

I. Einführung

1. Entwicklung des Steuerrechts

(Doralt/Ruppe I², Tz 6ff)

Die Entwicklung des modernen Steuerrechts setzt mit dem Ende des 18. Jahrhunderts ein. 1

Erst in der Zeit der Aufklärung entstand die Forderung, dass Abgaben gerecht sein müssen. Eine der Ursachen der **Französischen Revolution** war die Steuerwillkür. Aus der Forderung nach gerechten Steuern entwickelten sich die Steuern auf das Einkommen, die die Leistungsfähigkeit berücksichtigen sollten; die erste effektive Einkommensteuer wurde in England eingeführt, um den Krieg gegen Napoleon zu finanzieren.

Gleichzeitig mit der damals einsetzenden Industrialisierung und dem Übergang von der Naturalwirtschaft (Selbstversorgung) zur Geldwirtschaft wurden die Voraussetzungen für ein modernes Steuerrecht geschaffen, das an den Geldverkehr anknüpfen konnte. Mit der Industrialisierung wuchsen auch die Staatsaufgaben, und es entstand damit das Bedürfnis des Staates nach einem regelmäßigen und gesicherten Steueraufkommen.

In Österreich etablierte sich im **Laufe des 19. Jahrhunderts** ein System von **Verbrauchssteuern** und **Verkehrssteuern** (Gebührengesetz 1850). Auf dem Gebiet der direkten Steuern gab es zunächst ein zersplittertes System verschiedener Ertragssteuern, die ua die gewerblichen Einkünfte und den Mietzins erfassten, bis 1898 das **Personalsteuergesetz** in Kraft trat, mit dem im Wesentlichen das Einkommen erfasst wurde. 1923 wurde in Österreich die **Warenumsatzsteuer** eingeführt.

1938 wurde in Österreich das **reichsdeutsche Steuerrecht** übernommen und **1945** mit dem **Rechtsüberleitungsgesetz 1945** in den österreichischen Rechtsbereich übergeleitet. In den Folgejahren wurden die deutschen Steuergesetze mit oft nur geringfügigen Änderungen als österreichische Steuergesetze neu beschlossen („Austrifizierung“ der reichsdeutschen Steuergesetze; zB UStG 1951, EStG 1953).

In den Grundstrukturen stimmt das österreichische Steuerrecht auch heute noch mit dem deutschen Steuerrecht überein. Hinzu kommen Steuerharmonisierungen innerhalb der EU vor allem im Bereich der Umsatzsteuer und der Verbrauchsteuern. Daher kann zur Auslegung des österreichischen Steuerrechts oft auf die (umfangreiche) deutsche Literatur und auf die Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofs zurückgegriffen werden.

2. Einteilung der Steuern

(Doralt/Ruppe I¹², Tz 16 ff)

- 2 Die Steuern lassen sich nach verschiedenen Kriterien einteilen:
- Nach der **Finanzverfassung** wird danach unterschieden, welche Gebietskörperschaft die einzelne Steuer erhebt und welchen Gebietskörperschaften die Erträge zufließen (Bundes-, Landes-, Gemeindeabgaben; § 6 F-VG).
 - Nach der **Anknüpfung** wird danach unterschieden, ob die Steuern an persönliche Umstände, an bestimmte Objekte oder an bestimmte Vorgänge anknüpfen (Personensteuern, Objektsteuern, Verkehrsteuern).
 - Nach der **Erhebungsform** wird danach unterschieden, wie die Steuern erhoben werden (Veranlagungssteuern, Selbstbemessungsabgaben, Abzugsteuern).
 - **Finanzwissenschaftlich** werden direkte und indirekte Steuern unterschieden, je nachdem, ob der Steuerschuldner die Steuer auch wirtschaftlich tragen soll.

Bundes-, Landes- und Gemeindeabgaben

- 2/1 Auf der Grundlage des Finanz-Verfassungsgesetzes werden im **Finanzausgleichsgesetz** die Erträge bzw die Einhebung dem Bund, den Ländern oder Gemeinden zugewiesen (Ertragshoheit bzw Verwaltungshoheit).

Gemeinschaftliche Bundesabgaben: Die Erhebung erfolgt durch den Bund, der Ertrag wird zwischen Bund, Ländern und Gemeinden aufgeteilt (zB ESt, KSt, USt).

Ausschließliche Bundesabgaben: zB Gebühren nach dem Gebührengesetz.

Ausschließliche Landesabgaben: zB Feuerschutzsteuer (Bundesabgabe, jedoch an die Länder weitergegeben).

Zwischen Ländern und Gemeinden geteilte Abgaben: Fremdenverkehrsabgaben.

Ausschließliche Gemeindeabgaben: zB Kommunalsteuer, Grundsteuer.

Während der Bundesgesetzgeber nach der Finanzverfassung bei der Schaffung neuer Abgaben frei ist (uneingeschränktes Abgabenerfindungsrecht; § 7 F-VG), haben die Länder nur ein eingeschränktes Abgabenerfindungsrecht: Sie können zwar grundsätzlich neue Abgaben einführen, doch darf die Landesabgabe einer bereits bestehenden Bundesabgabe nicht „gleichartig“ sein (§ 8 Abs 3 F-VG).

Gemeinden können nur aufgrund einer Ermächtigung des Bundes bzw des Landes bestimmte Abgaben einheben; die Gemeinde hat dann nur ein Beschlussrecht, ob sie die Abgabe einheben möchte oder nicht (§ 7 Abs 5 und § 8 Abs 5 F-VG).

Der Bund kann sich bei Landes- und Gemeindeabgaben die einheitliche Regelung vorbehalten. Beispiele sind die Grundsteuer und die Kommunalabgabe; sie sind Gemeindeabgaben, aber bundesgesetzlich geregelt (§ 7 Abs 3 F-VG).

Zu den finanzverfassungsrechtlichen Vorgaben kommen EU-rechtliche Vorgaben hinzu: zB widersprach die frühere Getränkesteuer der Verbrauchsteuer-Richtlinie.

2. Einteilung der Steuern

Personensteuern, Objektsteuern, Verkehrsteuern, Verbrauchsteuern

Personensteuern knüpfen hinsichtlich des Steuergegenstandes und der Steuerhöhe an personenbezogene Merkmale an; Personensteuern sind die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer (bis 1. 8. 2008 auch die Erbschafts- und Schenkungssteuer). Den Personensteuern gemeinsam ist die Anknüpfung an den Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt (oder Sitz bzw. Ort der Geschäftsleitung bei juristischen Personen). 2/2

Objektsteuern (Sachsteuern) knüpfen hingegen an bestimmte Gegenstände an; zu den Objektsteuern gehört zB die Grundsteuer.

Verkehrsteuern knüpfen an bestimmte Vorgänge im wirtschaftlichen oder im rechtlichen Verkehr an (Umsatzsteuer, Rechtsverkehrsteuern).

Verbrauchsteuern knüpfen an den Verbrauch an (Tabaksteuer, Mineralölsteuer).

Die Einteilung in Personensteuern und andere Steuern ist allerdings weitgehend unergiebig und überschneidet sich zum Teil. ZB ist die Körperschaftsteuer zwar eine Personensteuer, hat aber zunehmend starke Züge einer Objektsteuer angenommen. Die USt ist eine Objektsteuer und zugleich eine Verkehrsteuer und Verbrauchsteuer.

Veranlagte Steuern, Selbstbemessungsabgaben und Abzugssteuern

Veranlagungssteuern werden aufgrund einer Steuererklärung mit Bescheid vorgeschrieben. 2/3

Selbstbemessungsabgaben hat der Steuerpflichtige selbst zu ermitteln und abzuführen. Selbstbemessungsabgaben sind zB die USt-Vorauszahlung, der Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds, die Kommunalsteuer und einzelne Gebühren nach dem GebG.

Abzugssteuern behält ein Dritter bei Auszahlung eines Geldbetrages für den Empfänger (= Steuerschuldner) ein und führt sie direkt an den Fiskus ab (zB Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer, Immobilienertragsteuer).

Direkte und indirekte Steuern

Die Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Steuern richtet sich danach, ob die Steuer überwält werden kann: **Direkte Steuern** trägt der Steuerschuldner auch wirtschaftlich selbst, Steuerschuldner (Steuerzahler) und Steuerträger sind ident; zu den direkten Steuern werden die Personensteuern gezählt (ESt, KSt). **Indirekte Steuern** kann der Steuerschuldner (Steuerzahler) auf einen Dritten überwälzen, indem er sie auf den Preis aufschlägt oder in Rechnung stellt; indirekte Steuern sind die USt und die Verbrauchsteuern. 2/4

Die Abgrenzung zwischen direkten und indirekten Steuern ist insoweit problematisch, als die Überwälzbarkeit einer Steuer sich nicht alleine aus dem Gesetz ergibt, sondern von den Marktverhältnissen abhängt. Ob der Unternehmer die Steuer überwälzen kann, hängt von der „Preiselastizität“ der Nachfrage ab: Ist die Preiselastizität gering, dh der Markt bzw die Nachfrage reagieren auf eine Preiserhöhung nicht, dann kann die Steuer leicht auf den Abnehmer überwälzt werden (zB Grundnahrungsmittel). Bei Luxusgütern ist dagegen die Preiselastizität höher; eine Steuererhöhung lässt sich nicht unbedingt im Preis unterbringen.

3. Die drei Funktionen der Steuern

- 3 **Steuern erfüllen drei Funktionen** (vgl. *Beiser*, Steuern²⁰, Tz 1):
- *Finanzierungsfunktion* zur Finanzierung der Staatsausgaben (Primärfunktion),
 - *Umverteilungsfunktion* zum Ausgleich der unterschiedlichen Leistungsfähigkeit der einzelnen Steuerpflichtigen,
 - *Lenkungsfunktion* insbesondere zur Lenkung der Wirtschaft (zB Investitionsbegünstigungen), Spenden für bestimmte Zwecke.

Die **Finanzwissenschaft**, die sich mit den gesamtwirtschaftlichen Effekten der Besteuerung und ihren Auswirkungen auf die Volkswirtschaft beschäftigt, unterscheidet Steuern, Beiträge und Gebühren: **Steuern** sind Geldleistungen an Gebietskörperschaften ohne unmittelbare Gegenleistung; **Beiträge** sind Geldleistungen zur Errichtung bestimmter öffentlicher Einrichtungen im unmittelbaren Interesse der Beitragszahler (zB Kanalerrichtung, Straßen); **Gebühren** werden für bestimmte Dienstleistungen der öffentlichen Hand eingehoben (zB laufende Kanalgebühren). Der Gesetzgeber folgt nicht immer dieser Terminologie; zB sind die Gebühren nach dem Gebührengesetz finanzwissenschaftlich den Steuern zuzuordnen.

Zum Unterschied von der Finanzwissenschaft beschäftigt sich die **betriebswirtschaftliche Steuerlehre** mit den Steuerwirkungen auf den einzelnen Betrieb, zB unterschiedliche Besteuerung nach Wahl der Rechtsform.

4. Rechtsquellen des Steuerrechts

- 4 Die wichtigste Rechtsquelle im Steuerrecht ist das **Gesetz**, hinzu kommen zahlreiche **Verordnungen**, meist aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Ermächtigungen (zB Pauschalierungsverordnungen aufgrund des § 17 EStG); eine ausdrückliche gesetzliche Ermächtigung ist allerdings nicht notwendig (Art 18 Abs 2 B-VG; zB Liebhabereiverordnung).
- 5 Weitere Rechtsquellen ergeben sich aus dem Völkerrecht aufgrund der zwischenstaatlichen **Doppelbesteuerungsabkommen**.
- 6 Zunehmende Bedeutung auch für das Steuerrecht hat das **Unionsrecht**; teils aufgrund umfangreicher Richtlinien, die der nationale Gesetzgeber umzusetzen hat (zB Mehrwertsteuer), vor allem aber aufgrund des Beihilfeverbots und der Grundfreiheiten des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union – AEUV (siehe dazu unten Tz 528f).
- 7 **Richtlinien und Erlässe** des BMF geben die Rechtsmeinung der Finanzverwaltung wieder; sie werden in der Regel auf der Homepage des BMF veröffentlicht. Richtlinien sind oft umfangreich, sie betreffen ganze Gesetze (EStR, KStR, UStR); Erlässe ergehen zu Einzelfragen. Richtlinien und Erlässe des BMF sind zwar in keiner Weise verbindlich (keine normative Bedeutung), doch halten sich die Finanzämter an sie wie an ein Gesetz. Daraus ergibt sich eine de facto normative Wirkung, allerdings ohne höchstrichterliche Kontrolle, weil der VfGH und der VfGH sich dafür nicht zuständig halten: Der VfGH berücksichtigt sie nicht, weil sie nicht im BGBl veröffentlicht sind, und der VfGH prüft sie nicht, weil/wenn sie formal keine normative Wirkung haben (nicht verbindlich sind).

II. Einkommensteuer

1. Allgemeines

(Doralt/Ruppe I¹², Tz 18 ff)

Der ESt (EStG 1988) unterliegen **natürliche Personen** (§ 1); sie knüpft 8
an persönliche Umstände an und zählt damit zu den **Personensteuern**. Die
ESt wird vom Steuerschuldner grundsätzlich auch wirtschaftlich getragen, sie
ist daher eine **direkte Steuer**. Nach dem Finanzausgleich wird die ESt vom
Bund eingehoben und zwischen Bund, Ländern und Gemeinden aufgeteilt
(**gemeinschaftliche Bundesabgabe**; § 9 Abs 1 FAG).

Die ESt ist eine Ertragsteuer und erfasst das Einkommen der natürlichen Perso-
nen. Vergleichsweise ist die Körperschaftsteuer die Ertragsteuer der juristischen Perso-
nen. Personengesellschaften unterliegen als solche nicht der ESt, ihr Gewinn wird
den Gesellschaftern direkt zugerechnet und bei ihnen besteuert („Durchgriffsprinzip“).

Die ESt wird entweder vom Finanzamt dem Steuerpflichtigen direkt
vorgeschrieben (idR aufgrund seiner Steuererklärung) oder sie wird vor Aus-
zahlung der Einnahmen an den Steuerpflichtigen von der auszahlenden Stelle
abgezogen und für den Steuerpflichtigen an das Finanzamt abgeführt.

Danach werden nach den Erhebungsformen unterschieden:

- Die ESt als **Veranlagungssteuer**: Das **Finanzamt** schreibt die Steuer
dem Steuerschuldner mit Bescheid vor.
- Die ESt als **Abzugssteuer**: Die **auszahlende Stelle** zieht die Steuer vom
Entgelt ab und führt sie an das FA ab, wie insbesondere die Lohn-
steuer (Steuerabzug durch den Dienstgeber) und die Kapitalertrag-
steuer (Steuerabzug durch den, der die Kapitalerträge schuldet bzw
auszahlt; zB bei Sparbüchern die Bank).

Prinzipien der Einkommensteuer

Die ESt wird von verschiedenen Prinzipien beherrscht; hervorzuheben 9
sind das **Leistungsfähigkeitsprinzip**, das **Periodenprinzip** und das **Netto-
prinzip**.

Leistungsfähigkeitsprinzip: Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips ist ua die
Nichtbesteuerung des Existenzminimums und die **Berücksichtigung persönlicher Ver-
hältnisse** insbesondere im Rahmen der außergewöhnlichen Belastung. Der progressive
Steuertarif wird teils als Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips gesehen, zum Teil
als Ausdruck einer Sozialstaatlichkeit durch Umverteilung.

Periodenprinzip: Bei einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit müsste das
Lebenseinkommen erfasst werden; Zeiträume mit niedrigem Einkommen und Zeit-
räume mit hohem Einkommen müssten zur Ermittlung der Leistungsfähigkeit zusam-
mengefasst werden. Da dies nicht möglich ist, wird der ESt das Einkommen des einzel-

II. Einkommensteuer

nen Kalenderjahres zugrunde gelegt (Abschnittsbesteuerung; Periodenprinzip). Das Periodenprinzip führt allerdings dazu, dass Verluste in einer Periode mit Gewinnen einer anderen Periode nicht ausgeglichen werden können; nur unter bestimmten Voraussetzungen können Verluste einer Periode mit den Gewinnen einer späteren Periode verrechnet werden (Verlustabzug, siehe Tz 153).

Nettoprinzip: Nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip darf der ESt nur das Einkommen unterworfen werden, das sich nach Abzug aller Ausgaben ergibt, die der Erzielung des Einkommens dienen; es darf kein fiktives Einkommen besteuert werden (**objektives Nettoprinzip**). Außerdem darf nur das Einkommen besteuert werden, das dem Steuerpflichtigen nach Abzug des Existenzminimums verbleibt (**subjektives Nettoprinzip**).

Ein weiteres Prinzip ist der Grundsatz der **Individualbesteuerung** im Gegensatz zur Haushaltsbesteuerung (Deutschland): Ehegatten werden individuell besteuert, während bei der Haushaltsbesteuerung die Einkommen beider Ehegatten zusammen gerechnet und dann auf beide Ehegatten (oder auch auf die Zahl der Familienmitglieder) aufgeteilt werden. Beide Modelle haben unterschiedliche sozialpolitische Auswirkungen: Die Haushaltsbesteuerung entlastet Familien mit einem Alleinverdiener, umgekehrt fördert die Individualbesteuerung die Berufstätigkeit beider Ehegatten, weil es steuerlich günstiger ist, wenn beide Ehegatten zum Familieneinkommen beitragen. Die in Österreich bestehende Individualbesteuerung berücksichtigt den Familienstand durch verschiedene Absetzbeträge.

2. Persönliche Steuerpflicht (§ 1)

10 Personensteuern – und damit auch die Einkommensteuer – knüpfen regelmäßig an den **Wohnsitz** und an den **gewöhnlichen Aufenthalt** an (§ 1):

- **unbeschränkte Steuerpflicht:** Wer im Inland einen **Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt** hat, ist im Inland mit seinem gesamten Einkommen, also mit seinem Welteinkommen, steuerpflichtig (daher auch „Universalitätsprinzip“).
- **beschränkte Steuerpflicht:** Wer im Inland **keinen Wohnsitz und keinen gewöhnlichen Aufenthalt** hat, ist nur mit seinen Einkünften aus dem Inland steuerpflichtig (daher auch „Territorialitätsprinzip“).

Einen **Wohnsitz** iSd Abgabenvorschriften hat jemand dort, „wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird“ (§ 26 Abs 1 BAO), oder vereinfacht, wo jemand eine Wohnung innehat, die ihm jederzeit zur Verfügung steht. Maßgeblich sind die objektiven Umstände und nicht die subjektive Absicht. Ein Wohnsitz muss nicht der Hauptwohnsitz sein, auch der Zweitwohnsitz ist ein Wohnsitz; auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen kommt es nicht an (siehe allerdings unten zur Zweitwohnsitzverordnung).

Einen Wohnsitz behält man zB auch dann, wenn man berufsbedingt für mehrere Jahre ins Ausland übersiedelt und die Wohnung in der Zwischenzeit nicht benutzt. Es genügt, wenn der Stpfl die Wohnung für den eigenen Wohnbedarf jederzeit nützen kann; eine leerstehende (unmöblierte) Wohnung begründet keinen Wohnsitz. Die Wohnung steht dem Steuerpflichtigen auch dann nicht mehr jederzeit zur Verfügung, wenn er die Wohnung zur vollständigen Nutzung einem Dritten überlässt (Vermietung, Untervermietung); damit hat der Stpfl den Wohnsitz jedenfalls aufgegeben.

Einen Wohnsitz begründet zB auch eine Ferienwohnung, ein Untermietzimmer oder ein Hotelzimmer, wenn der Stpfl die Räumlichkeiten auf Dauer zur Nutzung übernommen (gemietet) hat.

Den **gewöhnlichen Aufenthalt** iSd Abgabenvorschriften hat jemand dort, „wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt“ (§ 26 Abs 2 BAO).

Bei einem **Aufenthalt von mehr als sechs Monaten** besteht jedenfalls unbeschränkte Steuerpflicht (§ 26 Abs 2 BAO).

Der gewöhnliche Aufenthalt ist ein Ersatztatbestand und erübrigt die uU schwierige Prüfung, ob ein Wohnsitz vorliegt.

Staatsangehörige aus der EU und dem EWR, die nur beschränkt steuerpflichtig sind, können beantragen, wie unbeschränkt Stpfl behandelt zu werden, wenn sie in Österreich einen wesentlichen Teil (90%) ihrer Einkünfte beziehen oder die ausländischen Einkünfte nicht mehr als 11.693 € betragen (dazu § 1 Abs 4; Option zur unbeschränkten Steuerpflicht). Damit lassen sich Nachteile vermeiden, die sich aus der beschränkten Steuerpflicht ergeben können (zB Hinzurechnungsbetrag beim Steuertarif nach § 102 Abs 3, keine Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen nach § 34 Abs 1).

Zweitwohnsitzverordnung: Trotz eines Wohnsitzes im Inland tritt die unbeschränkte Steuerpflicht im Inland nicht ein, wenn 11

- der Mittelpunkt der Lebensinteressen im Ausland liegt,
- er dort mindestens fünf Jahre lang beibehalten wird und
- die Wohnung im Inland nicht mehr als 70 Tage im Jahr verwendet wird.

Erklärter Zweck der Verordnung ist es, Steuerpflichtigen aus „Steuerparadiesen“ zu ermöglichen, einen Wohnsitz im Inland beizubehalten bzw zu begründen, damit sie zumindest in den privaten Konsum im Inland investieren. Dem entspricht es auch, dass sich die Aufenthaltsdauer im Inland – auch mit Aufzeichnungspflichten – nicht kontrollieren lässt. Ob der Inhalt der Verordnung im Gesetz gedeckt ist, scheint daher fraglich (Art 18 B-VG).

Doppelbesteuerung: Wer in mehreren Staaten jeweils einen Wohnsitz hat, unterliegt in jedem dieser Staaten der unbeschränkten Steuerpflicht. Damit kann es zur **Doppelbesteuerung** oder Mehrfachbesteuerung in verschiedenen Staaten kommen. 12

Zur Doppelbesteuerung kann es auch dann kommen, wenn der Steuerpflichtige in einem Staat unbeschränkt und in einem anderen Staat beschränkt steuerpflichtig ist.

Zur **Vermeidung der Doppelbesteuerung** dienen vor allem **Doppelbesteuerungsabkommen**, die das Besteuerungsrecht zwischen den einzelnen Staaten aufteilen (ausführlich Tz 176 ff).

Beginn und Ende der unbeschränkten Steuerpflicht

Die unbeschränkte Steuerpflicht beginnt mit der Geburt oder der Begründung eines Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland und **endet** mit dem Tod des Stpfl oder mit der Aufgabe des Wohnsitzes und des gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland. 13

3. Sachliche Steuerpflicht – das Einkommen (§ 2)

Der Einkommensteuer ist das **Einkommen** zugrunde zu legen, das der Stpfl innerhalb eines Jahres bezogen hat (§ 2; sachliche Steuerpflicht, Steuergegenstand). Daher ist die ESt eine **Ertragsteuer**. 14

II. Einkommensteuer

Einkommen ist im Wesentlichen

- der Gesamtbetrag der sieben Einkunftsarten,
- nach Ausgleich mit den Verlusten aus den Einkunftsarten,
- nach Abzug der Sonderausgaben und
- nach Abzug der außergewöhnlichen Belastungen.

4. Die sieben Einkunftsarten

(Doralt/Ruppe I², Tz 58 ff)

- 15 Zum Einkommen zählen nur solche Einkünfte, die ausdrücklich unter eine der im Gesetz aufgezählten sieben Einkunftsarten fallen. Nicht zu den Einkünften zählen zB Schenkungen und Erbschaften, Schmerzensgeld, Spielgewinne, Finderlohn.

Zu den sieben Einkunftsarten gehören:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	} betriebliche Einkünfte 1–3	} Haupteinkunftsarten 1–4
2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit		
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb		
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen	} außerbetriebliche Einkünfte 4–7	} Nebeneinkunftsarten 5–7
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		
7. Sonstige Einkünfte.		

- 16 1. Nach der **Art der Einkünfteermittlung** werden unterschieden:
- **drei betriebliche Einkunftsarten**, bei denen sich die Einkünfte aus einer Gewinnermittlung, idR durch Vermögensvergleich, ergeben (daher auch als „Gewinneinkünfte“ bezeichnet; § 2 Abs 4 Z 1);
 - **vier außerbetriebliche Einkunftsarten**, bei denen sich die Einkünfte aus dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergeben (daher auch als „Überschusseinkünfte“ bezeichnet; § 2 Abs 4 Z 2).

Wirtschaftsgüter, die der Erzielung betrieblicher Einkünfte dienen, werden als **Betriebsvermögen** bezeichnet.

Wirtschaftsgüter, die der Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte dienen, gehören zum **Privatvermögen** (ebenso wie auch ausschließlich privat genutztes Vermögen). Daher gehört idR sowohl die für eigene Wohnzwecke genutzte Eigentumswohnung als auch die vermietete Eigentumswohnung zum Privatvermögen.

Besteuerung von Wertzuwächsen im Privatvermögen: Im außerbetrieblichen Bereich unterliegt die Veräußerung von Privatvermögen nur dann der ESt, wenn das Gesetz dies ausdrücklich vorsieht; dies trifft heute allerdings auf die wichtigsten Fälle zu (Veräußerung von Kapitalvermögen und Grundvermögen; seit dem BBG 2011 und dem 1. StabG 2012).

- 17 2. Nach der **Subsidiarität** werden unterschieden:
- vier **Haupteinkunftsarten** (Erwerbseinkünfte),
 - drei **Nebeneinkunftsarten** (insbesondere Vermögensverwaltung und Veräußerung von Privatvermögen).

Danach gehören insbesondere Einkünfte aus Kapitalvermögen und Mieteinkünfte nur dann zu den Nebeneinkunftsarten, wenn sie nicht zu den Haupteinkunftsarten zählen (Subsidiarität der Einkunftsarten).

Beispiele:

1. Zinsen aus einer Bankeinlage gehören nur dann zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (5. Einkunftsart), wenn die Bankeinlage nicht zu einem Betriebsvermögen gehören, sondern zum Privatvermögen (§ 27 Abs 1).
2. Mieteinkünfte gehören dann zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (6. Einkunftsart), wenn das Gebäude zum Privatvermögen gehört (§ 28 Abs 1). Gehört dagegen das Mietgebäude zum Betriebsvermögen, dann gehören auch die Mieteinkünfte zu den betrieblichen Einkünften (ebenso auch der Veräußerungsgewinn).

4.1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21)

Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören insbesondere Einkünfte aus der 18

- Urproduktion (Landwirtschaft, Forstwirtschaft),
- Tierzucht mit eigenen landwirtschaftlichen Produkten,
- Jagd.

Rund 97% der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe sind durch eine Verordnung pauschaliert. Die Pauschalierung führt tendenziell zu einer erheblich niedrigeren Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft als nach den tatsächlichen Verhältnissen. Begünstigt sind vor allem größere landwirtschaftliche Betriebe gegenüber Kleinbauern.

Nebenbetriebe zu einer Land- und Forstwirtschaft, die isoliert betrachtet einen Gewerbebetrieb darstellen, gehören zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb, wenn sie im Wesentlichen nur der **Verarbeitung eigener Produkte** dienen.

Beispiele:

1. Sägewerk eines Forstbetriebs, Obstverarbeitung eines gärtnerischen (landwirtschaftlichen) Betriebs.
2. Die Vermietung von Zimmern mit insgesamt bis zu zehn Betten gehört als Nebenerwerb noch zur land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit (PauschVO, mit Betriebsausgabenpauschale).

Leitungsrechte: Einkünfte aus der Einräumung von Leitungsrechten (insbesondere E- und Gasleitungen) unterliegen einem Steuerabzug von 10% (§ 107; besonders in der Land- und Forstwirtschaft von Bedeutung). 18/1

4.2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22)

Zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören die Einkünfte 19

- aus **freiberuflichen Tätigkeiten** (Z 1): insbesondere Künstler, Wissenschaftler, Schriftsteller, Journalisten, unterrichtende und erzieherische Tätigkeiten, Rechtsanwälte, Steuerberater, Architekten, Ärzte, medizinische Berufe; dazu gehören auch Stipendien, wenn sie wirtschaftlich einen Einkommensersatz darstellen.

II. Einkommensteuer

- aus **vermögensverwaltenden Tätigkeiten** (Z 2 TS 1): nur die Verwaltung fremden Vermögens führt zu Einkünften aus selbständiger Arbeit, zB Hausverwalter, Aufsichtsratsmitglieder; im Werkvertrag und im freien Dienstvertrag tätige Geschäftsführer.
- aus der Tätigkeit als **Gesellschafter-Geschäftsführer** von Kapitalgesellschaften (Z 2 TS 2), wenn er an der Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligt ist (zu mehr als 25%) und von der Gesellschaft
 - Gehälter oder
 - sonstige Tätigkeitsvergütungen bezieht, und zwar auch dann, wenn seine Tätigkeit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Bei einer geringeren Beteiligung bezieht der Gesellschafter-Geschäftsführer idR nichtselbständige Einkünfte (siehe unten Tz 23).

Das Gesetz spricht zwar nicht vom „Gesellschafter-Geschäftsführer“, doch handelt es sich regelmäßig um solche.

Vereinfacht gilt für den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft folgende Regel:

- Beteiligung bis 25%: nichtselbständige Einkünfte
- Beteiligung mehr als 25%: selbständige Einkünfte

Unabhängig von einer Beteiligung an der Gesellschaft ist der Geschäftsführer allerdings auch dann selbständig, wenn er im Werkvertrag oder freien Dienstvertrag tätig ist (siehe auch unten, Exkurs zum Geschäftsführer im Arbeitsrecht, Sozialversicherungsrecht und Steuerrecht, Tz 33ff).

Unterschied gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft: Bei der Personengesellschaft sind die Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers unabhängig von der Beteiligungshöhe als „Gewinnvoraus“ Teil des laufenden Gewinnes aus der Gesellschaft; meist also gewerbliche Einkünfte, die dem Gesellschafter-Geschäftsführer direkt im Zeitraum ihrer Entstehung zuzurechnen sind (§ 23 Z 2; ausführlich Tz 125).

4.3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23)

20 **Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung mit Gewinnabsicht und Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr (§ 23 Z 1, § 28 BAO).**

- **Selbständigkeit** ist als Gegensatz zur nichtselbständigen Tätigkeit zu sehen (siehe unten Tz 23).
- **Nachhaltigkeit** bedeutet länger andauernd oder mit Wiederholungsabsicht. Dabei kommt es jedoch nicht auf die subjektive Absicht an, sondern darauf, ob nach objektiven Umständen mit einer Wiederholung zu rechnen ist. Auch eine einmalige oder nur kurzfristig ausgeübte Tätigkeit kann daher als nachhaltig angesehen werden, wenn sie erfahrungsgemäß auf eine Wiederholung angelegt ist (zB Erstellung eines Gutachtens unter Ausnutzung besonderer beruflicher Fähigkeiten und Verbindungen). Gelegentliche Leistungen, die die Schwelle der Nachhaltigkeit nicht überschreiten, können allerdings unter sonstige Einkünfte iSd § 29 fallen (siehe unten Tz 30).

- **Gewinnerzielungsabsicht** ist auf die Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses gerichtet und so von der bloßen Einnahmenerzielungsabsicht zu unterscheiden.
- **Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr** liegt dann vor, wenn als Adressaten der Tätigkeit eine unbestimmte Anzahl von Personen in Betracht kommt.

Die gleichen Kriterien gelten auch für die anderen betrieblichen Einkünfte; deshalb grenzt das Gesetz die gewerblichen Einkünfte von den anderen betrieblichen Einkunftsarten folgendermaßen ab: Gewerbliche Einkünfte liegen nur dann vor, wenn keine land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte und keine Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit vorliegen (§ 23 Z 1). Danach gehen innerhalb der betrieblichen Einkunftsarten die Land- und Forstwirtschaft (§ 21) und die selbständige Arbeit (§ 22) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23) vor (entspricht der Reihenfolge im Gesetz).

Abgrenzung der gewerblichen Einkünfte von der Vermögensverwaltung

Vermögensverwaltung: Gewerbliche (betriebliche) Einkünfte liegen dann nicht vor, wenn eigenes Privatvermögen nur verwaltet wird; also Kapitalvermögen bloß verzinslich angelegt wird oder unbewegliches Vermögen nur vermietet oder verpachtet wird (vgl § 32 BAO; dann Einkünfte aus Kapitalvermögen bzw aus Vermietung und Verpachtung). Erbringt allerdings zB der Vermieter weitere Dienstleistungen, indem er etwa die Wäsche zur Verfügung stellt und die Räume regelmäßig reinigt, wird die Vermögensverwaltung aufgrund der weiteren Dienstleistungen zur gewerblichen Tätigkeit (siehe dazu EStR, Rz 5433 ff). 21

Einkünfte des Gesellschafters aus einer Personengesellschaft („Durchgriffsprinzip“)

Gesellschafter einer Personengesellschaft, die betriebliche Einkünfte erzielt (OG, KG, GesbR ua), werden wie **Einzelunternehmer** behandelt: Die Personengesellschaft selbst ist im Rahmen der ESt nicht Steuersubjekt, die Gewinne werden den Gesellschaftern direkt zugerechnet (**Durchgriffsprinzip**). Der Gesellschafter einer Personengesellschaft bezieht daher betriebliche Einkünfte (ausführlich Tz 123). Dagegen werden Gewinne von **Kapitalgesellschaften** zunächst bei der Kapitalgesellschaft besteuert (Körperschaftsteuer); der Gesellschafter unterliegt mit seinen Gewinnen aus der Kapitalgesellschaft erst dann der ESt, wenn die Gesellschaft die Gewinne an die Gesellschafter ausschüttet (**Trennungsprinzip**); er bezieht dann idR Kapitaleinkünfte. 22

Erzielt die OG oder KG ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, dann bezieht sie trotz ihrer Gesellschaftsform keine betrieblichen, sondern außerbetrieblichen Einkünfte (vermögensverwaltende OG).

4.4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§§ 25, 26)

- Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören insbesondere
- **Gehälter und sonstige Vorteile** aus einem bestehenden oder früheren **Dienstverhältnis**. Kriterien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sind insbesondere Weisungsgebundenheit, Eingliederung in den Betrieb und das Fehlen von Unternehmerwagnis (§ 47 Abs 2), 23

II. Einkommensteuer

- **Pensionen** aus der gesetzlichen Sozialversicherung, und zwar unabhängig davon, ob die pensionsbegründende Tätigkeit eine nichtselbstständige oder eine selbstständige (gewerbliche) Tätigkeit war. Daher begründen auch Pensionsleistungen aus der gewerblichen Pensionsversicherung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Außerdem gelten als nichtselbstständig tätig

- **Gesellschafter-Geschäftsführer** von Kapitalgesellschaften mit ihren Tätigkeitsvergütungen, wenn sie bis zu 25% an der Gesellschaft beteiligt sind, und zwar auch dann, wenn sie aufgrund ihrer Gesellschafterstellung weisungsfrei und daher keine Dienstnehmer sind (§ 25 Abs 1 Z 1 lit b; siehe dazu auch unten Tz 33 ff).

Sind Gesellschafter-Geschäftsführer zu mehr als 25% beteiligt oder im Werkvertrag bzw im freien Dienstvertrag tätig, dann sind sie selbstständig tätig (§ 22 Z 2).

- **politische Funktionäre** nach dem Bezügegesetz (zB Abgeordnete zum Nationalrat) oder vergleichbaren landesrechtlichen Vorschriften (§ 25 Z 4).

Politische Funktionäre werden deshalb als nichtselbstständig behandelt, um sie in den Genuss der Lohnsteuervorteile kommen zu lassen (zB begünstigtes Urlaubs- und Weihnachtsgeld); zu den anderen Funktionsgebühren siehe Tz 31.

- **Lehrbeauftragte**, zB an Universitäten (§ 25 Z 5).

Dienstnehmerähnliche Tätigkeiten (zB wenn der Mitarbeiter einer Wochenzeitung im Rahmen eines freien Dienstvertrages wöchentlich Beiträge aus einer bestimmten Region zu liefern hat und dafür ein seitenabhängiges Honorar erhält) begründen **keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit**, sondern Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb (anders in der Sozialversicherung).

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören auch **Sachbezüge** und andere **geldwerte Vorteile** und **Zuwendungen von dritter Seite** (§ 25 iVm § 15 Abs 1).

Die wichtigsten Sachbezüge wie zB zur Privatnutzung überlassener Firmen-Pkw, Wohnraumüberlassung, freie Station, sind teils im Gesetz (§ 15 Abs 2), teils in einer eigenen **Sachbezugswertverordnung** geregelt (tendenziell eher niedrig bewertet).

Zuwendungen von dritter Seite sind steuerpflichtig (zB Provisionen von Geschäftspartnern; gleichgültig, ob erlaubt oder unerlaubt, zB Bestechungsgelder). Dagegen sind ortsübliche Trinkgelder ausdrücklich steuerfrei (§ 3 Abs 1 Z 16a).

Tagesgelder, Kilometergelder und ähnliche Zahlungen, die der Arbeitnehmer zur Abgeltung der eigenen Kosten vom Arbeitgeber ersetzt erhält, sind steuerfrei bzw gehören nicht zu den Einkünften des Arbeitnehmers (§ 3 Abs 1 Z 16b, § 26 Z 4 und 5).

Dies gilt ebenso für ein „**Öffi-Ticket**“ („Klima-Ticket“, früher „Job-Ticket“), das der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer finanziert und zumindest am Arbeitsort oder am Wohnort gültig ist (steuerfreier Sachbezug nach § 26 Z 5 lit b; Tz 134).

Steuerfrei sind auch **digitale Arbeitsmittel**, die der Arbeitgeber zur Verfügung stellt sowie ein **Homeoffice-Pauschale** in Höhe von bis zu 3 € pro Tag,

an dem der Arbeitnehmer seine berufliche Tätigkeit ausschließlich im Homeoffice ausübt. Dies gilt jedoch höchstens für 100 Tage im Kalenderjahr; daher jährlich maximal 300 € (§ 26 Z 9, derzeit befristet bis Ende 2023).

Steuerfrei sind weiters

- **bestimmte Leistungen der öffentlichen Hand**, zB wegen Hilfsbedürftigkeit oder für Zwecke der Wissenschaft und Kunst (§ 3 Abs 1 Z 3);
- **Zuwendungen zur Zukunftssicherung** des Arbeitgebers für seine Arbeitnehmer bis zu 300 € jährlich zB Lebensversicherungen; § 3 Abs 1 Z 15 lit a);
- **Mitarbeiterbeteiligung** am Unternehmen bis zu 4.500 € jährlich (§ 3 Abs 1 Z 15 lit b und c);
- **Gewinnbeteiligungen** an Arbeitnehmer bis zu 3.000 € jährlich (dazu § 3 Abs 1 Z 35; ÖkoStRefG 2022 I, AbgÄG 2022).

4.5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§§ 27, 27a, 27b)

Als Einkünfte aus Kapitalvermögen werden Erträge aus privatem Kapitalvermögen erfasst. Dazu gehören Einkünfte aus der

- Nutzung von Kapital (insbesondere Zinsen und Dividenden, § 27 Abs 2),
- Veräußerung von Kapitalvermögen („realisierte Wertsteigerungen“, § 27 Abs 3),
- Einkünfte aus Derivaten (§ 27 Abs 4),
- Einkünfte aus Kryptowährungen (§ 27 Abs 4a iVm § 27b).

Die Besteuerung erfolgt

- in Form der **Kapitalertragsteuer** im Wege des Steuerabzuges durch den Schuldner der Kapitalerträge mit dem „besonderen Steuersatz“ von 25% bzw 27,5% (KESt; § 93), oder
- im Wege der **Veranlagung** zum Normalsteuersatz (zB private Darlehen; § 27a Abs 2 Z 1) oder zum „besonderen Steuersatz“ von 25% bzw 27,5%. Der besondere Steuersatz kommt im Rahmen der Veranlagung vor allem dann zur Anwendung, wenn etwa bei Kapitaleinkünften mit Auslandsbezug ein KESt-Abzug nicht möglich ist, die Einkünfte aber den KESt-pflichtigen Einkünften im Inland entsprechen.

Als „**Endbesteuerung**“ bezeichnet man jene Fälle, in denen die Steuer mit der KESt bzw mit dem „besonderen Steuersatz“ abgegolten ist (25% bzw 27,5% statt dem Normaltarif).

Endbesteuerungsgesetz: Die mit 25% bzw 27,5% begünstigte Besteuerung der KESt-pflichtigen und vergleichbaren zum besonderen Steuersatz versteuerten Kapitaleinkünfte beruht auf dem Endbesteuerungsgesetz (Verfassungsgesetz). Die Besteuerung privater Darlehen zum Normalsteuersatz bedeutet damit zwar eine Ungleichbehandlung, sie ist aber verfassungsrechtlich abgesichert (BFG 11. 3. 2019, RV/6100645/2018, VfGH-Beschwerde mit Beschluss abgelehnt).

II. Einkommensteuer

1. Einkünfte aus der Nutzung von Kapital (§ 27 Abs 2 und 5)

24/1

Nach dem Gesetzeswortlaut erfasst das Gesetz die „Überlassung von Kapital“; „Überlassen“ von Kapital ist jedoch auf den ersten Blick zweideutig und kann sowohl die Nutzung als auch die Übertragung von Kapital bedeuten. Wie sich aus der Gesetzes-systematik ergibt, ist hier aber die Nutzung (laufende Fruchtziehung) gemeint.

Dazu gehören nach § 27 Abs 2 insbesondere:

- **Zinsen aus Bankeinlagen**, insbesondere Sparbücher, Bankkonten (25% gemäß § 27 a Abs 1 Z 1, idR mit KESt endbesteuert),
- **Zinsen aus Forderungswertpapieren** (zB Anleihen, 27,5%, idR mit KESt endbesteuert),
- **Zinsen aus privaten Darlehen** einschließlich Wertsicherungsbeträge (Normalsteuersatz, nicht endbesteuert),
- **Gewinnanteile** aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (27,5%, idR mit KESt endbesteuert); zu den Gewinnanteilen gehören auch verdeckte Gewinnausschüttungen (siehe dazu Tz 209),
- **Gewinnanteile aus echten stillen Gesellschaften** (Normalsteuersatz, nicht endbesteuert; siehe unten Tz 24/5).

Bei der **echten stillen Gesellschaft** erhält der Gesellschafter als Gegenleistung für seine Kapitaleinlage eine Beteiligung nur am Gewinn und Verlust; scheidet der stille Gesellschafter aus, dann erhält er nur seine Kapitaleinlage zurück. Ist dagegen der stille Gesellschafter darüber hinaus auch am Vermögen (einschließlich den Wertsteigerungen) und am Firmenwert beteiligt, liegt eine **unechte stille Gesellschaft** vor. Der unechte stille Gesellschafter ist dem Kommanditisten ähnlich und bezieht dann mit seinen Einkünften aus der Gesellschaft nicht Einkünfte aus Kapitalvermögen, sondern betriebliche Einkünfte (siehe dazu unten Tz 123 ff).

§ 27 Abs 5 erfasst weiters:

- **Erträge aus Versicherungssparen**, das sind Erlebensversicherungen, die primär dem Kapitalaufbau dienen (Kapitalsparen; Normalsteuersatz). Steht dagegen der Vorsorgegedanke im Vordergrund, dann unterliegen die Erträge daraus (Einmalzahlungen) nicht der ESt (insbesondere Ablebensversicherungen, Erlebensversicherungen mit langer Laufzeit). Nur bei Auszahlung in Rentenform liegen wiederkehrende Bezüge vor (steuerpflichtig nach § 29 Z 1; siehe Tz 27).

Unabhängig von der ESt unterliegen Lebensversicherungen der Versicherungssteuer.

- Zuwendungen von **Privatstiftungen** (27,5%, idR endbesteuert),
- **sonstige Vorteile** aus Kapitalvermögen, zB Wertsicherungsbeträge (Normalsteuersatz, nicht endbesteuert).

Der Kapitalertragsteuer oder dem „besonderen Steuersatz“ unterliegen danach mit

- 25%: Zinsen aus Bankeinlagen (insbesondere auch Sparbüchern),
- 27,5%: Zinsen aus Forderungswertpapieren, Zuwendungen aus Privatstiftungen, Gewinnanteile aus Aktien und GmbH-Anteilen.

Alle anderen Kapitaleinkünfte unterliegen dem Normalsteuersatz.

2. Einkünfte aus der Veräußerung von Kapitalvermögen (§ 27 Abs 3 und 6)

Kapitalvermögen, dessen Früchte steuerpflichtig sind (insbesondere Gewinnanteile, Zinsen), ist auch mit einem allfälligen **Veräußerungsgewinn** steuerpflichtig. Mit anderen Worten: sind die laufenden Erträge aus einer Kapitalveranlagung steuerpflichtig, dann ist auch der Gewinn aus der Veräußerung steuerpflichtig (Beispiel: Da die Gewinnanteile aus einer Kapitalgesellschaft steuerpflichtig sind, ist auch der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der Kapitalgesellschaft steuerpflichtig). 24/2

Das Gesetz spricht nicht von einer „Veräußerung“, sondern von „realisierten Wertsteigerungen“, doch handelt es sich dabei in erster Linie um Veräußerungen. Eine Steuerpflicht ohne Veräußerung tritt bei Anteilen an einer Kapitalgesellschaft zB dann ein, wenn der Steuerpflichtige in das Ausland übersiedelt und die Besteuerung im Zeitpunkt der späteren Veräußerung nicht sichergestellt ist („Wegzugbesteuerung“ insbesondere bei Wegzug in Drittstaaten; siehe dazu § 27 Abs 6).

Die Besteuerung erfolgt zum besonderen Steuersatz von 27,5%; bei Abwicklung der Realisation durch eine inländische depotführende oder auszahlende Stelle (§ 93 Abs 2 Z 2) im Rahmen der KEST.

Steuerfreies „Altvermögen“: Die umfassende Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Kapitalvermögen ist mit dem BBG 2011 eingeführt worden. Steuerfrei bleiben danach insbesondere weiterhin

- Altaktien, die vor 2011 angeschafft worden sind, und
- Altanleihen, die vor dem 1. 10. 2011 angeschafft worden sind.

Beteiligungen ab 1% an Kapitalgesellschaften waren mit ihren Veräußerungsgewinnen schon vorher steuerpflichtig.

3. Einkünfte aus Derivaten (§ 27 Abs 4)

Zu den Einkünften aus Derivaten gehören die Einkünfte aus verschiedenen Termingeschäften, zB Optionen; sie unterliegen gegebenenfalls dem besonderen Steuersatz von 27,5% (entweder als KEST oder im Wege der Veranlagung endbesteuert; dazu § 27 a Abs 2 Z 7). 24/3

Derivate („abgeleitete Werte“) sind Finanzinstrumente, deren Wert von der Wertentwicklung bestimmter Wirtschaftsgüter abhängt (insbesondere von der Kursentwicklung bestimmter Wertpapiere).

4. Einkünfte aus Kryptowährungen (§ 27b)

Einkünfte aus Kryptowährungen werden grundsätzlich wie Einkünfte aus Kapitalvermögen besteuert (dazu § 27b). 24/4

Als Kryptowährungen gelten digitale Werte, die von keiner Zentralbank oder öffentlichen Stelle emittiert werden und die nicht den gesetzlichen Status einer Währung oder von Geld besitzen, aber allgemein als Tauschmittel akzeptiert werden und die auf elektronischem Wege übertragen, gespeichert und gehandelt werden können (§ 27b Abs 4).

II. Einkommensteuer

Erfasst sind sowohl laufende Einkünfte (Abs 2) als auch Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen (Abs 3). Zu den **laufenden Einkünften aus Kryptowährungen** gehören:

- **Entgelte** (insb zinsähnliche Gegenleistungen) für die Überlassung von Kryptowährungen (zB *Lending*),
- der **Erwerb von Kryptowährungen** durch einen technischen Prozess, bei dem Leistungen zur Transaktionsverarbeitung zur Verfügung gestellt werden (zB *Mining*, sofern die Grenze zum Gewerbebetrieb nicht überschritten wird). Ausgenommen von der Besteuerung als laufende Einkünfte sind jedoch der Erwerb von Kryptowährungen durch *Staking*, *Airdrops*, *Bounties* und *Hardfork* (§ 27b Abs 2 TS 1 bis 3). Diese Zugänge lösen daher im Zuflusszeitpunkt keine Steuerpflicht aus, sondern die Besteuerung wird auf den Zeitpunkt einer späteren Veräußerung verschoben. Denn die so erhaltenen Kryptowährungen sind mit Anschaffungskosten iHv 0 € anzusetzen (§ 27a Abs 4 Z 5).

Die **realisierten Wertsteigerungen von Kryptowährungen** erfassen die **Veräußerung** (als Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungskosten) sowie den **Tausch**. Beim Tausch ist allerdings zu beachten, dass nur der Tausch gegen andere Wirtschaftsgüter und Leistungen, einschließlich gesetzlich anerkannter Zahlungsmittel (FIAT-Geld) eine Steuerpflicht auslöst. Der Tausch von Kryptowährungen gegen andere Kryptowährungen ist hingegen von der Besteuerung ausgenommen; vielmehr wird der Wert der eingetauschten Kryptowährungen auf die erhaltenen Kryptowährungen übertragen (§ 27b Abs 3 Z 2).

Einkünfte aus Kryptowährungen unterliegen grundsätzlich wie Einkünfte aus Kapitalvermögen dem besonderen **Steuersatz von 27,5%** sowie dem **KESt-Abzug**, sofern ein inländischer Abzugsverpflichteter (§ 95 Abs 2 Z 3) vorliegt (verpflichtend ab 2024, davor erfolgt der KESt-Abzug auf freiwilliger Basis).

Die Steuerpflicht ist mit 1. 3. 2022 in Kraft getreten und erstmals auf Kryptowährungen anzuwenden, die ab dem 1. 3. 2021 angeschafft wurden. Früher angeschaffte Kryptowährungen sind als „Altvermögen“ nicht vom neuen Besteuerungsregime erfasst; werden allerdings solche Altvermögensbestände für die Erzielung laufender Einkünfte oder zum Erwerb von Kryptowährungen verwendet, fällt dies bereits unter die neue Regelung.

5. Verluste aus der Veräußerung von Kapitalvermögen und Kryptowährungen

24/5 Verluste aus der Veräußerung von Kapitalvermögen, aus Derivaten und Kryptowährungen sind im Wesentlichen nur mit Veräußerungsgewinnen aus gleichartig besteuerten Kapitalvermögen ausgleichsfähig und – als wesentliche Einschränkung – nur im selben Jahr (§ 27 Abs 8 Z 1 iVm § 93 Abs 6 und 7).

Beispiel:

Der Steuerpflichtige bezieht im Jahr 01

- Sparbuchzinsen,
- Gewinne aus der Veräußerung von Aktien an der A-Gesellschaft,
- Verluste aus der Veräußerung von Aktien an der B-Gesellschaft,
- Verluste aus der Veräußerung von Kryptowährungen.

Die Verluste aus der Veräußerung der B-Aktien und die Verluste aus der Veräußerung der Kryptowährung können nur mit den Gewinnen aus der Veräußerung der A-Aktien verrechnet werden; eine Verrechnung mit den Sparbuchzinsen ist ausgeschlossen. Auch eine spätere Verwertung der Verluste in einem Folgejahr ist nicht möglich (§ 27 Abs 8 iVm § 18 Abs 6, dazu noch Tz 153).

6. Einkünfte aus einer stillen Gesellschaft

Gewinne aus einer (echten) stillen Gesellschaft werden zum Normalsteuersatz im Rahmen der Veranlagung besteuert, ebenso die Veräußerungsgewinne (Abschichtungsüberschüsse). 24/6

Verluste aus einer stillen Gesellschaft können nur mit späteren Gewinnen aus derselben Beteiligung verrechnet werden (Beschränkung auf die Einkunftsquelle; § 27 Abs 8 Z 2).

Beispiel:

Der stille Gesellschafter erzielt neben anderen laufenden Einkünften aus seinem Anteil

- im Jahr 01 einen Verlust von 15.000 €,
- im Jahr 02 einen Gewinn von 10.000 €,
- im Jahr 03 einen Gewinn von 10.000 €.

Der Verlust im Jahr 01 kann nur mit den Gewinnen aus dem Jahr 02 und 03 verrechnet werden (keine Verrechnung mit anderen Einkünften im Jahr 01).

4.6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28)

Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (VuV) gehören insbesondere Einkünfte aus der 25

- Vermietung unbeweglichen Vermögens (zur Veräußerung siehe Tz 28),
- Verpachtung von Unternehmen,
- Überlassung von Rechten (Lizenzen etc; im Hinblick auf das Subsidiaritätsprinzip idR betriebliche Einkünfte und daher bei VuV von geringer Bedeutung, allenfalls bei Zufallserfindungen, die anschließend verwertet werden; von Bedeutung allerdings bei beschränkt Stpfl; siehe Tz 174).

Beispiele:

1. Mieteinkünfte aus einem vermieteten Gebäude, das nicht zum Betriebsvermögen gehört, Lizenzeinkünfte eines beschränkt Stpfl iZm Rechten, die in einem inländischen Register eingetragen sind oder in einer inländischen Betriebsstätte verwertet werden.

II. Einkommensteuer

2. Die außerbetriebliche (gelegentliche) Vermietung von beweglichem Vermögen fällt nicht unter die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung, sondern unter sonstige Einkünfte (Leistungen; § 29 Z 3, siehe Tz 30).

4.7. Sonstige Einkünfte (§§ 29–31)

26 Zu den „sonstigen Einkünften“ gehören Einkünfte aus

1. wiederkehrenden Bezügen (§ 29 Z 1),
2. privaten Grundstücksveräußerungen nach § 30 (§ 29 Z 2, erster Fall),
3. Spekulationsgeschäfte nach § 31 (§ 29 Z 2, zweiter Fall),
4. Leistungen (§ 29 Z 3),
5. Funktionsgebühren (§ 29 Z 4).

1. Wiederkehrende Bezüge, Renten (§ 29 Z 1)

27 Unter wiederkehrende Bezüge fallen insbesondere

- **Renten** (ohne Übertragung von Wirtschaftsgütern, zB Unfallrenten oder Renten aufgrund eines Rentenlegats): Sie sind von der ersten Rente an steuerpflichtig. Auch Sachleistungen können Rentencharakter haben (zB die Einräumung eines Wohnrechtes durch Legat).
- **Gegenleistungsrenten** gegen Hingabe von Privatvermögen. Hier erfolgt eine Besteuerung nicht von der ersten Rente an. Ist die Gegenleistung aus bereits versteuertem Einkommen finanziert worden, käme es insoweit zu einer nochmaligen Besteuerung. Daher unterliegen die Renteneinkünfte erst ab dem Zeitpunkt der ESt, ab dem sie den Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes bzw der Gegenleistung übersteigen. Konkret sind dabei folgende Fälle zu unterscheiden:
 - Besteht die **Gegenleistung in Geld**, wird also die Rente für die Hingabe von Geld bezogen, dann ist die Rente ab Überschreiten des für den Erwerb des Rentenstammrechts zu leistenden Geldbetrages steuerpflichtig (siehe unten Beispiel 4).
 - Wird ein **Grundstück** gegen Rente veräußert, dann ist der Erlös nach Überschreiten der Anschaffungskosten zu versteuern (entspricht der Besteuerung der Veräußerung von Grundstücken, siehe unten).
 - Werden **andere Wirtschaftsgüter** gegen Rente veräußert, dann ist die Rente erst dann steuerpflichtig, wenn die bereits gezahlten Renten den Wert der Gegenleistung übersteigen (bewertet mit dem Rentenbarwert; §§ 15, 16 BewG; siehe unten Beispiel 3).

Unterhaltsrenten aufgrund eines gesetzlichen Anspruchs und **freigebigte Renten** sind beim Empfänger nicht steuerpflichtig (zB auch Unterhaltszahlungen an die geschiedene Ehegattin).

Beispiele:

1. Rentenlegat: Die Nichte erhält aufgrund eines Testaments vom Erben eine jährliche Rente von 5.000 €. Die Rente ist als wiederkehrender Bezug von der ersten Rente an zu versteuern (der Erbe kann die Rentenzahlungen als Son-

derausgabe nach § 18 Abs 1 Z 1 geltend machen). Verpflichtet sich der Onkel dagegen zu Lebzeiten zu Rentenzahlungen an die Nichte, dann sind die Renten freigebig und daher bei der Nichte nicht steuerpflichtig.

2. Unfallrenten: Genauso wie das Rentenlegat sind Unfallrenten von der ersten Rente an beim Empfänger steuerpflichtig; beim Verpflichteten sind sie als Sonderausgabe abzugsfähig (§ 18 Abs 1 Z 1).
3. Gegenleistungsrente für einen Sachwert: Der Stpfl verkauft ein Gemälde gegen Rente. Die Rente ist nach Überschreiten des nach § 16 BewG ermittelten Rentenbarwertes steuerpflichtig und beim Leistenden abzugsfähig (§ 18 Abs 1 Z 1).
4. Gegenleistungsrente für Geld (Versicherungsrente): Der Stpfl leistet an eine Versicherung einen Einmalbetrag von 100.000 € und erhält dafür eine jährliche Rente von 10.000 €. Nach Überschreiten des Einmalbetrages von 100.000 € sind die Rentenzahlungen steuerpflichtig.
5. Unterhaltsrente: Der geschiedene Ehegatte zahlt seiner früheren Ehegattin eine Unterhaltsrente von monatlich 2.000 €. Die Rente ist bei der geschiedenen Ehegattin nicht steuerpflichtig (und beim Ehegatten nicht abzugsfähig).
6. Ebenso liegt eine Unterhaltsrente vor, wenn sich zB der Lebensgefährte vertraglich zu einer Unterhaltsrente an seine Lebensgefährtin verpflichtet. Verpflichtet er sich zur Rentenzahlung bis zu ihrem Tod, dann geht die Rentenverpflichtung auf seine Erben über; die Rentenzahlungen bleiben weiterhin steuerlich unbeachtliche Unterhaltsrenten. Verpflichtet er sich jedoch zur Unterhaltsrente nur bis zu seinem Tod und setzt er ihr ein Rentenlegat aus, dann sind die nach seinem Tod gezahlten Renten steuerwirksam (siehe oben Bsp 1).

2. Private Grundstücksveräußerungen (§ 30ff)

Allgemeines

Mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 wurde die Veräußerung von privaten Grundstücken steuerpflichtig (ab 1. 4. 2012). Vorher war die Veräußerung von privaten Grundstücken nur als Spekulationsgeschäft steuerpflichtig, wenn ein Grundstück innerhalb von 10 Jahren ab der Anschaffung veräußert wurde. Nach Ablauf von 10 Jahren war die Veräußerung des Grundstücks steuerfrei. Daraus ergibt sich für die geltende Rechtslage die unterschiedliche Behandlung von „Altgrundstücken“ (vor dem 31. 3. 2002 angeschafft) und den danach angeschafften „Neugrundstücken“.

28

Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, die nicht zum Betriebsvermögen gehören. Gehören sie zum Betriebsvermögen, dann werden sie – weitgehend nach den gleichen Grundsätzen (ausgenommen gewerblicher Grundstückshandel; siehe unten) – bei den betrieblichen Einkünften erfasst. Der Begriff Grundstück umfasst den Grund und Boden, Gebäude und grundstücksgleiche Rechte (insbesondere Baurecht).

Besonderer Steuersatz: Die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen unterliegen grundsätzlich einem „besonderen Steuersatz“ von 30%; damit ist die ESt abgegolten (Abgeltungssteuer, § 30 a; zur Selbstbemessung siehe unten, Tz 28/3). Auf Antrag ist jedoch eine Regelbesteuerung nach dem allgemeinen Tarif möglich (§ 30 a Abs 2).

II. Einkommensteuer

Als **Einkünfte** ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen (§ 30 Abs 3). Die Anschaffungskosten ergeben sich aus den

- unmittelbaren Anschaffungskosten und den Anschaffungsnebenkosten (zB GrESt, Maklergebühren, Vertragserrichtungskosten),
- zuzüglich nachträglichem Herstellungsaufwand,
- zuzüglich nachträgliche Instandsetzungen (zum Begriff Tz 137).

Wurde das Gebäude steuerlich als Einkunftsquelle genutzt (zB vermietet), dann sind die steuerlich bereits in der Vergangenheit geltend gemachten Beträge (AfA, Fünfzehntelabschreibung) von den Anschaffungskosten abziehen und erhöhen damit den Veräußerungsgewinn.

Kosten der Veräußerung (zB Maklergebühren, Schätzungsgutachten) kürzen den Veräußerungsgewinn nicht. Das ergibt sich aus § 20 Abs 2 Z 3 lit b, wonach Aufwendungen oder Ausgaben nicht abgezogen werden dürfen, die unmittelbar mit Einkünften in Zusammenhang stehen, auf die der besondere Steuersatz des § 30a Abs 1 angewendet wird. Optiert der Steuerpflichtige hingegen zur Regelbesteuerung nach § 30a Abs 2, können die Aufwendungen oder Ausgaben abgezogen werden.

Die **unentgeltliche Grundstücksübertragung (Schenkung, Erbschaft)** unterliegt nicht der Veräußerungsbesteuerung; es fällt allerdings GrESt an (siehe Tz 462). Erfolgt die Veräußerung nach einem unentgeltlichen Erwerb, sind die Anschaffungskosten des letzten entgeltlichen Erwerbs maßgeblich (wird aus § 30 Abs 1 abgeleitet; ähnlich § 27 a Abs 4 Z 1).

Abgrenzung entgeltliche und unentgeltliche Grundstücksübertragung: Weicht der Wert der Gegenleistung um nicht mehr als 25% vom Wert des Grundstücks ab, dann ist von einem entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen, wenn nicht besondere Umstände für die Unentgeltlichkeit sprechen (VwGH 16. 11. 2021, Ro 2020/15/0015 zu einer Übertragung zwischen Familienangehörigen; nach den EStR, Rz 6625, bisher 50% des Grundstückswertes; anders in der GrESt, § 7).

Zwischen Familienangehörigen liegt daher nach der Rechtsprechung des VwGH erst dann ein entgeltliches Rechtsgeschäft vor, wenn der Wert der Gegenleistung mindestens 75% des gemeinen Wertes des übertragenen Grundstücks ausmacht. Darunter ist von einem unentgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen.

Bei der Veräußerung eines **Pachtgrundstückes** (zB Kleingartenpacht) unterliegt nur der auf das Gebäude entfallende Veräußerungsgewinn der Besteuerung nach § 30.

Bei der Veräußerung **ausländischer Grundstücke** durch einen unbeschränkt Stpfl richtet sich die Besteuerung nach dem einschlägigen DBA (meist Besteuerung im Belegenheitsstaat des Grundstücks mit Befreiung oder Anrechnung der ausländischen Steuer in Österreich; siehe dazu Tz 180).

Verluste aus einer Grundstücksveräußerung können nur mit Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen und allenfalls auch mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verrechnet werden (siehe dazu § 30 Abs 7; weiters Tz 143).

Für den gewerblichen **Grundstückshandel** gilt nicht der besondere Steuersatz, sondern der allgemeine Tarif (§ 30a Abs 3 Z 1). Grundstückshandel liegt insbesondere vor, wenn mehrere private oder betriebliche Grundstücke planmäßig in kurzer Zeit

verkauft werden (zB nach einer baulichen Umgestaltung oder Umwidmung; BFG 20. 7. 2022, RV/7105561/2017, § 30a Abs 3 Z 1).

Ausnahmen von der Besteuerung der Grundstücksveräußerung

- Ausgenommen von der Besteuerung sind nach § 30 Abs 2 insbesondere 28/1
- der **Hauptwohnsitz** samt Grund und Boden (Z 1), wenn das Eigenheim oder die Eigentumswohnung
 - ab der Anschaffung bis zur Veräußerung durchgehend mindestens zwei Jahre
 - *oder* innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung durchgehend fünf Jahre als Hauptwohnsitz gedient hat und der Hauptwohnsitz dort aufgegeben wird (die Veräußerung kann auch längere Zeit nach Aufgabe des Hauptwohnsitzes erfolgen, wenn ein entsprechender Zusammenhang gegeben ist; EStR Rz 6643),
 - **selbsthergestellte Gebäude** (Z 2), soweit die Hauptwohnsitzbefreiung nicht zur Anwendung kommt, zB bei einem selbsthergestellten Zweitwohnsitz. Befreit ist in diesem Fall nur das Gebäude, nicht auch der Grund und Boden (auf vermietete Gebäude nicht anzuwenden).

Beispiele:

1. Der Stpfl hat vor acht Jahren eine Wohnung angeschafft, sie zunächst vermietet und zwei Jahre danach als Hauptwohnsitz selbst bezogen. Nach weiteren sechs Jahren übersiedelt er und verkauft die Wohnung. – Die Hauptwohnsitzbefreiung kommt zur Anwendung (fünf Jahre durchgehend selbst genutzt).
2. Der Stpfl hat die Eigentumswohnung zunächst von seiner Mutter für drei Jahre gemietet, und dann von ihr geschenkt bekommen. Nach weiteren zwei Jahren verkauft er die Wohnung. – Die Hauptwohnsitzbefreiung kommt zur Anwendung, jedoch nicht wegen der Zweijahresfrist (die Wohnung wurde nicht „angeschafft“), sondern weil die Wohnung durchgehend fünf Jahre als Hauptwohnsitz gedient hat. Dass die Wohnung in diesen fünf Jahren nicht durchgehend im Eigentum des Verkäufers stand, ist nicht relevant (vgl VwGH 14. 1. 2018, Ra 2017/13/0005).
3. Der Stpfl kauft ein Grundstück und lässt darauf ein Sommerhaus errichten (selbsthergestelltes Gebäude). In weiterer Folge verkauft er das Grundstück. – Soweit der Veräußerungsgewinn auf das Gebäude entfällt, bleibt er steuerfrei.
4. Bei einem Grundstück mit angrenzendem Garten gilt die Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 auch für den Garten (Grund und Boden), allerdings nur insoweit, als er „üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist“ (etwa 1.000 m²; VwGH 29. 3. 2017, Ro 2015/15/0025; obwohl die Hauptwohnsitzbefreiung auch Grund und Boden mitumfasst, ist sie im Grunde dennoch eine Gebäudebefreiung).

Veräußerung gegen Rente

Bei der **Veräußerung gegen Rente** tritt die Steuerpflicht erst ein, wenn die Summe der bereits bezahlten Renten die Anschaffungskosten übersteigt; die Besteuerung erfolgt dann allerdings nicht mit 30%, sondern zum Normalsteuersatz (§ 30a Abs 4). Ist die Rente unangemessen niedrig (siehe oben Tz 28), liegt keine Veräußerung vor, sondern eine unentgeltliche Grundstücksübertragung. 28/2

Immobilien-Ertragsteuer (ImmoEST) und Selbstberechnung

- 28/3 In der Regel hat der Parteienvertreter (Notar oder Rechtsanwalt) die ImmoEST selbst zu berechnen und an das FA abzuführen (§ 30b und § 30c, ebenso wie die GrEST, siehe Tz 475). Außerdem besteht eine **Erklärungs-pflicht** zwingend durch den Parteienvertreter in Verbindung mit der GrEST-Erklärung.

Neugrundstücke und Altgrundstücke – Ermittlung des Veräußerungsgewinnes

- 28/4 Für die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes ist zwischen „Neugrundstücken“ (Anschaffung ab 31. 3. 2002) und „Altgrundstücken“ (Anschaffung davor) zu unterscheiden. Der Stichtag 31. 3. 2002 ergibt sich aus folgender Überlegung: Vorher angeschaffte Grundstücke konnten nach der alten Rechtslage bereits steuerfrei veräußert werden; im Zeitpunkt des Inkrafttretens der neuen Immobilienbesteuerung waren sie daher nicht mehr steuerverfangen, weil für sie die damalige 10-jährige Spekulationsfrist bereits abgelaufen war. Deshalb sieht man für diese „Altgrundstücke“ eine begünstigte Besteuerung vor.
- Bei **Altgrundstücken** werden die Anschaffungskosten mit 86% des Veräußerungserlöses angenommen (§ 30 Abs 4 Z 2). Daraus ergibt sich ein **pauschalierter Veräußerungsgewinn** von 14% des Veräußerungserlöses bzw ein Steuersatz von 4,2% des Veräußerungserlöses (30% von 14%).
 - Bei **Neugrundstücken** ergibt sich der Veräußerungsgewinn hingegen grundsätzlich aus dem Veräußerungserlös abzüglich der Anschaffungs- und Herstellungskosten.

Beispiele:

1. Das Grundstück wurde im Jahr 2001 um 60.000 € angeschafft (also ein Altgrundstück) und wird nunmehr um 100.000 € veräußert.
Als Anschaffungskosten gelten 86.000 €. Der Veräußerungsgewinn beträgt daher 14.000 €, davon 30% ergibt 4,2% vom Veräußerungserlös von 100.000 €; daher 4.200 € Steuer.
2. Das Grundstück wurde im Jahr 2003 um 60.000 € als *Zweitwohnsitz* angeschafft (also ein „Neugrundstück“) und wird nunmehr um 100.000 € veräußert. Der Veräußerungsgewinn beträgt 40.000 €; 30% ImmoEST ergeben 12.000 € Steuer.
3. Das Grundstück wurde vor 10 Jahren um 120.000 € *zur Vermietung* angeschafft (daher ebenfalls ein Neugrundstück) und wird nunmehr um 150.000 € veräußert.
Der Veräußerungsgewinn beträgt somit 30.000 €, erhöht sich aber um die während der Vermietungsdauer geltend gemachte AfA vom Gebäude. Betrug zB der Gebäudeanteil des Grundstücks bei der Anschaffung 100.000 € und die AfA 2% pro Jahr, dann wurden insgesamt 20.000 € als AfA geltend gemacht, die den Veräußerungsgewinn erhöhen. Insgesamt beträgt dann der Veräußerungsgewinn 50.000 € und die Steuer 15.000 €.

- 28/5 **Umwidmungen:** Bei in Bauland umgewidmeten Altgrundstücken wird ein höherer pauschaler Veräußerungsgewinn unterstellt (§ 30 Abs 4 Z 1; im

Ergebnis beträgt der Steuersatz 18% des Veräußerungserlöses, weil als Anschaffungskosten 40% des Veräußerungserlöses fingiert werden).

Umwidmungen in Bauland betreffen in erster Linie landwirtschaftliches Vermögen und bewirken idR enorme Wertsteigerungen, die ihre Ursache ausschließlich in einer behördlichen Maßnahme haben, ohne irgendein Zutun des Landwirts („Landwirteprivileg“). Ein Steuersatz von bloß 18% lässt sich daher nur schwer rechtfertigen. Entgegen dem ersten Anschein wird hier auch nicht die Landwirtschaft begünstigt. Denn der in Bauland umgewidmete Acker dient nicht mehr der Landwirtschaft.

3. Spekulationsgeschäfte (§ 31)

Spekulationsgeschäfte sind Veräußerungsgeschäfte von Privatvermögen, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. Kapitalvermögen und Grundvermögen sind davon ausgenommen, weil dafür der Veräußerungsgewinn eigens in § 27 und § 30 geregelt ist. 29

Bei unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgütern ist der Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers maßgeblich (§ 31 Abs 1).

Beispiele sind insbesondere Antiquitäten, Bilder, Edelmetalle oder sonstiges bewegliches Vermögen (zB privater Pkw).

Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen, abzüglich Werbungskosten.

Einkünfte aus Spekulationsgeschäften bis **440 €** jährlich bleiben steuerfrei (**Freigrenze**, § 31 Abs 3). Führen Spekulationsgeschäfte in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, ist dieser nicht ausgleichsfähig (§ 31 Abs 4).

4. Leistungen (§ 29 Z 3)

Steuerpflichtig sind auch Einkünfte aus Leistungen, „wie insbesondere Einkünfte aus einer gelegentlichen Vermittlung oder aus der Vermietung beweglicher Gegenstände“ (subsidiär, soweit sie nicht im Rahmen einer anderen Einkunftsart anfallen). Ähnlich wie die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften sind auch Leistungseinkünfte nur dann steuerpflichtig, wenn sie im Kalenderjahr mehr als **220 €** betragen (**Freigrenze**, § 29 Z 3). Verluste aus Leistungen sind nur mit anderen positiven Leistungseinkünften ausgleichsfähig; eine Verrechnung darüber hinaus ist ausgeschlossen. 30

Leistungen können in einem positiven Tun, einem Unterlassen, in einem Dulden oder auch in einem Verzicht bestehen. Besteht die Leistung allerdings im Verzicht auf ein selbständiges Wirtschaftsgut, wird der Vorgang nicht von § 29 erfasst. Die Abgrenzung ist schwierig: ZB gelten Nachbarrechte im Baurecht nicht als selbständige Wirtschaftsgüter, daher wird der entgeltliche Verzicht auf ein Nachbarrecht als Leistung iSd § 29 erfasst. Dagegen stellt das Mietrecht an einer Wohnung ein selbständiges Wirtschaftsgut dar, weshalb die Aufgabe des Mietrechts gegen Entgelt nicht als Leistung iSd § 29 erfasst wird, sondern als Veräußerung.

II. Einkommensteuer

Die unterschiedliche steuerliche Beurteilung ist vor allem iZm Grundstücken problematisch: So wird das „Mehr“, nämlich die Überlassung des ganzen Grundstücks, idR mit 30% besteuert (zB Verkauf des Grundstücks), dagegen wird das „Weniger“, nämlich der Verzicht auf ein Teilrecht (Nachbarrecht), zum Normaltarif besteuert.

Die entgeltliche Zustimmung zu einem Syndikatsvertrag ist eine Leistung iSd § 29, ebenso der entgeltliche Verzicht auf eine Besitzstörungsklage oder auf ein Veräußerungs- und Belastungsverbot. Der Täterhinweis aufgrund einer Auslobung gilt nicht als Leistung iSd § 29 (obwohl ansonsten ein entgeltlicher Täterhinweis sehr wohl als Leistung anzusehen sein wird). Auch Gewinne aus der Teilnahme an einem Fernsehquiz sind nicht als Leistung steuerpflichtig. Schmiergelder und Bestechungsgelder fallen unter § 29, soweit sie nicht zu anderen Einkünften gehören.

Abgrenzung zur Vermögensübertragung am Beispiel Fruchtgenussrecht: Schließt das Nutzungsrecht das Recht zur Nutzung durch Dritte ein, ermöglicht es also auch die Vermietung, dann begründet das Nutzungsrecht einen selbständigen Vermögenswert. Daher ist die entgeltliche Aufgabe des Nutzungsrechtes in diesem Fall keine Leistung iSd § 29 Z 3, sondern die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes. Ist dagegen das Nutzungsrecht auf das höchstpersönliche Wohnrecht des Fruchtnießers eingeschränkt, dann ist die entgeltliche Aufgabe des Nutzungsrechtes (Wohnrechts) eine Leistung iSd § 29 Z 3 (VwGH 31. 1. 2018, Ro 2017/15/0018).

Daher gilt:

- Entgeltlicher Verzicht auf ein Wohnrecht: steuerpflichtige Leistung
- Entgeltlicher Verzicht auf ein Nutzungsrecht: Veräußerung eines Wirtschaftsgutes

Abgrenzungen zur gewerblichen Tätigkeit: Leistungen iSd § 29 Z 3 sind Tätigkeiten, die ihrer Art nach nicht regelmäßig vorkommen, oder sie bestehen in der gelegentlichen Nutzung von Privatvermögen als Einkunftsquelle (zB ein Autobesitzer verleiht seinen Privat-Pkw gelegentlich zum Wochenende an einen Freund). Nur wenn zusätzliche Leistungen erbracht werden, die über die bloße Vermietung hinausgehen bzw die Vermietung geschäftsmäßig betrieben wird, liegen gewerbliche Einkünfte vor.

Beispiel:

Vermietet die Ehefrau an ihren Ehemann (Röntgenarzt) mehrere Röntgengeräte, dann begründet dies zwar keinen Gewerbebetrieb (keine „geschäftsmäßige Tätigkeit“), aber Leistungen iSd § 29 Z 3; vgl VwGH 5. 9. 2012, 2012/15/0055.

5. Funktionsgebühren (§ 29 Z 4)

- 31 Funktionsgebühren sind Einkünfte aus Tätigkeiten für öffentlich-rechtliche Körperschaften, soweit sie nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören (Funktionsgebühren erhalten zB Kammerfunktionäre).

4.8. Gemeinsame Vorschriften für alle Einkunftsarten (§ 32)

- 32 Zu den Einkünften gehören insbesondere auch:

- **Entschädigungen** als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen (auf Antrag auf drei Jahre verteilungsfähig, wenn der Entschädigungszeitraum mindestens sieben Jahre beträgt; § 37 Abs 2 Z 2),
- Einkünfte aus einer **ehemaligen Tätigkeit** im Rahmen einer der Einkunftsarten.

4.9. Exkurs: Der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft im Arbeitsrecht, Sozialversicherungsrecht und Steuerrecht

Arbeitsrecht

Grundsätzlich kann der Geschäftsführer Arbeitnehmer oder selbständig tätig sein. 33

Als **Arbeitnehmer** ist der Geschäftsführer im **echten Dienstvertrag** tätig.

Als **Selbständiger** kann der Geschäftsführer tätig sein

- im **freien Dienstvertrag**,
- im **Werkvertrag** oder
- im **Auftragsverhältnis**.

Das wichtigste Abgrenzungskriterium des Arbeitnehmers von den selbständigen Beschäftigungsverhältnissen ist die Weisungsgebundenheit und die organisatorische Eingliederung (vgl auch § 47 EStG).

Der Fremdgeschäftsführer einer Kapitalgesellschaft:

Der **Geschäftsführer einer GmbH** ist grundsätzlich weisungsgebunden, er kann aber auch weisungsfrei gestellt werden (§ 20 GmbHG). Dagegen ist der **Vorstand einer Aktiengesellschaft** immer weisungsfrei (§ 70 AktG).

Ist danach der Geschäftsführer einer GmbH weisungsgebunden und daher arbeitsrechtlich als Dienstnehmer einzustufen, dann ist auf ihn auch das Angestellten-gesetz anzuwenden.

Dagegen ist das AngestelltenG auf den Vorstand der Aktiengesellschaft und auf den weisungsfreien Geschäftsführer einer GmbH grundsätzlich nicht anzuwenden (da-her zB kein gesetzlicher Anspruch auf Abfertigung, sondern allenfalls aufgrund des Vorstandsvertrages).

Der Gesellschafter-Geschäftsführer:

Der **Gesellschafter-Geschäftsführer** unterliegt im Prinzip den gleichen Regelun-gen wie der Fremdgeschäftsführer einer Kapitalgesellschaft; er ist allerdings dann nicht weisungsgebunden und folglich auch kein Dienstnehmer, wenn er

- **Mehrheitsgesellschafter** ist oder
- über eine **Sperrminorität** verfügt, mit der er Beschlüsse der Gesellschafterver-sammlung verhindern kann.

Sozialversicherung

Fremdgeschäftsführer:

Der Fremdgeschäftsführer unterliegt der Pflichtversicherung als

- **Dienstnehmer** nach ASVG (§ 4 Abs 2 ASVG; persönliche oder wirtschaftliche Abhängigkeit),
- **dienstnehmerähnlich freier Dienstnehmer** nach ASVG (§ 4 Abs 4 ASVG),
- **Selbständiger** nach GSVG (sog neuer Selbständiger; § 2 Abs 1 Z 4 GSVG).

Dienstnehmerähnlich freier Dienstnehmer ist, wer die Dienstleistungen über-wiegend in eigener Person zu erbringen hat, über keine wesentlichen Betriebsmittel verfügt und nicht „selbständig“ iSd GSVG ist.

Gesellschafter-Geschäftsführer:

Der Gesellschafter-Geschäftsführer unterliegt der Pflichtversicherung als

- **Dienstnehmer** nach ASVG, wenn er weisungsgebunden ist oder zwar weisungs-frei ist, aber nach EStG als Dienstnehmer gilt (§ 4 Abs 2 letzter Satz ASVG),

II. Einkommensteuer

- **dienstnehmerähnlich freier Dienstnehmer** nach ASVG,
- **Selbständiger** nach GSVG (sog alter oder neuer Selbständiger; § 2 Abs 1 Z 3 bzw Z 4 GSVG).

Steuerrecht

Einkommensteuer

35

Der Fremdgeschäftsführer bezieht

- Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, wenn er weisungsgebunden ist,
- Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wenn er als freier Dienstnehmer oder im Werkvertrag tätig ist.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer bezieht im Regelfall

- wenn er bis zu 25% beteiligt und im Dienstvertrag tätig ist: Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (und zwar auch dann, wenn er aufgrund des Gesellschaftsvertrages weisungsfrei gestellt ist; § 25 Abs 1 Z 1 lit b),
- wenn er zu mehr als 25% beteiligt ist: Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich),
- als freier Dienstnehmer oder im Werkvertrag: unabhängig von der Beteiligungshöhe Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (§ 22 Z 2 erster Teilstrich).

Beim **Werkvertrag** wird ein „Werk“ bzw der Erfolg geschuldet (zB Bauaufsicht für ein bestimmtes Projekt). Im Gegensatz dazu wird bei einem freien Dienstvertrag die Verrichtung von Diensten schlechthin geschuldet. Bei einem Werkvertrag wird die zu erbringende Leistung bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses konkret festgelegt; hingegen wird bei einem freien Dienstvertrag die zu erbringende Leistung nur gattungsmäßig umschrieben; der freie Dienstnehmer kann die Arbeitszeit und den Arbeitsort selbst bestimmen. Beide Vertragstypen, Werkvertrag und freier Dienstvertrag, begründen im Gegensatz zum (echten) Dienstvertrag keine persönliche Abhängigkeit.

Dienstgeberbeitrag (FamilienlastenausgleichsG) und Kommunalsteuer

36

Sowohl die Bezüge des **Fremdgeschäftsführers** als auch die Bezüge des **Gesellschafter-Geschäftsführers** unterliegen idR dem Dienstgeberbeitrag und der Kommunalsteuer (siehe Tz 391 und 392).

Dagegen unterliegt der im **Werkvertrag** tätige Geschäftsführer nicht dem Dienstgeberbeitrag und der Kommunalsteuer.

5. Verluste und Liebhaberei

(Doralt/Ruppe I¹², Tz 45 ff)

37

Bloße Einnahmenerzielung bewirkt noch keine Einkunftsquelle. Im betrieblichen Bereich müssen nachhaltig auch Gewinne erzielt werden („Gewinnerzielungsabsicht“; siehe Tz 20) und genauso muss im außerbetrieblichen Bereich nachhaltig ein Überschuss von Einnahmen über Werbungskosten erzielt werden.

Ergeben sich aus einer Tätigkeit auf Dauer gesehen nur Verluste, weil die **Tätigkeit nur als Hobby** (Freizeitbeschäftigung) oder **als private Vermögensvorsorge** mit hoher Fremdfinanzierung betrieben wird, dann könnte der Stpfl solche „Liebhaberei-Tätigkeiten“ auf Kosten der Allgemeinheit ausüben. Denn die Verluste würden sein Einkommen und damit die Steuer-

bemessungsgrundlage kürzen, ohne dass auf die Dauer gesehen mit korrespondierenden positiven Einkünften zu rechnen wäre. Um dies zu verhindern, werden derartige „Liebhaberei-Tätigkeiten“ mit nachhaltigen Verlusten steuerlich nicht als Einkunftsquelle anerkannt. Damit sind auch die Verluste aus solchen Tätigkeiten steuerlich nicht verwertbar.

Beispiel:

Ein Rechtsanwalt ist passionierter Jäger und betreibt selbst eine Jagd. Das erlegte Wild verkauft er einem Gastwirt. Er ist also mit der Jagd nachhaltig tätig und beteiligt sich am wirtschaftlichen Verkehr; er erzielt auch Einnahmen, aber keinen Gewinn, sondern laufend nur Verluste. Könnte der Rechtsanwalt die Verluste aus seiner Jagd mit seinen anderen Einkünften (etwa aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt) verrechnen, dann würde er dadurch sein steuerliches Einkommen und in weiterer Folge seine ESt-Belastung vermindern.

Ob eine Tätigkeit als „Liebhaberei“ gilt, ist in einer eigenen „**Liebhabereiverordnung**“ (LVO) geregelt, zu der auch ein Erlass (Liebhaberei-Richtlinien) ergangen ist.

Die Liebhabereiverordnung unterscheidet Tätigkeiten mit

- Liebhabereivermutung (§ 1 Abs 2 LVO),
- Einkünftevermutung (§ 1 Abs 1 LVO) und
- unwiderlegbarer Einkunftsquelleneigenschaft (§ 1 Abs 3 LVO).

1. Liebhabereivermutung

Bei Verlusten aus bestimmten Tätigkeiten geht die Liebhabereiverordnung von vornherein davon aus, dass Liebhaberei vorliegt (**Tätigkeiten mit Liebhabereivermutung**). In diesen Fällen werden die Verluste nicht anerkannt. Ist allerdings in einem „absehbaren Zeitraum“ ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) zu erwarten, dann werden die Anlaufverluste anerkannt (§ 2 Abs 4 LVO). Liebhabereivermutung besteht insbesondere bei Verlusten aus Tätigkeiten, die

- in erster Linie der Sport- und Freizeitausübung oder
- der langfristigen Vermögensanlage dienen (§ 1 Abs 2 LVO).

Typische Fälle der Liebhaberei im Bereich der **Sport- und Freizeitausübung** sind zB die hobbymäßig betriebene Jagd, wenn das Wild verkauft wird, oder eine nur in der Freizeit betriebene Landwirtschaft, bei der die Ausgaben regelmäßig die Einnahmen übersteigen. Bei der **Vermögensanlage** geht es regelmäßig um vermietete Grundstücke im Privatvermögen: Wird das Grundstück zu einem großen Teil fremdfinanziert, dann können die Zinsen die Einnahmen übersteigen und damit zu einem steuerlich verwertbaren Verlust führen; der Wertzuwachs wird dagegen nur mit 30% besteuert.

Bei **Mieteinkünften** sind zu unterscheiden

- die „**kleine Vermietung**“: einzelne Eigentumswohnungen bzw Eigenheim;
- die „**große Vermietung**“: Mietgebäude mit mehreren Mietobjekten (mindestens drei Wohneinheiten).

II. Einkommensteuer

Bei der „**kleinen Vermietung**“ muss innerhalb von **20 Jahren** ein Gesamtüberschuss erzielt werden, bei der „**großen Vermietung**“ innerhalb von **25 Jahren**. Die Frist beginnt ab der ersten Vermietung und verlängert sich auf 23 Jahre bzw 28 Jahre, wenn vor der Vermietung Aufwendungen erforderlich waren (§ 2 Abs 3 und 4 LVO). Nur wenn innerhalb dieser Fristen Gewinne bzw Überschüsse erzielt werden, dann werden auch die Anfangsverluste steuerlich anerkannt. Der Stpfl muss dazu idR eine „Prognoserechnung“ erstellen (siehe unten).

Bei **anderen Tätigkeiten** mit Liebhabereivermutung ist der absehbare Zeitraum, in der ein Gesamtüberschuss erzielt werden muss, nach der Art der Tätigkeit zu ermitteln.

Prognoserechnung: Besteht in Anbetracht von Verlusten der Verdacht auf Liebhaberei, dann verlangt das FA vom Stpfl idR eine Prognoserechnung. Damit kann der Stpfl glaubhaft machen, dass er innerhalb der erforderlichen Zeit (Prognosezeitraum) einen Gesamtüberschuss erzielen wird.

2. Einkünftevermutung bei gewerblichen Tätigkeiten

- 39 Bei Tätigkeiten, die nicht unter die Liebhabereivermutung fallen, insbesondere bei den **gewerblichen Tätigkeiten**, ist Liebhaberei ebenfalls möglich, wenn sie auf Dauer keinen Gewinn erbringen. Doch besteht dort in den ersten drei Jahren selbst dann eine Einkünftevermutung, wenn Verluste vorliegen (§ 1 Abs 1 und § 2 LVO). Anlaufverluste werden daher bei gewerblichen Tätigkeiten jedenfalls anerkannt (keine Liebhaberei in den ersten drei Jahren).

Beispiel:

Ein nebenberuflich tätiger Kunsthändler hat eine Galerie eröffnet. Die in den ersten drei Jahren entstandenen Verluste sind jedenfalls anzuerkennen (BFG 9. 8. 2016, RV/1100321/2014).

In der **Umsatzsteuer** stellt sich das Problem der Liebhaberei wegen des Vorsteuerabzugs ähnlich, doch werden in der USt nur die typischen Liebhaberei-Tätigkeiten (Freizeitaktivitäten, Vermögensanlagen) tatsächlich als Liebhaberei behandelt (§ 6 LVO). Der Liebhabereibegriff in der ESt ist daher weiter als in der USt.

3. Unwiderlegbare Einkunftsquelleneigenschaft

- 40 Selbst bei **nachhaltigen Verlusten** ist eine **Einkunftsquelle** dann anzunehmen, wenn die Verluste aus einer Tätigkeit stammen, die aus Gründen der **Gesamtrentabilität** aufrechterhalten wird (zB Verluste aus einer Garage in Verbindung mit einem Hotel; § 1 Abs 3 LVO).

4. Betriebe gewerblicher Art, gemeinnützige Einrichtungen

- 41 **Betriebe gewerblicher Art** von Körperschaften öffentlichen Rechts (siehe noch ausführlich Tz 206) und gemeinnützige Einrichtungen **unterliegen nicht der Liebhabereiverordnung** (§ 5 LVO). Bei Betrieben gewerblicher Art wird eine betriebliche Tätigkeit auch bei nachhaltigen Verlusten anerkannt (vor allem für die USt von Bedeutung).

Ansonsten gelten die Liebhabereigrundsätze auch in der Körperschaftsteuer.

6. Zeitliche Zuordnung von Einkünften (§ 19)

(Doralt/Ruppe I¹², Tz 49 ff)

Die ESt wird für jedes Kalenderjahr getrennt ermittelt (§ 2 Abs 1; 42 Abschnittsbesteuerung). Daher müssen auch die Einkünfte entsprechend zeitlich abgegrenzt werden. Dabei gibt es zwei Alternativen:

1. Einkünfte werden bereits der Periode zugerechnet, in der die Forderung entstanden ist (wirtschaftliche Zuordnung; Maßgeblichkeit des Vermögens).
2. Einkünfte werden erst der Periode zugerechnet, in der gezahlt worden ist (Zu- und Abflussprinzip).

Das EStG ermittelt die Einkünfte nach beiden Methoden je nach Einkunftsart unterschiedlich:

- **Betriebliche Einkünfte** (Gewinneinkünfte, § 2 Abs 4 Z 1): Bei den betrieblichen Einkünften werden die Einkünfte grundsätzlich aufgrund eines Vermögensvergleichs ermittelt; daraus ergibt sich automatisch eine Zurechnung der Einkünfte nach der **wirtschaftlichen Zuordnung** zum einzelnen Veranlagungszeitraum: Sobald der Unternehmer seine Leistung erbracht hat und er damit den maßgeblichen wirtschaftlichen Erfolg gesetzt hat, ist die Forderung auszuweisen (vgl auch die Zahlungspflicht aufgrund des Gesetzes nach § 1052 ABGB). Die Forderung ist als Vermögenswert (Aktivposten) bereits gewinnwirksam, auch wenn eine spätere Fälligkeit vereinbart oder die Forderung noch nicht bezahlt worden ist. Ebenso ist eine Verbindlichkeit (Zahlungsverpflichtung) in dem Zeitpunkt steuerwirksam, in dem sie entstanden ist, und nicht erst dann, wenn sie bezahlt wird.

Ausnahme: Nur bei der vereinfachten Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgabenrechnung (§ 4 Abs 3) kommt bei den betrieblichen Einkünften auch das Zu- und Abflussprinzip zur Anwendung (siehe unten Tz 117).

- **Außerbetriebliche Einkünfte** (Überschusseinkünfte, § 2 Abs 4 Z 2): Bei ihnen werden die Einkünfte durch den Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben (Werbungskosten) ermittelt; maßgeblich ist der **Zuflusszeitpunkt** der Einnahmen und der **Abflusszeitpunkt** der Ausgaben. Bei den außerbetrieblichen Einkünften ist daher für die Höhe der Einkünfte in der Besteuerungsperiode grundsätzlich nicht die wirtschaftliche Zuordnung, sondern der Zeitpunkt der Zahlung entscheidend (**Zu- und Abflussprinzip**; § 19). Besteuert wird nur, was aus der Einkunftsquelle bezogen wird. Wertveränderungen der Einkunftsquelle selbst, zB im Kapitalvermögen oder im Mietgebäude, werden erst bei der Veräußerung steuerwirksam.

Beispiel:

Der Hauseigentümer eines Mietwohngebäudes (außerbetriebliche Einkünfte) lässt das Dach reparieren. Die Reparatur wurde im November durchgeführt; die Rechnung wurde im Dezember gelegt. Die Bezahlung erfolgt im Jänner,

II. Einkommensteuer

daher ist der Aufwand erst im Jänner steuerwirksam. Bei der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich wäre der Aufwand bereits im Vorjahr steuerwirksam gewesen (Entstehen der Verbindlichkeit).

Vom Zu- und Abflusszeitpunkt abweichende zeitliche Zuordnung: Kurze-Zeit-Regel, Verteilungsregel, Anspruchsprinzip

- 43 Da bei den Überschusseinkünften und bei der Einnahmen-Ausgabenrechnung (§ 4 Abs 3) der Zeitpunkt der Zahlung maßgeblich ist, kann der Stpfl durch die Wahl des Zahlungszeitpunktes den Gewinn innerhalb der einzelnen Perioden verschieben und dadurch steuerlich günstige Effekte erzielen (zB Zahlungen werden nicht erst bei Fälligkeit im Jänner geleistet, sondern bereits im Dezember). Das Gesetz wirkt dem durch zwei Maßnahmen entgegen:

- a) **Kurze-Zeit-Regel – wirtschaftliche Zuordnung: Bei regelmäßig wiederkehrenden Zahlungen**, die kurze Zeit vor oder nach Beginn des Kalenderjahres gezahlt oder vereinnahmt werden, gelten die Zahlungen als in dem Jahr zu- oder abgefließen, zu dem sie wirtschaftlich gehören (§ 19 Abs 1 Z 1 und Abs 2). Als „kurze Zeit“ gelten 15 Tage (EStR Rz 4631), im Bereich der Lohnsteuer gelten Bezüge für das Vorjahr, die bis zum 15. 2. des Folgejahres ausgezahlt werden, als Bezüge des Vorjahres (§ 19 Abs 1 Z 3; zum „Anspruchsprinzip“ bei Nachzahlungen und Rückzahlungen allgemein siehe unten).
- b) **Verteilungsregel für bestimmte zeitraumbezogene Vorauszahlungen:** Vorauszahlungen insbesondere von Mieten und Zinsen, weiters von Beratungs-, Bürgschafts-, Garantie-, Treuhand-, Vermittlungs-, Vertriebs- und Verwaltungskosten sind nur dann sofort abzugsfähig, wenn sie für das laufende und das folgende Jahr geleistet werden. Vorauszahlungen, die über das laufende und das folgende Jahr für Zeiträume darüber hinaus geleistet werden, sind gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung aufzuteilen (§ 19 Abs 3, § 4 Abs 6). Die Verteilungsregel gilt nur für geleistete Vorauszahlungen (Zahlungsabfluss); dagegen hat der Empfänger die Vorauszahlung sofort in voller Höhe zu versteuern (bei den betrieblichen Einkünften kommt unter Umständen eine Verteilung als Rechnungsabgrenzungsposten in Betracht; siehe dazu Tz 97).

Beispiele:

1. Der Mieter bezahlt im Februar 01 die Miete für die Zeit bis Dezember 02 im Voraus: Die Mietvorauszahlung erstreckt sich damit nur auf das laufende und das folgende Jahr und ist daher in voller Höhe im Jahr 01 abzuziehen.
2. Der Mieter bezahlt im Februar 01 für die Zeit bis zum Jänner 03 im Voraus: Da die Mietvorauszahlung nicht nur für 01 und 02 geleistet wird, hat der Mieter sie entsprechend der Mietzeiten auf die Jahre 01, 02 und 03 aufzuteilen.
3. Der Vermieter erhält die Miete für 3 Jahre im Voraus: Die Mieteinnahmen sind in voller Höhe sofort zu versteuern (die Verteilungspflicht betrifft die für künftige Jahre geleisteten Vorauszahlungen, aber nicht die für künftige Jahre vorzuerhaltenden Einnahmen).