

I. Einführung

1. Entwicklung des Steuerrechts

(Doralt/Ruppe I¹², 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 **Verbrauchsteuern** und **Verkehrsteuern** (Gebührengebot 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.

I. Einführung

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, Abzugssteuern).
- **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 Gebührentengesetz.

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 Getränkesteuern 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 Sitz (bei juristischen Personen).

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 Be- 2/3 scheid vorgeschrieben.

Selbstbemessungsabgaben hat der Steuerpflichtige selbst zu ermitteln und abzuführen. Selbstbemessungsabgaben sind zB die USt-Vorauszahlung, der Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichfonds, 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 überwälzt 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.

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, Steuern¹⁹, 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 finanziell 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 **Europäische Gemeinschaftsrecht** teils aufgrund umfangreicher Richtlinien, die der nationale Gesetzgeber umzusetzen hat (zB Mehrwertsteuer), vor allem aber auch aufgrund der Grundfreiheiten des EG-Vertrages (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 VwGH und der VfGH sich dafür nicht zuständig halten: Der VwGH 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 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). 8

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

Die ESt wird idR entweder vom Finanzamt dem Steuerpflichtigen direkt vorgeschrieben (idR aufgrund seiner Steuererklärung) oder sie wird vor Auszahlung 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 Lohnsteuer (Steuerabzug durch den Dienstgeber) und die Kapitalertragsteuer (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 sind das **Leistungsfähigkeitsprinzip**, das **Periodenprinzip** und das **Nettoprinzip**. 9

Leistungsfähigkeitsprinzip: Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips ist ua die Nichtbesteuerung des Existenzminimums und die **Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse** 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 Zeiträume mit hohem Einkommen müssten zur Ermittlung der Leistungsfähigkeit zusammengefasst 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 zusammengerechnet 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 innehalt unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird“ (§ 26 Abs 1 BAO), oder vereinfacht, wo jemand eine Wohnung innehalt, 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 Wohnung begründet keinen Wohnsitz. Die Wohnung steht dem Steuerpflichtigen jedenfalls 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 erübriggt 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 ihrer Einkünfte beziehen (dazu § 1 Abs 4 EStG). Damit lassen sich Nachteile vermeiden, die sich aus der beschränkten Steuerpflicht ergeben können (zB Hinzurechnungsbetrag beim Steuertarif, keine Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen).

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

- 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 Steueroasen 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. Die Verordnung ist im Gesetz wohl nicht gedeckt (Art 18 B-VG).

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

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 Be- 13 gründung eines Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland und **endet** mit dem Tod des Stpfl oder mit der Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland.

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 I¹², 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, Schmerzengeld, Spielgewinne, Finderlohn.

Zu den sieben Einkunftsarten gehören:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	} betriebliche Einkünfte 1–3	} Haupt- einkunftsarten 1–4
2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit		
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb		
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen		
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);
– **vier außerbetriebliche Einkunftsarten**, bei denen sich die Einkünfte aus dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergeben (daher auch als „Überschusseinkünfte“ bezeichnet).

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 Wertzuwachsen 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).

Steuerbefreiungen aus Anlass COVID-19: Zuwendungen aus dem COVID-19-Krisenbewältigungsfonds und ähnliche Zuwendungen sind steuerfrei (3. COVID-19-Gesetz), ausgenommen der Ersatz entgehender Umsätze (§ 124b Z 348).

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

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

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

Rund 97% der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe sind durch eine Verordnung pauschaliert. Die Pauschalisierung 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-Leitungen) 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**: insbesondere Künstler, Wissenschaftler, Schriftsteller, Journalisten, unterrichtende und erzieherische Tätigkeiten, Rechtsanwälte, Steuerberater, Architekten, Ärzte, medizi-

II. Einkommensteuer

nische Berufe; dazu gehören auch Stipendien, wenn sie wirtschaftlich einen Einkommensersatz darstellen.

- aus **vermögensverwaltenden Tätigkeiten**: nur die Verwaltung fremden Vermögens gehört zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit, zB Hausverwalter, Aufsichtsratsmitglieder; im Werkvertrag und im freien Dienstvertrag tätige Geschäftsführer.
- aus der Tätigkeit als **Gesellschafter-Geschäftsführer** von Kapitalgesellschaften, 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 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 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 Gewinnes aus der Gesellschaft, idR also gewerbliche Einkünfte (§ 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.

- **Selbständigkeit** ist als Gegensatz zur nichtselbständigen Tätigkeit zu sehen (siehe unten Tz 23).
- **Nachhaltigkeit** bedeutet 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 ist daher idR als nachhaltig anzusehen (zB einmalige Erstellung eines Gutachtens). Gelegentliche Leistungen können unter sonstige Einkünfte fallen (siehe unten Tz 30).
- **Gewinnerzielungsabsicht** ist von der bloßen Einnahmenabsicht 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 gewerbliche Einkünften von der Vermögensverwaltung

Vermögensverwaltung: Gewerbliche (betriebliche) Einkünfte liegen dann nicht vor, wenn eigenes Privatvermögen nur verwaltet wird, wenn 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.

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 Kapitaleinkünfte.

22

Erzielt die OG oder KG ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, dann bezieht sie trotz ihrer Unternehmerform keine betrieblichen, sondern außerbetriebliche 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 sind insbesondere Weisungsgebundenheit, Eingliederung in den Betrieb, kein Unternehmerwagnis (§ 47 Abs 2),
- **Pensionen** aus der gesetzlichen Sozialversicherung, und zwar unabhängig davon, ob die pensionsbegründende Tätigkeit eine nichtselbständige oder eine selbständige (gewerbliche) Tätigkeit war. Daher begründen auch Pensionsleistungen aus der gewerblichen Pensionsversicherung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

23

II. Einkommensteuer

Außerdem gelten als nichtselbständig 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 (siehe dazu auch unten Tz 33ff).

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

- **Lehrbeauftragte**, zB an Universitäten.
- **politische Funktionäre** nach dem Bezügegesetz (zB Abgeordnete zum Nationalrat) oder vergleichbaren landesrechtlichen Vorschriften.

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

Dienstnehmerähnliche Tätigkeiten begründen 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**.

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

Zuwendungen von dritter Seite sind steuerpflichtig (zB Provisionen von Geschäftspartnern, gleichgültig, ob erlaubt oder unerlaubt; Besteckungsgelder). Dagegen sind bloße 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).

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

Steuerfrei sind ua

- **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 Euro jährlich zB Lebensversicherungen; § 3 Abs 1 Z 15 lit a);
- **Mitarbeiterbeteiligung** am Unternehmen bis zu 4.500 Euro jährlich (§ 3 Abs 1 Z 15 lit b und c);
- **Gewinnbeteiligungen** des Arbeitgebers an Arbeitnehmer bis zu 3.000 Euro jährlich (dazu § 3 Abs 1 Z 35; ÖkoStRefG 2022 I).

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

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

- Nutzung von Kapital (insbesondere Zinsen und Dividenden),
- Veräußerung von Kapitalvermögen („realisierte Wertsteigerungen“),
- Einkünfte aus Derivaten,
- Einkünfte aus Kryptowährungen.

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** idR zum Normalsteuersatz.

Der „besondere Steuersatz“ von 25% bzw 27,5% kommt ausnahmsweise auch im Rahmen der Veranlagung zur Anwendung, zB wenn ein KESt-Abzug nicht möglich ist, die Einkünfte aber den KESt-pflichtigen Einkünften im Inland entsprechen (zB Kapitaleinkünfte aus dem Ausland).

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).

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

Nach dem Gesetzeswortlaut erfasst das Gesetz die „Überlassung von Kapital“; „Überlassen“ von Kapital ist jedoch zweideutig und kann sowohl die Nutzung als auch die Übertragung von Kapital bedeuten; gemeint ist hier die Nutzung (laufende Fruchtziehung).

Dazu gehören insbesondere:

- **Zinsen aus Bankeinlagen**, insbesondere Sparbücher, Bankkonten (25%, 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).

II. Einkommensteuer

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).

- **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 bzw 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)

24/2 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).

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%, idR 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 dem besonderen Steuersatz von 27,5% (entweder als KESt oder im Wege der Veranlagung endbesteuert).

24/3

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

24/4

4. Einkünfte aus Kryptowährungen (§ 27b)

Einkünfte aus Kryptowährungen werden grundsätzlich wie Einkünfte aus Kapitalvermögen besteuert (dazu § 27b; ÖkoStRefG 2022 I).

24/4

Als Kryptowährungen gelten digitale Werte, die von keiner Zentralbank oder öffentlichen Stelle emittiert werden.

24/5

5. Verluste aus der Veräußerung von Kapitalvermögen

Verluste aus der Veräußerung von Kapitalvermögen 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).

24/5

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.

Die Verluste aus der Veräußerung der B-Aktien 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.

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

II. Einkommensteuer

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)

- 25 Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (VuV) gehören insbesondere Einkünfte aus der
- 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; von Bedeutung allerdings bei beschränkt Stpf; siehe Tz 174).

Beispiele:

1. Mieteinkünfte aus einem vermieteten Gebäude, das nicht zum Betriebsvermögen gehört, Lizenzeinkünfte eines beschränkt Stpf.
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 Versteuerung nicht von der ersten Rente an. Denn wenn die Gegenleistung aus bereits versteuertem Einkommen finanziert worden ist, käme es insoweit zu einer nochmaligen Besteuerung. Daher unterliegen die Renteneinkünfte erst ab dem Zeitpunkt der ESt, ab dem sie den Wert der Gegenleistung übersteigen. Konkret sind dabei folgende Fälle zu unterscheiden:
 - Besteht die **Gegenleistung in Geld**, dann ist die Rente ab Überschreiten des Geldbetrages steuerpflichtig.
 - 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).

Unterhaltsrenten aufgrund eines gesetzlichen Anspruchs und **freigebige 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 Sonderausgabe nach § 18 Abs 1 Z 1 geltend machen). Verpflichtet sich der Onkel dagegen zu Lebzeiten zu Rentenzahlungen an die Nichte, dann sind die Renten freigiebig 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.
3. Gegenleistungsrente für einen Sachwert: Der Stpfl verkauft ein Gemälde gegen Rente. Die Rente ist nach Überschreiten des nach § 16 BewG ermittelten Rentenbarwertes steuerpflichtig.
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).

II. Einkommensteuer

2. Private Grundstücksveräußerungen (§ 30ff)

Allgemeines

28 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 nach der Anschaffung veräußert worden ist. Nach Ablauf von 10 Jahren war die Veräußerung des Grundstücks steuerfrei. Daraus ergibt sich die unterschiedliche Behandlung von „Altgrundstücken“ (vor dem 31. 3. 2002 angeschafft) und den danach angeschafften „Neugrundstücken“.

Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, die nicht zum Betriebsvermögen gehören. Gehören sie zum Betriebsvermögen, dann werden sie – weitgehend nach den gleichen Grundsätzen – 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). Auf Antrag ist jedoch eine Regelbesteuerung nach dem allgemeinen Tarif möglich (§ 30 a Abs 2).

Als **Einkünfte** ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. 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, dann sind die steuerlich bereits in der Vergangenheit geltend gemachten Beträge (AfA, Fünfzehntelabschreibung) von den Anschaffungskosten abzuziehen und erhöhen damit den Veräußerungsgewinn.

Kosten der Veräußerung (zB Maklergebühren, Schätzungsberichten) kürzen den Veräußerungsgewinn nicht (ausgenommen bei der Regelbesteuerung; § 20 Abs 2).

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.

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; nach den EStR, Rz 6625, bisher 50%; anders in der GrESt, § 7).

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

Die Veräußerung **ausländischer Grundstücke** durch einen unbeschränkt Stpfl unterliegt grundsätzlich ebenfalls der Besteuerung (siehe dazu Tz 180).

Verluste aus einer Grundstücksveräußerung können nur mit Veräußerungsgewinnen im selben Jahr verrechnet werden (bei vermieteten Grundstücken allenfalls auch mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung; siehe dazu § 30 Abs 7).

Ausnahmen von der Besteuerung der Grundstücksveräußerung

Ausgenommen von der Besteuerung sind insbesondere

- der **Hauptwohnsitz**, 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),
- **selbstthergestellte Gebäude**, soweit die Hauptwohnsitzbefreiung nicht zur Anwendung kommt, zB bei einem selbstthergestellten Zweitwohnsitz; befreit ist also nur das Gebäude, nicht der Grund und Boden (auf vermietete Gebäude nicht anzuwenden).

28/1

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 (selbstthergestelltes Gebäude). In weiterer Folge verkauft er das Grundstück. – Soweit der Veräußerungsgewinn auf das Gebäude entfällt, bleibt er steuerfrei.

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 nicht mit 30%, sondern zum Normalsteuersatz (§ 30a Abs 4). Ist die Rente unangemessen niedrig (siehe oben Tz 28), dann liegt keine Veräußerung vor; vielmehr ist dann eine unentgeltliche Grundstücksübertragung anzunehmen.

28/2

II. Einkommensteuer

Immobilien-Ertragsteuer (ImmoEST) und Selbstberechnung

28/3 In der Regel hat der Parteienvertreter die ImmoEST selbst zu berechnen und an das FA abzuführen (§ 30b und § 30c, ebenso wie die GrEST, siehe Tz 475). Außerdem besteht eine **Erklärungspflicht** 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 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 ist.

- Bei **Neugrundstücken** ergibt sich der Veräußerungsgewinn grundsätzlich aus dem Veräußerungserlös abzüglich den Anschaffungs- und Herstellungskosten.
- Bei **Altgrundstücken** werden die Anschaffungskosten mit 86% des Veräußerungserlöses angenommen. Daraus ergibt sich ein **pauschaliertes Veräußerungsgewinn** von 14% des Veräußerungserlöses bzw. ein Steuersatz von 4,2% des Veräußerungserlöses (30% von 14%).

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 €, bzw. 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 daher 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 daher auch 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; im Ergebnis beträgt der Steuersatz 18% des Veräußerungserlöses).

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 geregelt ist. 29

Bei unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgütern ist der Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers maßgeblich.

Beispiele sind insbesondere Antiquitäten, Bilder.

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

Einkünfte aus Spekulationsgeschäften bis 440 € jährlich bleiben steuerfrei; führen Spekulationsgeschäfte in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, ist der Verlust nicht ausgleichsfähig.

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). 30

Leistungen können in einem positiven Tun, einem Unterlassen, in einem Dulden oder auch in einem Verzicht bestehen. Besteht die Leistung im Verzicht auf ein Wirtschaftsgut (zB Verzicht auf eine Rechtsposition, wenn die Rechtsposition ein Wirtschaftsgut darstellt), gehört der Vorgang zum nicht steuerbaren privaten Vermögensbereich. Die Abgrenzung ist schwierig: ZB gelten Nachbarrechte im Baurecht nicht als selbständige Wirtschaftsgüter, daher gilt der entgeltliche Verzicht auf ein Nachbarrecht als Leistung iSd § 29; dagegen stellt das Mietrecht an einer Wohnung ein selbständiges Wirtschaftsgut dar, daher gilt die Aufgabe der Wohnung gegen Entgelt nicht als Leistung iSd § 29, sondern als Veräußerung.

Die unterschiedliche steuerliche Beurteilung ist allerdings problematisch: Das „Mehr“, nämlich die Überlassung des ganzen Wirtschaftsgutes, wird 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. 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.

II. Einkommensteuer

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 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).

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 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

- 33 Grundsätzlich kann der Geschäftsführer Arbeitnehmer oder selbständig tätig sein.

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 Angestelltengesetz anzuwenden.

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

Der Gesellschafter-Geschäftsführer:

Der **Gesellschafter-Geschäftsführer** unterliegt im Prinzip den gleichen Regelungen 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 Gesellschafterversammlung verhindern kann.

Sozialversicherung

Fremdgeschäftsführer:

Der Fremdgeschäftsführer unterliegt der Pflichtversicherung als

34

- **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 überwiegend 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 weisungsfrei ist, aber nach EStG als Dienstnehmer gilt (§ 4 Abs 2 letzter Satz ASVG),
- **dienstnehmerähnlich freier Dienstnehmer** nach ASVG,
- **Selbständiger** nach GSVG (sog alter oder neuer Selbständiger; § 2 Abs 1 Z 3 bzw Z 4 GSVG).

II. Einkommensteuer

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

Vorbemerkung: 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 kürzen sein Einkommen und damit die Steuerbemessungsgrundlage. Deshalb 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 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).

38

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 Stpf 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 Stpf idR eine Prognoserechnung. Damit kann der Stpf 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 (Freizeittätigkeiten, 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 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 49ff)

Die ESt wird für jedes Kalenderjahr getrennt ermittelt (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): Bei den betrieblichen Einkünften werden die Einkünfte grundsätzlich aufgrund eines Vermögensvergleichs ermittelt; daraus ergibt sich automatisch eine Zuordnung 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 worden ist 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).

– **Außenbetriebliche Einkünfte** (Überschusseinkünfte): 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 außenbetrieblichen Einkünften ist daher für die Höhe der Einkünfte in der Besteuerungsperiode grundsätzlich nicht die wirtschaftliche Zurechnung, 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 (außenbetriebliche 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 und Verteilungsregel

- 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:

1. **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 zugeflossen bzw abgeflossen, zu dem sie wirtschaftlich gehören (§ 19 Abs 1). 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 Vorjahrs (LStR Rz 631).
2. **Verteilungsregel für bestimmte zeitraumbezogene Vorauszahlungen**: Vorauszahlungen insbesondere von Mieten und Zinsen, weiters von Beratungs-, Bürgschafts-, Garantie-, Treuhand-, Vermittlungs-, Vertriebs- und Verwaltungskosten: Sie sind nur dann sofort abzugsfähig, wenn sie nur 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 und nicht die für künftige Jahre vorauserhaltenen Einnahmen).

7. Persönliche Zuordnung von Einkünften

(Doralt/Ruppe I¹², Tz 54 ff)

- 44 Die Einkünfte aus einer Einkunftsquelle sind demjenigen zuzuordnen, der die Einkunftsquelle bewirtschaftet (über sie verfügen kann). Das ist in der

Regel der **Eigentümer**; ist die Einkunftsquelle vermietet oder verpachtet, dann bewirtschaften sowohl der Eigentümer als auch der **Mieter** oder **Pächter** eine eigene Einkunftsquelle.

Fruchtgenuss

Beim **unentgeltlichen Fruchtgenuss** hat nur der Fruchtgenussberechtigte (Fruchtnießer) eine Einkunftsquelle. Unterschieden werden:

- **Der Zuwendungsfruchtgenuss:** Der Eigentümer überlässt den Fruchtgenuss an einem Wirtschaftsgut unentgeltlich dem Fruchtnießer, der auch das wirtschaftliche Risiko trägt (zB der Ehemann überträgt den Fruchtgenuss an seinem Mietgebäude seiner Ehefrau; vorausgesetzt für einen längeren Zeitraum, mindestens etwa 10 Jahre).
- **Der Vorbehaltsfruchtgenuss:** Der bisherige Eigentümer überträgt das Eigentum am Wirtschaftsgut unentgeltlich dem neuen Eigentümer, behält sich aber das Nutzungsrecht (häufig bei vorweggenommener Erbfolge, zB der Vater schenkt sein Mietgebäude seiner Tochter, behält sich aber das lebenslange Fruchtgenussrecht).

Zuwendungsfruchtgenuss und Vorbehaltsfruchtgenuss verfolgen damit idR zwei unterschiedliche Ziele:

Zuwendungsfruchtgenuss: Aufteilung der Einkünfte zwischen Fruchtnießer und Fruchtgenussbesteller (Splittingeffekt; idR steuerliche Überlegung).

Vorbehaltsfruchtgenuss: vorweggenommene Erbfolge.

Problem der **Absetzung für Abnutzung** (AfA): Den Eigentümer trifft zwar der Wertverlust (AfA) am Gebäude, doch hat er keine Einkunftsquelle. Andererseits hat der Fruchtnießer eine Einkunftsquelle, doch trifft ihn die Abnutzung des Gebäudes nicht. Daher geht beim Fruchtgenuss die steuermindernde AfA grundsätzlich verloren. Nach der Verwaltungspraxis kann jedoch beim **Vorbehaltsfruchtgenuss** der Fruchtnießer im Ergebnis die AfA geltend machen, indem er dem Eigentümer den Substanzverlust in Höhe der AfA abgilt (AfA-Ersatz, „Zahlung für Substanzverlust“; EStR Rz 112). Ohne diese begünstigende Verwaltungspraxis würde eine vorweggenommene Erbfolge mit Fruchtgenuss an Mieteinkünften an den steuerlichen Folgen scheitern. Dagegen gibt es für den **Zuwendungsfruchtgenuss**, der idR nur ein steuerschonendes Einkommenssplitting bedeutet, keine begünstigende Verwaltungspraxis.

Zurechnung höchstpersönlicher Tätigkeiten

Höchstpersönlich auszuführende Tätigkeiten (insbesondere Geschäftsführer, Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler) sind steuerlich auch dann der natürlichen Person (Geschäftsführer usw) zuzurechnen, wenn die Zahlungen zB über eine GmbH abgerechnet werden (siehe § 2 Abs 4a, EStR Rz 104).

44/1

Damit sollen Umgehungskonstruktionen mit Zwischenschaltung einer steuerlich günstigen Kapitalgesellschaft unterbunden werden, wenn kein von der höchstpersönlichen Tätigkeit „sich abhebender eigenständiger Betrieb“ besteht.

Danach kann zB ein Universitätsprofessor seine Gutachertätigkeit nicht steuerschonend in eine GmbH auslagern. Dagegen kann ein Rechtsanwalt seine Kanzlei mit einem entsprechenden Kanzleibetrieb auch in Form einer GmbH führen.

II. Einkommensteuer

Verträge zwischen nahen Angehörigen; Fremdvergleich

45 Zahlungen aufgrund von **Verträgen zwischen nahen Angehörigen** mindern nur dann die Einkünfte, werden also nur dann steuerlich anerkannt, wenn sie auch **betrieblich** (durch die Einkunftsquelle) veranlasst sind; daher sind sie auch nur insoweit anzuerkennen, als das Entgelt angemessen ist (einem **Fremdvergleich** standhält); ansonsten liegt eine unentgeltliche Zuwendung vor.

Als **nahe Angehörige** gelten hier jedenfalls der Ehegatte, die Kinder, die Eltern, der Lebensgefährtin und darüber hinaus in einem Naheverhältnis stehende Personen (also weiter als der Angehörigenbegriff in § 25 BAO).

Die gleichen Grundsätze gelten auch für Beziehungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern.

Insbesondere Dienstverträge eignen sich dazu, das Einkommen steuer-günstig auf mehrere Personen aufzuteilen, zB indem der Stpfl einen Angehörigen (insbesondere Ehepartner, Kinder) in seinem Betrieb beschäftigt. Daher gelten für die Anerkennung solcher Verträge zwischen Angehörigen im Bereich der Beweisführung erhöhte Anforderungen; sie müssen

- dem Fremdvergleich standhalten,
- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen und
- einen eindeutigen Inhalt haben.

Neben Dienstverträgen sind oft auch Mietverträge problematisch, wenn sie zwischen nahen Angehörigen abgeschlossen werden, aber nicht fremdüblich sind.

Beispiele:

1. Der Rechtsanwalt beschäftigt seine Tochter als Konzipientin und bezahlt ihr monatlich 4.000 €. Damit hält der Dienstvertrag einem Fremdvergleich nicht stand; es wird nur das angemessene Entgelt anerkannt.
2. Der Rechtsanwalt zahlt seiner Tochter als Sekretärin statt des angemessenen Lohns in Höhe von 1.500 € nur 800 €. Die tatsächlichen Zahlungen werden anerkannt.
3. Der Rechtsanwalt zahlt seinem Sohn 10 € dafür, dass er sein betrieblich genutztes Auto wäscht. Die Bezahlung wird als freiwillig geleistetes Taschengeld geschenkt und wird daher steuerlich nicht als Betriebsausgabe anerkannt.
4. Die Mutter vermietet an die Tochter eine Wohnung zu einer nicht kosten-deckenden Miete (Nichtanerkennung des Mietverhältnisses bzw Liebhaberei).

Die Grundsätze der Verträge zwischen nahen Angehörigen gelten auch für Rechtsbeziehungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern.

Erwerb von Todes wegen

46 Der **Erbe** tritt ertragsteuerlich mit dem Nachlassvermögen und den daraus erzielten Einkünften bereits mit dem Todestag des Erblassers in die Rechtsstellung des Erblassers ein (dagegen gilt der ruhende Nachlass zivilrechtlich bis zur Einantwortung als selbständige juristische Person).

Anders als der Erbe setzt der **Vermächtnisnehmer** die Person des Erblassers nicht unmittelbar fort, sondern erwirbt nur einen obligatorischen Anspruch gegen den Erben auf Herausgabe des Vermächtnisses; daher sind