
Anleitung zum Verständnis des Skriptums

Das **Steuerrecht**, in allen seinen Ausprägungen, stellt an den „Einsteiger“ wie an den „Experten“ stets **hohe Anforderungen**. Häufige Gesetzesänderungen, unzählige Entscheidungen, laufende Entwicklungen der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben sowie komplexe Grundbegriffe erschweren ein Verständnis für die Materie. **Begriffe** wie Verlustabzug, Mitunternehmerschaft oder Veräußerungsgewinn sind zwar manchen bekannt, bleiben aber in vielen Lehrbüchern nur **unzureichend erklärt**.

Das Herausgeberteam, das jahrzehntelange Erfahrung in der Vermittlung der unterschiedlichen steuerrechtlichen Rechtsgebiete aufweist, hat sich dazu entschlossen, eine **didaktisch orientierte Darstellung** der zentralen Gebiete des Steuerrechts zu verfassen. Das primäre Ziel besteht darin, die einzelnen Bereiche leicht und verständlich darzustellen und den Zugang in mehreren Phasen nachhaltig zu vermitteln.

Wie? Durch ein **phasenbezogenes Vermitteln und Lernen des Prüfungsstoffs**.

Phase 1/Basiswissen

Hier findet der Leser auf einer Übersichtsseite (grau hinterlegt) die zentralen Begriffe eines Kapitels. Diese sind glossarartig dargestellt und vermitteln den gesamten Basisstoff des Fachgebiets; so erhält man einen schnellen Einstieg in die Materie. Eine Übersichtsgrafik, die die wesentlichen Bereiche des folgenden Kapitels auf einen Blick zeigt, ergänzt die zentralen Begriffe. Lesen Sie zuerst diese Übersichtsseiten durch, rekapitulieren Sie diese, und gehen Sie erst dann zur nächsten Phase über.

Phase 2/Vertiefungswissen

Nun geht es ans Detailwissen. Die zentralen Begriffe werden näher erklärt, mit verständlichen Beispielen versehen und natürlich mit wichtigen Prüfungstipps garniert. Einige Tabellen und Grafiken unterstützen Sie dabei. Die Autoren haben bei den Überschriften **Lesehinweise** angebracht. Damit sehen Sie gleich, welche Gesetzesstellen bzw. Randnummern von Richtlinien Sie lesen müssen, um das Dargestellte bestmöglich zu verstehen.

Sie finden bei den einzelnen Elementen **Icons** (Beispiel, Tipp, Literaturhinweis). So wissen Sie stets, wo Sie sich befinden. Auf besonders schwierige Kapitel werden Sie mit einem speziellen Icon aufmerksam gemacht.

Haben Sie alles durchgeackert? Gut, denn nun können Sie überprüfen, ob Sie fit im Steuerrecht sind.

Phase 3/Wiederholung

Am Ende jedes Kapitels gibt es einige **Kontrollfragen**. So können Sie testen, wie weit Sie bereits sind. Die Antworten zu diesen Fragen finden Sie am Ende des Skriptums in übersichtlicher Form.

Frage:

Warum ist die ESt eine direkte Steuer?

Lösung:

Da die Person des Schuldners und des Steuerträgers ident ist.

Wir sind ständig bemüht, das Skriptum zu verbessern. Wir freuen uns daher über Fehlerhinweise, Anregungen zur Verbesserung und über konstruktive Kritik, die Sie bitte an uns über die E-Mail-Adressen marian@wakounig.at oder franz.labner99@gmail.com richten.

Die Autoren, Wien im März 2025

Erster Abschnitt:

Allgemeine Besteuerungsgrundlagen

Rechtliche Grundlage der Einkommensteuer ist das **Einkommensteuergesetz 1988**. Die Einkommensteuer ist eine direkte Steuer, ihr unterliegen nur **natürliche Personen**. Die Erhebung der Einkommensteuer erfolgt durch **Veranlagung** oder durch **Steuerabzug** (Lohnsteuer, Immobilien-ertragsteuer und Kapitalertragsteuer). Das Einkommensteuerrecht baut auf verschiedenen Prinzipien auf, deren wichtigstes die Berücksichtigung der **wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** bei gleichzeitiger Steuerfreiheit eines Existenzminimums ist.

A. Rechtsquellen

I. EStG 1988

Die gesetzliche Grundlage für die Besteuerung des Einkommens ist das Einkommensteuergesetz 1988 (BGBl 1988/400). Seit dem Inkrafttreten des EStG 1988 im Jahr 1989 wurde das EStG rund 200-mal geändert. Die letzten wesentlichen Änderungen erfolgten durch das Abgabenänderungsgesetz 2023 und 2024 sowie das Progressionsabgeltungsgesetz 2025.

II. Verordnungen, Einkommensteuerrichtlinien 2000 und Lohnsteuerrichtlinien 2002

Zur Durchführung und Ergänzung des EStG werden erforderlichenfalls Verordnungen erlassen. Die **Einkommensteuerrichtlinien 2000** (EStR 2000), die **Lohnsteuerrichtlinien 2002** (LStR 2002) und die **Liebhabeirichtlinien 2012** (LRL 2012) sind Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen (BMF). Sie stellen einen **Auslegungsbehelf** des EStG dar und sollen eine einheitliche Vorgangsweise sicherstellen.

B. Anwendungsbereich

Der ESt unterliegt das Einkommen **natürlicher Personen**. Das Einkommen juristischer Personen (zB AG, GmbH, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Vereine etc) unterliegt nicht der Einkommensteuer (ESt), sondern der Körperschaftsteuer (KöSt).

Personengesellschaften (OG, KG, Gesellschaft nach bürgerlichem Recht etc) unterliegen als solche weder der ESt noch der KöSt, sie sind keine Steuersubjekte. Für die „Mitunternehmerschaften“ wird das Ergebnis in einem eigenen Verfahren festgestellt. Die Einkünfte werden anteilmäßig unmittelbar bei den Beteiligten und nicht bei der Gesellschaft besteuert.

Bei der Einkommensteuer ist die Person des Schuldners und des Steuerträgers ident, weshalb sie als direkte Steuer bezeichnet wird.

C. Erhebung

Die grundsätzliche Erhebungsform ist die **Veranlagung**. Man unterscheidet die

- **Arbeitnehmerveranlagung**: Personen, die nur lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen haben, und die
- **„normale Veranlagung“**: Personen, die andere als lohnsteuerpflichtige Einkünfte oder die neben lohnsteuerpflichtigen Einkünften andere Einkünfte von mehr als € 730,- bezogen haben.

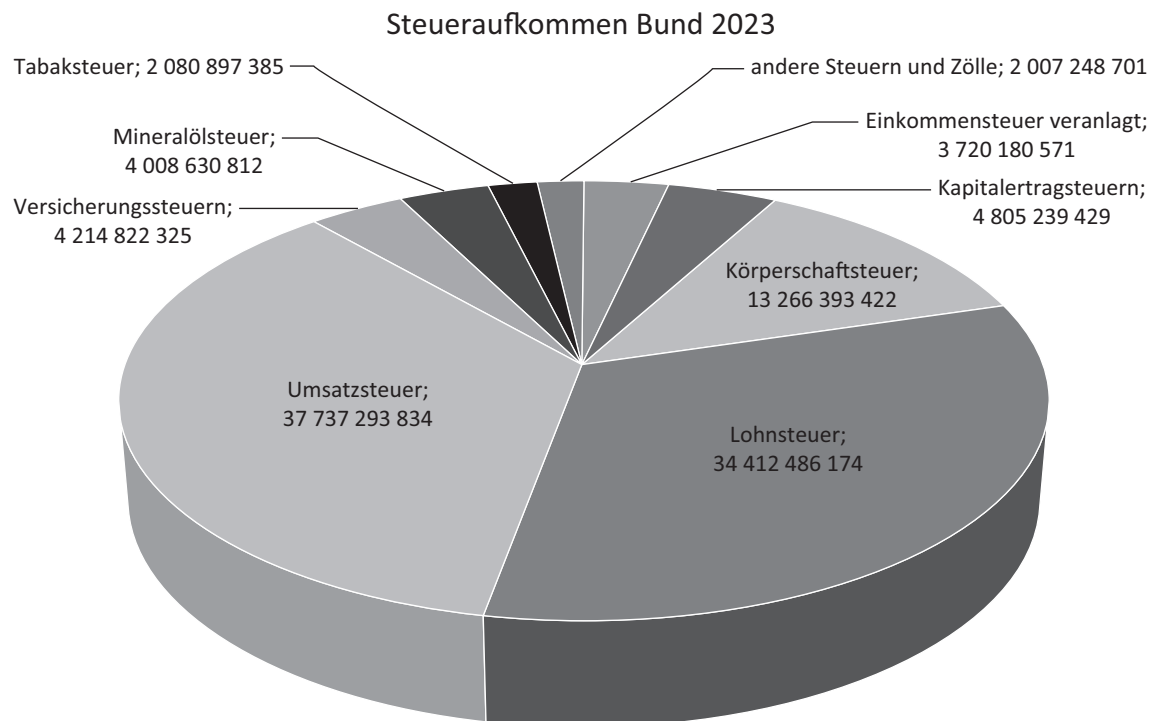
Neben der Erhebung der ESt durch Veranlagung wird die ESt im **Abzugsweg** in Form von Lohnsteuer (LSt) oder Kapitalertragsteuer (KESt) erhoben. Weitere Erhebungsformen sind

- bei nichtselbständigen Einkünften die Lohnsteuer (LSt);
- bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen die Kapitalertragsteuer (KESt);
- bei Einkünften aus Grundstücksveräußerungen die Immobilienertragsteuer (ImmoEST);
- bei bestimmten Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger der Steuerabzug nach § 99 EStG (zB Gagen ausländischer Sportler oder Künstler).

Die im Abzugsweg zu erhebenden oder selbst berechneten Steuern sind **keine eigenen Abgaben**, die neben der ESt bestehen, sondern nur **besondere Erhebungsformen** der ESt und daher auch im EStG 1988 geregelt.

Das Einkommensteueraufkommen 2023 im Vergleich zu einigen anderen Steuern sowie Verbrauchssteuern und Zöllen (in Mrd €):

Steueraufkommen 2023 gesamt € 106.253.192.653,-



Quelle: BMF/LoS

D. Grundprinzipien der Einkommensteuer

I. Leistungsfähigkeitsprinzip

Die Besteuerung soll an die **persönliche Leistungsfähigkeit**, die von der Höhe des Einkommens abhängig ist, anknüpfen. Daher darf der Besteuerung nur das frei verfügbare Einkommen („disponibles Einkommen“) unterliegen. Das Prinzip der Leistungsfähigkeit erfordert daher:

- **Steuerfreiheit des Existenzminimums:** Dies wird durch einen Nullsteuersatz für die ersten € 13.308,- (gültig ab 1. 1. 2025) erreicht. Seit dem 1. 1. 2023 wird dieser Betrag durch die gesetzlich festgelegte Inflationsanpassung jährlich erhöht.
- **Abzug sog außergewöhnlicher Belastungen:** Das sind zwangsläufig entstandene private Ausgaben, die über das Existenzminimum hinausgehen.

Auch **Verluste** beeinträchtigen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und werden daher bei Ermittlung des Einkommens abgezogen.

II. Nettoprinzip

Der Einkommensermittlung wird der **Saldo aus Einnahmen und Ausgaben** zugrunde gelegt. Dieses Prinzip wird aber bspw bei endbesteuerten Kapitalerträgen, bei ausländischen Kapitalerträgen und bei privaten Grundstücksveräußerungen durchbrochen. Ein Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten ist jedoch auch bei einem Verzicht auf die Endbesteuerung nicht möglich.

III. Kein Abzug von Privatausgaben

Ausgaben, die mit der Erzielung von Einkünften nicht in Zusammenhang stehen, dürfen nicht abgezogen werden. Davon **ausgenommen** sind:

- Sonderausgaben (§ 18 EStG);
- außergewöhnliche Belastungen (§§ 34, 35 EStG).

IV. Synthetische Besteuerung

Bei der Einkommensermittlung wird nicht jede Einkunftsquelle für sich besteuert (analytische Besteuerung), sondern es werden **alle Einkünfte eines Steuerpflichtigen zusammengerechnet**, negative Einkünfte werden abgezogen. Durch die Anwendung von festen Steuersätzen wird das Prinzip der synthetischen Besteuerung durchbrochen, wie zB bei:

- inländischen Kapitalerträgen (25 % bzw 27,5 % KEST, §§ 93 ff);
- Lohnsteuer auf sonstige Bezüge (13. und 14. Monatsgehalt, Abfertigungen etc; § 67 EStG);
- Grundstücksveräußerungen (30 % ImmoEST, §§ 30 ff EStG).

V. Periodenbesteuerung

Besteuert wird das Jahreseinkommen, das ist jenes Einkommen, das ein Steuerpflichtiger **innerhalb einer bestimmten Periode** (grds das Kalenderjahr) erzielt hat. **Ausnahmen** von der Periodenbesteuerung sind bspw

- Möglichkeit der **Gewinnverteilung** 3 Jahre rückwärts für Künstler und Schriftsteller;
- **Progressionsermäßigung** bei Zusammenballung mehrjähriger Einkünfte (zB Dreijahresverteilung von Veräußerungsgewinnen).

VI. Progressiver Tarifverlauf

Das Einkommen wird mit einem **progressiv steigenden Formeltarif** besteuert. Manche Einkünfte werden jedoch in analytischer Form mit einem linearen Steuersatz besteuert (siehe unter „synthetische Besteuerung“).

Ein progressiver Tarif wird deshalb angewendet, weil die steuerliche Leistungsfähigkeit mit steigendem Einkommen überproportional zunimmt. Gleichzeitig mit dem Ansteigen des Einkommens kommt es auch zu einer höheren Durchschnittssteuerbelastung.

VII. Individualbesteuerung

Aus § 2 EStG ergibt sich, dass der Berechnung der ESt das Einkommen zugrunde zu legen ist, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Das bedeutet, dass es **keine Haushaltsbesteuerung** gibt, sondern **jeder Steuerpflichtige einzeln steuerpflichtig** ist.

Unter Berücksichtigung des progressiven Tarifs ist es daher günstiger, wenn das Familieneinkommen von zwei oder mehreren Personen erwirtschaftet wird.

VIII. Nominalwertprinzip

Zur Berechnung der Einkünfte und der daraus resultierenden ESt werden **nominelle Werte** herangezogen (€ 1,- = € 1,-). Dies führt zur Besteuerung von Gewinnen (Scheingewinne), die auf die Inflation zurückzuführen sind.

Durch die Besteuerung der Nominalwerte ohne Berücksichtigung einer Inflation kommt es zu einer sog. „kalten Progression“. Das bedeutet, dass die durch Inflation entstandenen höheren Gewinne zur Anwendung der nächsthöheren Steuerstufe führen und damit eine höhere Progression und somit eine höhere Steuerleistung bewirken. Der Steuertarif war bisher **nicht inflationsangepasst**.

Die „kalte Progression“ wurde ab 1. 1. 2023 abgeschafft, indem die einzelnen Steuerstufen entsprechend der Inflation jährlich angepasst werden.¹ Ein Teil der Inflationsanpassung erfolgt über die Erhöhung der Absetzbeträge.



Kontrollfragen:

1. Welche Erhebungsformen der ESt gibt es?
2. Weshalb wird die Einkommensteuer als direkte Steuer bezeichnet?
3. Auf welchen Prinzipien baut die ESt auf?
4. Wie wird die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bei der Besteuerung des Einkommens berücksichtigt?
5. Wie werden Privatausgaben behandelt?
6. Was bedeutet „kalte Progression“?

¹ § 33a EStG, Teuerungs-Entlastungspaket Teil II, BGBl I 2022/163.

Zweiter Abschnitt:

Persönliche und sachliche Steuerpflicht

Aus § 1 geht hervor, dass dem EStG nur **natürliche Personen** unterliegen. Es wird zwischen **unbeschränkter** und **beschränkter Steuerpflicht** unterschieden (persönliche Steuerpflicht). Anknüpfungspunkte sind entweder **Wohnsitz** bzw **gewöhnlicher Aufenthalt** (unbeschränkte Steuerpflicht) oder **inländische Einkünfte** (beschränkte Steuerpflicht). Abhängig davon, ob eine Person unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig ist, werden ihre Einkünfte in unterschiedlichem Ausmaß der Besteuerung unterworfen. Bei unbeschränkter Steuerpflicht sind alle Einkünfte zu erfassen (**Welteinkommen**), bei beschränkter Steuerpflicht dagegen nur die inländischen Einkünfte.

Der ESt wird das Einkommen zugrunde gelegt, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat (sachliche Steuerpflicht).

Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung von Einkünften ist entweder die Befreiungsmethode (auch: Progressionsvorbehalt) oder die Anrechnungsmethode zur Berechnung der inländischen ESt anzuwenden.

A. Persönliche Steuerpflicht

Lies § 1 EStG

I. Steuerpflicht der natürlichen Person

Lies § 1 Abs 1 EStG, Rz 5–14 EStR, Rz 1 LStR

Die persönliche Steuerpflicht bezieht sich auf die **einzelne natürliche Person** (Individualbesteuerung). Personengesellschaften und Körperschaften sind keine Subjekte der ESt. Die Einkünfte der Personengesellschaften werden deren Gesellschaftern zugerechnet und unterliegen bei diesen der ESt. Juristische Personen werden zur KöSt herangezogen. Abhängig von ihrer Beziehung zum Inland können natürliche Personen

- unbeschränkt steuerpflichtig,
- beschränkt steuerpflichtig oder
- nicht steuerpflichtig

sein.