richtlinien die „Privatmeinung“ des Fiskus darstellen – diese deckt sich aber nicht immer mit dem Willen des Gesetzgebers. Die Gerichte (insbes BFG und VwGH) betonen regelmäßig, dass sie sich nicht an Erlässe, Richtlinien und Infos des BMF gebunden sehen, weil diese keine echten Rechtsquellen darstellen.

Von Verordnungen und Erlässen können **Weisungen** unterschieden werden, die Anordnungen übergeordneter Behörden darstellen und innerhalb der Verwaltung gelten (zB Dienstanweisungen an Finanzämter).

Von zentraler Bedeutung ist auch die Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts. Der **Verwaltungsgerichtshof (VwGH)** und der **Verfassungsgerichtshof (VfGH)** aber auch der **EuGH** (Europäischer Gerichtshof) entscheiden zwar nur für den Einzelfall, ihre Rechtsprechung hat in der Regel aber eine gewisse

Kontinuität, sodass in gleich gelagerten Fällen mit einem gleichen oder zumindest ähnlichen Urteil zu rechnen ist. Das letzte Wort in Fragen der Auslegung des Gemeinschaftsrechts hat der **Europäische Gerichtshof (EuGH)**.

Seit einigen Jahren sind **Rechtsmittelentscheidungen des BFG** (Bundesfinanzgericht) allgemein einsichtig geworden und über das Web-Portal FinDok abrufbar. Durch diese Sammlung von Entscheidungen sind BFG-Entscheidungen in der Praxis sehr bedeutsam geworden.

Seit Jahren hat der Einfluss des **internationalen und europäischen Steuerrechts** auch auf die österreichische Steuerrechtsordnung erheblich zugenommen, und zwar in mehrfacher Weise:

1. Im **internationalen Bereich** in Form neuer und revidierter Doppelbesteuerungsabkommen (= bilaterale Abkommen zur Verteilung von Besteuerungsrechten zwischen zwei Staaten – kurz: **DBA**).
2. Im europäischen Bereich durch die Vereinheitlichungsbestrebungen in der Europäischen Union. Im Binnenmarkt ist eine stufenweise Steuerangleichung geplant. Die Harmonisierung wird mittels **Verordnungen des Rates der EG** und durch **EG-Richtlinien** (zB Richtlinien zur Umsatzsteuer, Fusionsbesteuerungs-RL) verfolgt. *Verordnungen* sind im gesamten Gemeinschaftsgebiet unmittelbar anwendbares Recht (zB Durchführungsverordnung zur MWStSySt-RL). *Richtlinien* bedürften zu ihrer Wirksamkeit zwar der Umsetzung (Transformation) in nationales Recht, ein Steuerpflichtiger kann sich aber direkt auf die Richtlinie berufen, wenn er glaubt, dass ein Mitgliedstaat ihm aufgrund der Richtlinie zustehende Rechte vorenthält und dieses Recht in der Richtlinie ausreichend konkretisiert wird. Beispiel: Geldwäsche-Richtlinie.
3. Im **supranationalen** Bereich kommt den **OECD-Richtlinien** große Bedeutung zu. Neben dem OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung gibt es noch einige andere wichtige Grundsatzpapiere der mehr als 135 OECD-Mitgliedstaaten, zB die Anti-BEPS-RL zur Vermeidung von Steuermisbrauch. Im Rahmen einer globalen Steuerreform, die auf mehreren Säulen (ua Pilar 1, Pilar 2) beruht, wurde ab 2024 ua eine 15%ige Mindestbesteuerung eingeführt.

Zweites Kapitel

Die Einkommensteuer

1. Charakterisierung

Die Einkommensteuer (ESt) ist sowohl vom Aufkommen her als auch wirtschafts- und sozialpolitisch die wichtigste Steuer im österreichischen Steuersystem.

Von den ESt-Einnahmen steht ein Teil den Ländern und Gemeinden zu, da die ESt laut Finanzverfassungsgesetz eine gemeinschaftliche Bundesabgabe ist. Der Bund besitzt zwar die Gesetzgebungshoheit und hebt die Steuer durch die Bundesfinanzverwaltung (Finanzämter) ein, die tatsächliche Verteilung der Steuererträge richtet sich aber nach dem Finanzausgleichsgesetz, das jeweils für die Dauer mehrerer Jahre von den Gebietskörperschaften ausgehandelt wird.

1.1. Erfassung persönlicher Leistungsfähigkeit

In der faktischen Ausgestaltung der Einkommensteuer manifestiert sich das steuerliche Gerechtigkeitspostulat (bzw das Gerechtigkeitsempfinden einer Gesellschaft) in besonderem Maße. Das Einkommen wurde schon sehr früh als geeigneter Indikator für die individuelle Leistungsfähigkeit erkannt. Gleichzeitig ergab sich aber die schwierige Frage der Messung des Einkommens.

Gegen Ende des vorletzten Jahrhunderts haben sich Finanzwissenschaftler wie *Wagner* und *Schanz* intensiv mit einer befriedigenden Lösung dieses Problems auseinandergesetzt.

Schanz entwickelte die **Reinvermögenszugangstheorie**, wonach die Einkommensteuerbasis der Vermögenszuwachs eines Steuerpflichtigen zwischen zwei Zeitpunkten bildet. Ideal wäre in dieser Hinsicht die Besteuerung des Lebens Einkommens in Form des Vermögenszuwachses zwischen dem Beginn der Erwerbstätigkeit und dem Tod. Das Konzept stößt aber an einige Grenzen. Um das Vermögen nur annähernd transparent zu machen, bedarf es einer Reihe von Schätzungen. Zusätzlich verfälscht die auftretende Inflation den tatsächlichen Wert des Vermögenszuwachses, der über einen derart langen Zeitraum gemessen wird. In der abgewandelten Form des Betriebsvermögensvergleichs (Bilanz) hat die Reinvermögenszugangstheorie dennoch Eingang in das EStG gefunden. Unter Berücksichtigung des zeitlichen Problems wird mit dem Wirtschaftsjahr (Kalenderjahr als einzelner Besteuerungsabschnitt) ein relativ kurzer Besteuerungszeitraum zugrunde gelegt.

Wagner hingegen ist als Schöpfer der **Quellentheorie** anzusehen, die die Besteuerung jenes Einkommens fordert, das mit Regelmäßigkeit aus einer bestimmten Quelle fließt. Im Bereich der Einkommensteuer ist die Quellentheorie heute in Form der Lohnsteuer, die das ständige Arbeitseinkommen besteuert, und in Form der Kapitalertragsteuer, die Zinserträge aus Kapitalveranlagungen erfasst, sowie durch die ImmoESt bei der Veräußerung von Grundstücken verwirklicht.

Die lückenlose Erfassung des Einkommens ist in der Realität nicht möglich. Das österreichische Einkommensteuergesetz geht deshalb einen Kompromiss ein und erfasst nur jene Einkünfte, die unter die sieben Einkunftsarten fallen.

Bei der Berechnung der Einkommensteuer finden sich dann wiederum deutliche Spuren des **Leistungsfähigkeitsprinzips**:

- a) Der auf das Einkommen anzuwendende **Einkommensteuertarif ist progressiv**, sodass die Steuerbelastung mit zunehmendem Einkommen ansteigt.

Beispiel:

Herr Maier hat im Jahr 2024 gewerbliche Einkünfte in Höhe von 32.000 € jährlich, sein Grenzsteuersatz beträgt deshalb 30 %, sein Durchschnittssteuersatz liegt bei 15,48 % (4.955/32.000). Herr Raffzahn dagegen hat Einkünfte in Höhe von 120.000 € jährlich, sein Grenzsteuersatz beträgt 50 %, sein Durchschnittssteuersatz 37,16 % (44.589/120.000).

- b) Auf **persönliche Verhältnisse** wie die familiäre Situation wird Rücksicht genommen. Als Abgeltung für gesetzliche Unterhaltsverpflichtungen sieht das EStG zB

- einen Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbetrag von 572 €/Jahr (bei einem Kind) und
- einen Kinderabsetzbetrag von 58,40 € für jedes Kind pro Monat vor.

Beispiel:

Herr Maier aus dem obigen Beispiel ist Alleinverdiener und Vater von zwei Kindern (5 und 7 Jahre alt). Durch den FamilienbonusPlus (4.000 €) und den Alleinverdienerabsetzbetrag (774 €) vermindert sich die ESt von 4.955 € auf 181 €, der Durchschnittssteuersatz sinkt auf 0,57 % (181/32.000). Für seine zwei Kinder erhält er monatlich 135,60 € (1.627,20 €/Jahr) an Kinderabsetzbetrag zusätzlich zur Familienbeihilfe ausbezahlt. Der Kinderabsetzbetrag bildet eine Ausnahme unter den Absetzbeträgen, da er nicht von der errechneten ESt lt Tarif abgezogen, sondern mit der Familienbeihilfe überwiesen wird.

- c) **Beeinträchtigungen** der persönlichen Leistungsfähigkeit durch Krankheit, Behinderung etc können im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen und der für Behinderte geltenden Sonderbestimmungen berücksichtigt werden und vermindern die ESt-Bemessungsgrundlage. Das EStG lässt den Abzug der entstandenen Kosten zum Teil zur Gänze zu, zum Teil nur bei Überschreiten eines bestimmten Selbstbehalts.

1.2. Erhebungsformen der ESt

Die ESt besteht aus der **Lohnsteuer (LSt)**, die den größten Teil der ESt-Einnahmen ausmacht und vom Arbeitgeber, vom laufenden Arbeitslohn berechnet, abgezogen und ans Finanzamt abgeführt wird, aus der **Kapitalertragsteuer (KESt)** in Höhe von 25 bzw 27,5 %, für deren Abführung die die Kapitalerträge auszahlende Stelle (Bank, Kapitalgesellschaft etc) haftet, **der Immobilienertragsteuer (30 % ImmoESt)** bei Grundstücksverkäufen (Abfuhr durch Notar oder Rechtsanwalt), dem Sondersteuersatz von 10 % für Leitungsrechte gem § 107 und aus der **veranlagten Einkommensteuer**, die der Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dient. § 99 sieht darüber hinaus für beschränkt Steuerpflichtige in bestimmten Fällen eine **Abzugssteuer** (20 % oder 25 %) als Erhebungsform vor (zB wenn ein beschränkt Steuerpflichtiger in Österreich einen Vortrag hält).

Beispiel:

Der Steuerpflichtige Fritz Flott hat Einkünfte aus seinem Dienstverhältnis als Chefkellner in einem Hotel in Höhe von 2.000 €/Monat. Daneben besitzt er eine Beteiligung von 25 % an einem Gewerbebetrieb (Personengesellschaft), der im besagten Jahr einen Gewinn von 140.000 € ausweist. Weiters hält er Wertpapiere (Anleihen) im Depot seiner Bank, die ihm im Jahr 4.000 € an Zinseinkünften gebracht haben.

Daraus folgt einkommensteuerlich: Herrn Flott wurde von seinem Dienstgeber im Rahmen seiner monatlichen Lohnabrechnung die LSt berechnet, abgezogen und spätestens bis zum 15. des Folgemonats an das Finanzamt abgeführt. (Die Lohnsteuertabellen, die bei der Lohnabrechnung verwendet werden, sind nichts anderes als der auf Monate umgerechnete ESt-Tarif).

Von den Wertpapieren im Depot hat die Bank 1.100 € an KESt einbehalten und wird den Betrag bis zum 15. des zweitfolgenden Monats an das Finanzamt abliefern. Die Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb sind von Herrn Flott noch zu versteuern. Da grundsätzlich die Summe der Einkünfte eines Kalenderjahres zu versteuern ist, muss Herr Flott eine Steuererklärung abgeben und wird **veranlagt**. Nur so kann gesichert werden, dass die gesamten Einkünfte dem einheitlichen ESt-Tarif unterliegen. ESt-Bemessungsgrundlage bilden dann Einkünfte in Höhe von 24.000 € (vereinfacht dargestellt: $2.000 € \times 12$) + 35.000 € (Gewinnanteil Betrieb) = 59.000 €. Die bei den Einkünften aus dem Dienstverhältnis abzugsfähigen Sozialversicherungsbeiträge bleiben bei der Berechnung der Einfachheit halber außer Betracht.

Die Zinserträge aus den Anleihen sind endbesteuert (mit 27,5 %), die weitere Einkommensbesteuerung entfällt daher.

1.3. Aufbau des EStG

Das EStG ist in zehn Teile gegliedert, die – mehr oder weniger systematisch – folgende Schwerpunkte regeln:

1. Teil: **Persönliche Steuerpflicht** – Der erste Teil legt fest, **wer** der Einkommensteuer unterliegt.
2. Teil: **Sachliche Steuerpflicht** – Der äußerst umfangreiche zweite Teil dient der **Präzisierung der Bemessungsgrundlage** der Einkommensteuer und bestimmt
 - im 1. Abschnitt: den Umfang des zu besteuernenden Einkommens,
 - im 2. Abschnitt: die wichtigsten Steuerbefreiungen,
 - im 3. Abschnitt: die Berechnung des Gewinns,
 - im 4. Abschnitt: die Berechnung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten,
 - im 5. Abschnitt: die Besteuerung nach Durchschnittssätzen,
 - im 6. Abschnitt: die Sonderausgaben,
 - im 7. Abschnitt: die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben,
 - im 8. Abschnitt: die nichtabzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben,
 - im 9. Abschnitt: die einzelnen Einkunftsarten.
3. Teil: **Tarif** – Der dritte Teil bestimmt die Höhe der anzuwendenden Steuersätze, die Absetzbeträge und weitere sozial bedingte Begünstigungen sowie Tarifbegünstigungen.
4. Teil: **Veranlagung** – Teil 4 regelt die Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften und die Steuererklärungspflicht im Allgemeinen.
5. Teil: **Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer)** – Teil 5 enthält die für Arbeitnehmer relevanten ESt-rechtlichen Bestimmungen.
6. Teil: **Steuerabzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer)** – für Kapitalanleger relevante Bestimmungen.
7. Teil: **Besteuerung bei beschränkter Steuerpflicht** – regelt den Steuerabzug, Höhe, Einbehaltung und Abfuhr der Steuer für beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen.
8. Teil: **Sondervorschriften** – Konkretisierung bestimmter Begriffe und Verweisung auf andere Bundesgesetze.
9. Teil: **Übergangsbestimmungen** – Regelung des In-Kraft-Tretens einzelner Bestimmungen und zeitliche Abgrenzung von Maßnahmen.
10. Teil: **Schlussbestimmungen** – zeitliche Gültigkeit, Vollziehung des Gesetzes.

2. Die Steuerpflicht

2.1. Persönliche Steuerpflicht

Einkommensteuerpflichtig sind nur **natürliche Personen**. **Juristische Personen**, das sind künstliche Gebilde, die sich wie natürliche Personen berechtigen und verpflichten können (zB Kapitalgesellschaften wie GmbH, FlexCo und AG, Genossenschaften, Vereine, Stiftungen), unterliegen dagegen der Körperschaftsteuer (KSt).

Personengesellschaften (OG, KG) selbst sind überhaupt nicht ertragsteuerpflichtig, unterliegen also weder der ESt noch der KSt. Die bei Personengesellschaften anfallenden Gewinne werden direkt den Gesellschaftern (steuerlich: Mitunternehmern – vgl dazu Pkt 5. ab Seite 128) zugerechnet und bei diesen mit ESt belastet. Man spricht in diesem Zusammenhang auch vom Durchgriffsprinzip. Die Gewinne gelten auch dann als zugeflossen und werden besteuert, wenn sie nicht aus dem Unternehmen entnommen wurden.

Die **Steuerfähigkeit natürlicher Personen** beginnt nicht erst mit der Volljährigkeit, wie die Geschäftsfähigkeit nach dem Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch (ABGB), sondern schon mit der Geburt. Sie endet grundsätzlich mit dem Tod.

Beispiele:

Der Opa schenkt seinem zweijährigen Enkel Wertpapiere mit einem Nominale von 50.000 €. Der Enkel erzielt in der Folge Einkünfte (aus Kapitalvermögen) in Höhe der laufenden Erträge aus den Wertpapieren (Zinsen oder Dividenden), die ESt wird in Form der Kapitalertragsteuer eingehoben.

Herr Gruber stirbt im Mai und hinterlässt seinem Sohn als Alleinerben einen kleinen Gewerbebetrieb. Die ab dem Todestag von Herrn Gruber anfallenden Einkünfte werden seinem Sohn zugerechnet.

Da nicht angenommen werden kann, dass die Republik Österreich das Besteuerungsrecht aller natürlichen Personen weltweit besitzt, muss im Interesse der Anwendbarkeit des EStG festgelegt werden, welche natürlichen Personen bzw unter welchen Voraussetzungen natürliche Personen in Österreich einkommensteuerpflichtig sind. Zweitens muss das EStG bestimmen, in welchem Umfang bzw mit welchen Einkünften natürliche Personen in Österreich einkommensteuerpflichtig werden. Die folgenden Ausführungen sollen zeigen, wie das EStG diese Grundfragen löst.

Das Einkommensteuergesetz unterscheidet zwischen **unbeschränkter** und **beschränkter Steuerpflicht** von natürlichen Personen. Die Unterscheidung ist deshalb von Bedeutung, weil unbeschränkt Steuerpflichtige ihr gesamtes Welt-einkommen, beschränkt Steuerpflichtige nur die in Österreich erzielten Einkünfte der ESt unterwerfen müssen.

2.1.1. Unbeschränkte Steuerpflicht

Unbeschränkt steuerpflichtig sind lt § 1 Abs 2 EStG jene natürlichen Personen, die im Inland einen **Wohnsitz** oder ihren **gewöhnlichen Aufenthalt** haben.

Bei der Beurteilung der ESt-Pflicht spielt die Staatsbürgerschaft keine Rolle. Wer einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hat, muss **alle** in- und ausländischen Einkünfte in Österreich versteuern. Die Besteuerung des Welteinkommens entspricht dem **Universalitätsprinzip**. Um feststellen zu können, wieweit bestimmte natürliche Personen der ESt unterliegen, muss man wissen, was das Gesetz unter „Wohnsitz“ und „gewöhnlichem Aufenthalt“ versteht. Laut § 26 Abs 1 BAO hat jemand einen **Wohnsitz** dort, wo er eine **Wohnung** innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Beispiele:

Generelle Norm des VwGH: Das Vorliegen einer Wohnung wird angenommen, wenn sie dem Steuerpflichtigen ein nach seinen Verhältnissen einigermaßen angemessenes Wohnen ermöglicht, ohne jedoch „standesgemäß“ sein zu müssen.

	Wohnsitz
• Standardmäßig eingerichtete Wohnung	ja
• Ferienhäuser und auf Dauer verfügbare Untermietzimmer, Hotelzimmer	ja
• Wohnwagen mit Strom- und Wasseranschluss (langfristig aufgestellt)	ja
• eine vom Steuerpflichtigen nur gelegentlich vermietete Wohnung	ja
• eine vom Steuerpflichtigen auf Dauer vermietete Wohnung	nein
• eine leer stehende Wohnung ohne jegliche Einrichtung	nein
• der Aufenthalt in Kasernen, Spitälern, Gefangenenhäusern, Schülerheimen etc	nein
• regelmäßige Verwandtenbesuche oder Aufnahme in einer Wohnung als Gast	nein

Den **gewöhnlichen Aufenthalt** hat jemand (gem § 26 Abs 2 BAO) dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Der gewöhnliche Aufenthalt wird stets angenommen, wenn jemand sich im Inland länger als sechs Monate (= 183-Tage-Regel) aufhält (sog gesetzliche Vermutung).

Beispiele:

Grundsatz: Unter Aufenthalt wird körperliche Anwesenheit verstanden, unabhängig davon, ob diese freiwillig oder unter Zwang (Arbeitsvertrag, Inhaftierung etc) erfolgt. Wenn von vornherein ersichtlich ist, dass der Aufenthalt längerfristig sein wird, entsteht die Steuerpflicht auch vor Vollendung der sechs Monate. Eine ununterbrochene Anwesenheit ist nicht erforderlich.

	gewöhnlicher Aufenthalt
• Ausländischer Vertreter, der neun Monate durch Österreich reist	ja
• Gastarbeiter mit mehr als sechsmonatiger Arbeitserlaubnis oder Arbeitsvertrag	ja
• österreichischer Auslandsbeamter, der in Österreich keinen Wohnsitz hat	ja
• Saisonarbeiter, der sich mehr als sechs Monate in Österreich aufhält	ja
• Saisonarbeiter, der sich nur zwei Monate in Österreich aufhält	nein
• Grenzgänger, der täglich an seinen Wohnsitz über der Grenze zurückkehrt	nein
• Arbeitnehmer, der nur am Wochenende an seinen Wohnsitz über der Grenze zurückkehrt	ja
• Mitarbeiter eines internationalen Konzerns, der für fünf Monate nach Ö versetzt wird	nein

Zum Verhältnis von Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt ist festzuhalten, dass ein Steuerpflichtiger mehrere Wohnsitze, aber immer nur einen gewöhnlichen Aufenthalt haben kann.

Für Steuerpflichtige, die Wohnsitze in verschiedenen Staaten haben, entsteht daraus ein Problem: Alle Staaten, die das Wohnsitzprinzip anwenden, nehmen das Besteuerungsrecht auf ihr Welteinkommen für sich in Anspruch! Es käme zu einer Doppel- oder gar Mehrfachbesteuerung. Im Extremfall würden davon betroffene Steuerpflichtige mehr Steuer zahlen, als ihr Einkommen ausmacht (zB bei Durchschnittssteuersatz in drei Staaten je über 33 %). Dieser Ungerechtigkeit hat auch der österreichische Steuergesetzgeber durch nationale Ausnahmeregelungen und den Abschluss bilateraler Verträge (sog Doppelbesteuerungsabkommen) Rechnung getragen. Außerdem gibt es vom BMF eine *Zweitwohnsitz-VO* für eine spezielle Fallgruppe.

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) verteilen die Besteuerungsrechte an den Einkünften zwischen dem Wohnsitzstaat (dort, wo der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist) und dem Quellenstaat (Belegenheitsstaat).

Beispiel:

Ein deutscher Geschäftsmann mit Wohnsitz in Köln und Wien (Familienwohnsitz und Sitz seines Unternehmens in Köln) erzielt in Österreich Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus seiner Betriebsstätte in Baden bei Wien. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen liegt in Deutschland, Deutschland ist deshalb Wohnsitzstaat (vgl Art 4 DBA Österreich-Deutschland). Deutschland besteuert grundsätzlich das Welteinkommen, verzichtet aber im Rahmen des DBA (Art 4 iVm Art 7 Abs 1) auf die Besteuerung der Einkünfte aus der österreichischen Betriebsstätte. Für die Berechnung der deutschen ESt gilt jedoch ein Progressionsvorbehalt. Das bedeutet, dass die in Österreich erzielten Einkünfte in Deutschland zwar nicht besteuert, aber für die Berechnung des deutschen Durchschnittssteuersatzes herangezogen werden.

Mit Erkenntnis des VwGH vom 7.9.2022, Ra 2021/13/0067, wurde ein Meilenstein für das DBA-Recht hinsichtlich der Anwendung des **Progressionsvorbehal-**

tes gesetzt. Nach der Verwaltungspraxis wurde der Progressionsvorbehalt nur bei Steuerpflichtigen angewendet, die in Österreich ansässig sind (als DBA-Wohnsitzstaat), nicht jedoch auch in Konstellationen, in denen Österreich nur die Rolle eines Quellenstaates zukam. Der VwGH hat mit diesem E klargestellt, dass bei unbeschränkter Stpfl in Ö ein Progressionsvorbehalt auf ausländische Einkünfte anzuwenden ist, auch wenn Österreich in DBA-Hinsicht nur als Quellenstaat anzusehen ist. DBA entfalten laut VwGH bloß eine Schrankenwirkung dergestalt, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Recht ergebende Stpfl begrenzen. Eine etwaige Stpfl ist nach dem VwGH daher in einem ersten Schritt immer nach dem innerstaatlichen Steuerrecht zu prüfen. Und erst in einem zweiten Schritt ist zu prüfen, ob das Besteuerungsrecht durch ein DBA eingeschränkt wird. Anzuwenden ist dieses Erkenntnis ab der Veranlagung 2023.

Zusätzlich ermächtigt das nationale Recht (§ 48 BAO) das Bundesministerium für Finanzen, bei Abgabenhöhe mehrerer Staaten Gegenstände ganz oder teilweise aus der Abgabenerhebung auszuschneiden oder ausländische Steuern auf inländische anzurechnen.

Hinsichtlich der Definition des Begriffes „Mittelpunkt der Lebensinteressen“ bzw. „Mittelpunkt der Lebensverhältnisse“ führte der VwGH in seinem E 18.1.1996, 93/15/0145 aus, dass eine Person zwar mehrere Wohnsitze, jedoch nur einen Mittelpunkt der Lebensinteressen haben kann. Unter persönlichen Beziehungen seien dabei all jene zu verstehen, die jemanden aus in seiner Person liegenden Gründen aufgrund der Geburt, der Staatszugehörigkeit, des Familienstandes und der Betätigungen religiöser und kultureller Art, mit anderen Worten nach allen Umständen, die den eigentlichen Sinn des Lebens ausmachen, an ein bestimmtes Land binden.

Staatsangehörige anderer EU-Mitgliedstaaten bzw EWR-Bürger werden auf Antrag als unbeschränkt Steuerpflichtige behandelt und können dadurch erst bestimmte Abzugsposten geltend machen. Die dafür notwendigen Voraussetzungen sind in § 1 Abs 4 EStG geregelt (mind 90 % Inlandseinkünfte oder Höhe der Auslandseinkünfte max in Tarifstufe 1).

§ 103 EStG ermöglicht eine steuerliche Zuzugsbegünstigung, um den Zuzug von Personen aus dem Ausland nach Österreich zu fördern, wenn dieser Zuzug zur Förderung der Wissenschaft, Forschung, Kunst oder Sport dient. So kann zB einem Forscher ein spezieller Freibetrag bis 30 % seiner wissenschaftlichen Tätigkeit für die Dauer von 5 Jahren zugestanden werden. Eine eigene *Zuzugsbegünstigungs-VO* regelt Details.

2.1.2. Beschränkte Steuerpflicht

Beschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, **die weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt** im Inland haben, aber **Einkünfte mit Inlandsbezug** (§ 98 EStG zählt sie einzeln auf) erzielen. Achtung: Erhebungsform der ESt gem § 99 – Abzugssteuer in einigen Fällen!

Die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger bezieht sich nur auf die Einkünfte mit Inlandsbezug oder – genauer – auf jene **Tätigkeiten, die im Inland ausgeführt oder verwertet werden**, und entspricht dem **Territorialitätsprinzip**. Jeder Staat hat das territoriale Besteuerungsrecht. Diesem Prinzip wird auch in den DBA gefolgt.

Beispiel:

Ein Schweizer (Wohnsitz: Luzern) ohne Wohnsitz und ohne gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich bezieht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus einem Innsbrucker Mietshaus. Er ist gem § 98 EStG in Österreich beschränkt steuerpflichtig. Die Aufteilung der Besteuerungsansprüche regelt das DBA Österreich–Schweiz. Art 6 des DBA weist das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus im Inland gelegenen unbeweglichem Vermögen (zB das Mietshaus) dem Vertragsstaat zu, in dem dieses Vermögen liegt. Damit besteuert Österreich die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach den für beschränkt Steuerpflichtige geltenden nationalen Bestimmungen. Die Schweiz verzichtet gem Art 23 DBA (sog Befreiungsmethode) auf die Besteuerung der genannten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Auch hier gilt – wie mit Deutschland – ein **Progressionsvorbehalt**.

Die **beschränkte Steuerpflicht** erstreckt sich gem § 98 EStG auf folgende Einkünfte:¹

- 1) Einkünfte aus einer im Inland betriebenen **Land- und Forstwirtschaft**.
- 2) Einkünfte aus **selbständiger Arbeit**, die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist. Ausgeübt wird sie dann, wenn der Steuerpflichtige im Inland persönlich tätig geworden ist, verwertet, wenn der wirtschaftliche Erfolg der Arbeit der inländischen Volkswirtschaft zu dienen bestimmt ist.
- 3) Einkünfte aus **Gewerbebetrieb**, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist. Einkünfte aus kaufmännischer oder technischer Beratung im Inland, die Gestellung von Arbeitskräften zur Arbeitsausübung im Inland und aus der gewerblichen Tätigkeit als Sportler, Artist oder als Mitwirkender bei Unterhaltungsdarbietungen, auch wenn keine Betriebsstätte oder kein ständiger Vertreter gegeben ist.
- 4) Einkünfte aus **nichtselbständiger Arbeit**, die im Inland oder auf österreichischen Schiffen ausgeübt oder verwertet wird, und Einkünfte aus inländischen öffentlichen Kassen, die mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden.
- 5) Einkünfte aus **Kapitalvermögen**, soweit sie aus inländischen Aktien, GmbH-Anteilen, Genossenschaftsanteilen, Genussrechten, stillen Beteiligungen, Privatstiftungen etc zufließen oder die realisierte Wertsteigerung aus dem Verkauf einer österr Kapitalgesellschaft entsteht.
- 6) Einkünfte aus **Vermietung und Verpachtung**, wenn das unbewegliche Vermögen, der Sachinbegriff oder die Rechte im Inland gelegen sind, in ein inländisches öffentliches Register eingetragen sind oder in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden.
- 7) **Grundstücksveräußerungen**, wenn es sich um ein inländisches Grundstück handelt.

1 Zum besseren Verständnis des Umfangs der beschränkten Steuerpflicht empfiehlt es sich, zuerst die Detailausführungen zu den sieben Einkunftsarten (ab Seite 26) zu lesen.