

6. Welche Grundsätze gelten für die gesamte Einkommensteuer? (Grundprinzipien)

6.1. Leistungsfähigkeitsprinzip (subjektives Nettoprinzip, steuerfreies Basiseinkommen)

Es ist das Wichtigste, aus dem Gleichheitsgrundsatz abgeleitete Prinzip. Demnach soll die Besteuerung an die persönliche (Steuer-)Leistungsfähigkeit, die sich im Einkommen manifestiert, anknüpfen. Eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit setzt daher vor allem eine sachgerechte Determinierung des steuerlichen Einkommens voraus. Hier haben sich zwei unterschiedliche Konzepte zur Bestimmung des Umfangs des Einkommens entwickelt, die beide – jedoch jeweils nicht in Reinform – im Rahmen der österreichischen Einkommensbesteuerung verwirklicht sind:

Nach der (aus der Bilanzierung entwickelten) **Reinvermögenszugangstheorie** (Georg von Schanz, 1896) ist grundsätzlich der **gesamte** – auch unregelmäßige – **Vermögenszuwachs** (zuzüglich Konsum, entspricht den Entnahmen abzüglich Einlagen) der Besteuerungsperiode als Einkommen zu erfassen. Dieses Konzept ist vor allem für die betrieblichen Einkünfte verwirklicht, seit 2012 aber zunehmend aber auch im privaten Bereich (realisierte Wertsteigerungen bei Kapitalanlagen und privaten Grundstücken).

Beachten Sie!

1. Die **Reinvermögenszugangstheorie** unterscheidet grundsätzlich nicht nach der Mittelherkunft, daher wären auch private Vermögenserhöhungen wie zB Schenkungen und Erbschaften relevant, die bis 2008 einer eigenen (ebenfalls progressiven, allerdings nach dem Verwandtschaftsgrad abgestuften) Besteuerung unterlagen.
 2. Nach der älteren **Quellentheorie** (Franz Guth, 1869), die in Abgrenzung zu nichtsteuerbaren Vermögensvermehrungen auf die Regelmäßigkeit der aus einer Quelle fließenden Einnahmen abstellt (daher wohl auch die nach wie vor bestehende Sonderbesteuerung von „wiederkehrenden Bezügen“ nach § 29 Z 1), ist hingegen nur der **aus einer Einkunftsquelle fließende Ertrag** als Einkommen zu werten, Wertveränderungen der Quelle selbst sollen grundsätzlich unbeachtlich sein. Von diesem Konzept waren bis 2012 grundsätzlich die Überschusseinkünfte beherrscht, sofern die Wertveränderung nicht ausnahmsweise unmittelbares Tatbestandselement war (zB Spekulation, § 31 alt). Seit 1.4.2012 sind die wesentlichen Wertsteigerungen des Privatvermögens (Substanzgewinne aus neuen Kapitalanlagen wie Aktien sowie Gewinne aus privaten Grundstücksveräußerungen) steuerpflichtig. Bereits zuvor wurden durch die Einnahmenerzielung veranlasste Wertminderungen (zB bei VuV) in Form der AfA (auch einer außerordentlichen) auch im außerbetrieblichen Bereich berücksichtigt.
 3. Die Einkommensbesteuerung folgt weitgehend der **Markteinkommenstheorie** (Hans Georg Ruppe, 1979), welche den steuerlichen Einkommensbegriff als „**Ergebnis einer entgeltlichen Verwertung von Leistungen (Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen) am Markt**“ (= Teilnahme des Einkommensempfängers an der Bildung des Sozialprodukts) erklärt.
-

Das Leistungsfähigkeitsprinzip bedingt, dass der Besteuerung nur Einkommensteile unterliegen, die zur freien Verfügung des Steuerpflichtigen stehen (sein „**disponibles Einkommen**“). Es erfordert daher zweierlei:

- Die Steuerfreiheit des **Existenzminimums**. Dies wird vor allem durch Tarifmaßnahmen erreicht. Derzeit gilt für die ersten **11.000 €** des Jahreseinkommens ein **Nullsteuersatz**. Für darüber hinausgehende Einkommensteile bestehen außerdem Absetzbeträge (Verkehrs- und Arbeitnehmer-

absetzbetrag, Grenzgängerabsetzbetrag Pensionistenabsetzbetrag, AVAB und AEAB, Unterhaltsabsetzbetrag), welche die Steuerfreigrenze anheben:

| | Absetzbeträge ¹⁾ | Steuer-Freigrenze |
|--------------------------|-----------------------------|-----------------------------------|
| allgemein | 0 | 11.000 |
| Arbeitnehmer (AN) | 345/400 ²⁾ | 11.945/12.600²⁾ |
| Pensionist | 400 ³⁾ | 12.096 |

1) Verkehrs- und Arbeitnehmerabsetzbetrag (oder Grenzgängerabsetzbetrag); ohne „Familien-Absetzbeträge“ (AVAB, AEAB, UAB)

2) Bis 2015 VAB 291 € + ANAB 54 €, ab 2016 einheitlicher VAB von 400 €, bei Pendlern einschleifend bis 690 €, wenn Einkommen 12.200 € bis 13.000 €; die Steuerfreigrenze beträgt daher bis 2015 11.945 (345/0,365), ab 2016 allgemein (kein Pendler) 12.600 € (400/0,25).

3) Für „alleinverdienende“ Pensionisten ohne Kind(er) iSd § 106 Abs 1 bis 19.930 € 764 €.

- Den Abzug über das regelmäßige Existenzminimum hinausgehender zwangsläufiger Ausgaben (sogenannte **außergewöhnliche Belastungen**).

Beachten Sie!

1. In seiner Judikatur zum EStG 1972 hat der VfGH noch die Auffassung vertreten, es stehe dem Gesetzgeber frei, die außergewöhnlichen Belastungen abzuschaffen, wenn er den damit verbundenen Einnahmenausfall oder den Verwaltungsaufwand als zu hoch erachtet (VfGH 16.6.1987, G 52/87: Wenn sich der Gesetzgeber jedoch für ein System von außergewöhnlichen Belastungen entschieden hat, darf er nicht bestimmte zwangsläufige und außergewöhnliche Aufwendungen – konkret das Heiratsgut – davon ausschließen).

2. Nach neuer Judikatur ist der Einkommensbegriff selbst durch eine Steigerung der individuellen Leistungsfähigkeit gekennzeichnet: Demnach sind Bezüge, die dem Empfänger kein zusätzliches disponibles Einkommen verschaffen (hier: Schadenersatz in Rentenform aufgrund eines ärztlichen Kunstfehlers, der einen behinderungsbedingten Mehrbedarf abdeckt; sogenannte „Mehrbedarfsrenten“), keine steuerbaren Einkünfte (VfGH 7.12.2006, B-242/06). Der Empfänger solcher Renten ist nicht leistungsfähiger als ein Steuerpflichtiger mit einem entsprechend niedrigeren Einkommen, aber ohne Mehrbedarf.

Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip leiten sich auch einige der folgenden Prinzipien ab, vgl zB VfGH 17.6.2009, B53/08, zum objektiven Nettoprinzip: „Nach der dem Einkommensteuerrecht zugrunde liegenden Konzeption soll die Steuer den periodisch erzielten Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, ausgedrückt im Wesentlichen durch das am Markt erzielte (Rein)Einkommen, erfassen. Dieses Konzept gebietet es grundsätzlich, die zur Erzielung des Einkommens aufgewendeten Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abzuziehen.“

6.2. Besteuerung von Einnahmen minus Ausgaben (objektives Nettoprinzip)

Der Besteuerung unterliegen grundsätzlich nicht die Bruttoeinnahmen, sondern der **Saldo aus Einnahmen und Ausgaben** (Nettogröße). Aufwendungen, die mit der Erzielung von Einnahmen im Zusammenhang stehen (Betriebsausgaben und Werbungskosten; in der Steuerlehre auch als „Erwerbsaufwendungen“ bezeichnet), mindern daher die Bemessungsgrundlage.

Beachten Sie!

1. Eine Durchbrechung des Nettoprinzips erfolgt bei endbesteuerten **Kapitalerträgen**, da die KESt stets von den Bruttoerträgen berechnet wird (§ 20 Abs 2, § 27a Abs 3 Z 1). Gleches gilt für ausländische Kapitalerträge, die ab 2016 dem besonderen Steuersatz von 27,5% (**bis 2015 und ab 2016 weiterhin für Sparzinsen uÄ 25%**) unterliegen („Quasi-Endbesteuerung“), sowie ab 1.4.2012 für **Substanzgewinne**. Für Substanzgewinne im Privatbereich (Einkünfte aus Kapitalvermögen) gilt überdies, dass Anschaffungsnebenkosten die Anschaffungskosten nicht erhöhen dürfen (§ 27a Abs 4 Z 2). Damit erhöhen sich aber die aus der Differenz zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungskosten gebildeten Einkünfte. Auch bei einem „Verzicht“ auf die Endbesteuerung (oder auf die „Quasi-Endbesteuerung“) können keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten bzw Anschaffungsnebenkosten geltend gemacht werden (§ 20 Abs 2).

Diese Einschränkung des Nettoprinzips ist für inländische Kapitalerträge mit § 2 Abs 1 und 2 EndbesteuerungsG verfassungsrechtlich abgesichert. Für ausländische Kapitalerträge, die mit dem BBG 2003 (aufgrund des EuGH-Urt 15.7.2004, C-315/02, Rs Lenz) grundsätzlich den inländischen Kapitalerträgen gleichgestellt worden sind, ist das Abzugsverbot verfassungskonform, weil es sonst zu einer Diskriminierung inländischer Kapitalerträge gegenüber ausländischen käme (VfGH 17.6.2009, B 53/08). Das weitgehende Abzugsverbot für Substanzgewinne ist verfassungsrechtlich nicht abgesichert.

2. Auch bei Einkünften aus **Grundstücksveräußerungen** ist der Abzug von Werbungskosten eingeschränkt (§ 20 Abs 2). Eine verfassungsrechtliche Absicherung ist nicht gegeben. Mit Erkenntnis vom 30.11.2017, G 183/2017 hat der VfGH das Abzugsverbot des § 20 Abs 2 idF BGBI I 2012/22 als verfassungswidrig aufgehoben. Das Abzugsverbot, das nur für jene Fremdfinanzierungsaufwendungen iZm der Anschaffung privater Grundstücke zum Tragen kommt, die weder mit einer außerbetrieblichen Nutzung im Rahmen der Einkünfte aus VuV noch mit einer privaten Nutzung des Grundstückes im Zusammenhang stehen, verstößt insoweit gegen den Gleichheitssatz, als es den Ausschluss des Abzugs auch im Fall der Regelbesteuerung betrifft. Die aktuelle Fassung des § 20 Abs 2 idF BGBI I 2015/118, mit der ab 2016 (wegen Anhebung des Steuersatzes von 25% auf 30%) bei Regelbesteuerung ein WK-/BA-Abzug möglich ist, entspricht bereits diesem Erkenntnis.

Nach der Rechtsprechung des VfGH gilt das **objektive Nettoprinzip nicht absolut** und darf vom Gesetzgeber aus sachlich gerechtfertigten Gründen durchbrochen werden. Eine solche sachlich gerechtfertigte Durchbrechung ist das seit 3/2014 bestehende Abzugsverbot für über 500.000 € jährlich hinausgehende Gehälter („Managergehälter-Regelung“), wodurch die Einkommensschere nicht weiter auseinanderklaffen soll (VfGH 9.12.2014, G 136/2014 ua, s auch 12.3.2.10).

Das objektive Nettoprinzip dient im Rahmen der höchstgerichtlichen Judikatur zunehmend dazu, Aufwendungen bei Einkünften, die grundsätzlich nicht vertikal ausgeglichen werden dürfen (zB Spekulation, private Grundstücksveräußerung ab 1.4.2012, Beteiligungsveräußerung bis 31.3.2012, Leistungen nach § 29 Z 3), ausnahmsweise bis zur Höhe der versteuerten Einkünfte zum Verlustausgleich zuzulassen (s dazu 8.5.4.1). Weiters können dadurch zunächst wegen „Liebhaberei“ nicht

steuerwirksame Aufwendungen (vgl VwGH 26.4.2012, 2009/15/0194, betr VuV) oder vorweggenommene Aufwendungen, die wegen einer zu wenig konkretisierten künftigen Einkunftsquelle (zunächst) nicht steuerwirksam sind (vgl VwGH 19.3.2013, 2010/15/0141, betr fremdfinanziertes Rentenversicherungsmodell als Pensionsvorsorge), bei Eintreten eines Gesamtüberschusses nach Art einer „**Verlustwartetaste**“ in künftigen Perioden verrechnet werden.

6.3. Grundsätzlich kein Abzug von Privatausgaben

Ausgaben, die nicht mit der Einkommenserzielung im Zusammenhang stehen (also keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen), dürfen die Bemessungsgrundlage grundsätzlich nicht mindern. Zu „gemischten“ Aufwendungen s Kapitel „Betriebsausgaben“.

Davon bestehen folgende Ausnahmen:

- **Außergewöhnliche Belastungen (§§ 34, 35):** Dabei handelt es sich um außergewöhnliche (dh der Mehrzahl vergleichbarer Personen nicht erwachsende), zwangsläufige Aufwendungen, (zB Krankheitskosten), die einen einkommensabhängigen Selbstbehalt übersteigen (§ 34). Für Behinderte bestehen besondere Freibeträge (§ 35), die grundsätzlich ohne Selbstbehalt abziehbar sind. Auch Kinderbetreuungskosten gelten als außergewöhnliche Belastung. Die steuerliche Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastungen beruht auf dem Gedanken, dass diese Beträge dem Betroffenen nicht zur freien Verfügung stehen, während die Dispositionsmöglichkeit der Mehrzahl der Steuerpflichtigen insofern nicht eingeschränkt ist.
- **Sonderausgaben (§ 18):** Dies sind private Ausgaben, die der Gesetzgeber (zumeist aus außersteuerlichen, zB wirtschafts- oder sozialpolitischen Motiven) für besonders förderungswürdig hält (zB Wohnraumschaffung, bestimmte Spenden, Kirchenbeiträge), sodass er ihren Abzug ausdrücklich zulässt. Die sogenannten „Topf-Sonderausgaben“ (gemeinsamer Höchstbetrag, Viertelabzug, einkommensabhängige Reduzierung) laufen ab 2016 aus (2016 bis 2020 sind nur Altverträge bis 2015 und bis 2015 tatsächlich begonnene Bauführungen begünstigt, Darlehensverträge müssen bis 2015 abgeschlossen worden sein) und werden ab 2021 abgeschafft (StRefG 2015/2016). In manchen Fällen ist der Abzug von Sonderausgaben auch aus steuersystematischen Gründen erforderlich, da mit den Sonderausgaben zusammenhängende Zuflüsse als Einkünfte angesetzt werden (zB Renten, freiwillige Weiterversicherung). Auch der Verlustvortrag (Verlustabzug) ist als „Sonderausgabe“ geregelt. Er hat allerdings eine Sonderstellung, weil er keine „Ausgabe“ darstellt, sondern eine Art „nachgeholt“ Ausgleich von Verlusten, die in früheren Jahren entstanden sind und damals mangels ausreichender anderer positiver Einkünfte nicht ausgeglichen werden konnten. Systematisch wäre der Verlustvortrag besser in § 2 geregelt. Vortragsfähig sind nur betriebliche Verluste. Eine sachliche Begründung dafür besteht nicht und hat der VfGH die Versagung des Verlustvortrages zB bei den Einkünften aus VuV als verfassungswidrig erkannt, wenn § 28 für die Einkünfte aus VuV kein hinreichend angepasstes System der Verlustberücksichtigung enthält (vgl VfGH 30.9.2010, G35/10).

6.4. Zusammenrechnung aller Einkünfte (synthetische Besteuerung)

Es wird nicht jede einzelne Einkunftsquelle für sich besteuert (dies wäre die analytische Methode), vielmehr werden alle Einkünfte des Steuerpflichtigen bei der Einkommensermittlung zusammenge-

rechnet und das Gesamtergebnis („Gesamtleistungsfähigkeit“) betrachtet. Dabei werden auch negative Einkünfte berücksichtigt (Verlustausgleich).

Beachten Sie!

Das synthetische Prinzip wird durch die analytische Besteuerung von Kapitalerträgen aus Einlagen, Wertpapieren und Beteiligungen und ab 1.4.2012 auch von Substanzgewinnen aus Wertpapieren und Beteiligungen durchbrochen.

Auf dem synthetischen Prinzip beruhen Verlustbeteiligungsmodelle, auch das Problem der „Liebhabe“ (s weiter unten) ist dadurch bedingt.

6.5. Besteuerung Jahreseinkommen (Periodenbesteuerung)

Aus Praktikabilitätsgründen wird jeweils das Einkommen, das der Steuerpflichtige innerhalb einer bestimmten Periode (grundsätzlich **ein Kalenderjahr**) erzielt hat, der Besteuerung unterworfen. Eine einheitliche Besteuerung des innerhalb der gesamten Erwerbsphase erzielten Einkommens (Feststellung der „Gesamtleistungsfähigkeit“) ist nicht vorgesehen. Die Jahresbesteuerung trägt dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz nicht Rechnung: Wird zB im Jahr 01 ein Einkommen von 22.000 € erzielt und im Jahr 02 ein solches von null, so beträgt die ESt 4.015 €. Würde das Einkommen jeweils 11.000 € betragen, so würde keine ESt anfallen. Steuerpflichtige, die keine regelmäßig anfallenden Einkünfte haben (zB wegen Unterbrechungen durch Arbeitslosigkeit, Selbständige mit wechselnder Auftragslage), sind durch die Jahresbesteuerung benachteiligt.

Beachten Sie!

1. Wie gezeigt, ist die Jahresbesteuerung bei **schwankenden Einkünften ungünstig**. Wird bspw über drei Jahre hinweg ein Jahreseinkommen von jeweils 20.000 € erzielt, beträgt die ESt für einen Selbständigen (Tarif bis 2015) jährlich 3.240 € = 9.720 € insgesamt. Wäre hingegen das Gesamteinkommen von 60.000 € in einem Jahr erwirtschaftet worden und beträgt in den beiden anderen Jahren das Einkommen 0, so hätte die ESt 20.235 € betragen, also mehr als das Doppelte. Für Künstler und Schriftsteller, bei denen häufig punktuelle Einkünfte anfallen (dies trifft jedoch auch auf andere Steuerpflichtige zu), besteht daher die Möglichkeit, den Gewinn auf drei Jahre nach hinten zu verteilen.

2. Denkbar wäre es bspw, die Jahresveranlagung zwar beizubehalten und das Jahreseinkommen bescheidmäßig festzustellen, aber jeweils die beiden Vorjahre durch Ansatz des arithmetischen Mittels aus den letzten drei Jahren zusammen mit dem aktuellen Jahr neu zu tarifieren. Die technischen Anforderungen dafür wären gering, die Steuerentlastung bei schwankendem Einkommen jedoch beträchtlich und die Besteuerung entspräche besser der (durchschnittlichen) Leistungsfähigkeit. Zudem wären andere Tarifentlastungen für geballte Einkommen (Veräußerungsgewinne, Abfertigungen etc) sowie auch die Hochrechnungsverfahren (besonderer Progressionsvorbehalt bei Arbeitslosengeld und Notstandshilfe) entbehrlich.

Weitere Ausnahmen (**periodenübergreifende Regelungen** oder Beurteilungen) sind insbesondere:

- Verlustvortrag (Verlustabzug; Sonderausgabe); ein Verlustrücktrag besteht in Österreich nicht
- Verrechnung von „Wartetastenverlusten“
- die Nachversteuerung von begünstigt versteuerten nicht entnommenen Gewinnen bei „Überentnahme“ innerhalb von sieben Jahren (§ 11a) – gilt noch bis 2016 – und von beanspruchten investitionsbedingten Gewinnfreibeträgen bei vorzeitigem Ausscheiden begünstiger Wirtschaftsgüter (§ 10 Abs 5)

- die Nachversteuerung von ausgeglichenen Auslandsverlusten bei Doppelverwertung (§ 2 Abs 8 Z 3)
- der Wegfall des vorgesehenen Besteuerungsaufschubs bei Wirtschaftsguttansfer ins EU/EWR-Ausland im Realisierungsfall (§ 6 Z 6); gleichartige Regelung für Beteiligungen in § 27 Abs 5 Z 1 lit b
- Progressionsermäßigungen bei Zusammenballung mehrjähriger Einkünfte (zB kann bei Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes unter gewissen Voraussetzungen der Veräußerungsgewinn auf drei Jahre verteilt – eine Art Gewinnvortrag – versteuert werden; es kann auch der halbe Steuersatz zustehen; für Künstler und Schriftsteller besteht die Möglichkeit einer Rückwärtsverteilung von Einkünften, s Beispiel oben)
- die Besteuerung von (über Jahre angesammelten) Abfertigungen mit einem festen Satz
- Erfordernis eines Gesamtgewinns (Gesamtüberschusses) zur Vermeidung von Liebhaberei

Durch die Ermittlung von **Übergangsgewinnen** (Übergangsverlusten) ist außerdem sichergestellt, dass durch eine geänderte Gewinnermittlung kein unterschiedlicher Totalgewinn (bezogen auf die gesamte Betriebsdauer) entstehen kann.

Auch „**rückwirkende Ereignisse**“ (= solche, die nachträglich eintreten, nicht bloß später hervorkommen) können sich auf den Bestand oder den Umfang der Steuerpflicht früherer Jahre auswirken (§ 295a BAO). Dies gilt jedenfalls aufgrund ausdrücklicher gesetzliche Vorschrift im EStG selbst (zB § 6 Z 6 idF vor BGBl I 2015/22, § 31 Abs 2 idF vor BGBl I 2010/111, § 24 Abs 6). Allerdings ist § 295a BAO eine rein verfahrensrechtliche Bestimmung und nimmt in keiner Weise Einfluss auf den Tatbestand materieller Abgabengesetze. Unter § 295a BAO können nur Ereignisse fallen, die nach der Bilanzierung eingetreten sind (VwGH 24.9.2014, 2010/13/0062). Für die unmittelbaren Anwendung des § 295a BAO ohne ausdrückliche Regelung im EStG (vgl zB Rz 5661 in einer früheren Fassung betr Änderungen des Veräußerungserlöses, die erst durch nach Ablauf des Jahres einer Betriebsveräußerung eingetretene Umstände bewirkt werden) muss im Einzelfall den materiellen Abgabengesetzen entnommen werden, ob einem nachträglich eingetretenen Ereignis abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit zukommt. (vgl VwGH 4.2.2009, 2006/15/0151 betr nachträglicher Forderungsausfall).

6.6. Progressiver Tarifverlauf

Der Einkommensteuertarif ist progressiv gestaltet (Staffeltarif): Das Einkommen wird in einzelne Teile zerlegt, auf die dann der für diese Stufe jeweils vorgesehene Steuersatz angewendet wird. Die Tarifstufen sind ansteigend. Ab 2005 wird der Tarif – ohne dass sich am Staffeltarifcharakter etwas geändert hätte – in § 33 Abs 1 durch Formeln dargestellt.

Lineare Steuersätze bestehen für

- die KESt auf inländische Kapitalerträge

| | |
|---|-------|
| Substanzgewinne (§§ 93ff, 27a Abs 1) bis 2015 | 25,0% |
|---|-------|

| | |
|------------------------------|--------------|
| ab 2016 Sparzinsen uÄ | 25,0% |
|------------------------------|--------------|

| | |
|---|--------------|
| ab 2016 alle übrigen Einkünfte aus Kapitalvermögen | 27,5% |
|---|--------------|

- ausländische Kapitalerträge und Substanzgewinne (§ 27a Abs 1) bis 2015

| | |
|---|--------------|
| ab 2016 ausländische Sparzinsen uÄ | 25,0% |
|---|--------------|

| | |
|---|------------------------|
| ab 2016 alle übrigen ausländischen Einkünfte aus Kapitalvermögen | 27,5% |
| • Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken (§ 30a) bis 2015, | 25,0% |
| ab 2016 | 30,0% |
| • die LSt auf „sonstige Bezüge“ (§ 67, insbesondere für 13. und 14. Monatsgehalt ab 620 € (Freibetrag) bzw 2.100 € (Freigrenze), Abfertigungen; Einmalzahlungen aus Betrieblichen Vorsorgekassen grundsätzlich | 6%¹⁾ |
| • Einkünfte bestimmter kurzfristig beschäftigter Dienstnehmer (§ 69 Z 1 iVm VO BGBL 1988/594 | 2%-15% |
| • Inlandseinkünfte bei bestimmten beschränkt Steuerpflichtigen, insbesondere bei ausländischen Künstlern, Vortragenden, Sportlern und ähnlichen nur kurzfristig im Inland Tätigen (§ 100 Abs 1, § 70 Abs 2): | |
| bei Abzug von den Bruttoeinnahmen | 20% |
| bei Abzug von den Nettoeinkünften (Abzug von Betriebsausgaben/Werbungskosten, diese Möglichkeit besteht seit 2007, BBG 2007) | 35% |

1) Seit 2013 höherer Satz bei Spitzeneinkommen („Solidaritätsabgabe“)

In diesen Fällen kommt es grundsätzlich auch zu einer **analytischen Besteuerung**, diese Einkünfte erhöhen somit nicht die Progression für das übrige Einkommen.

Der progressive Tarif beruht auf der Überlegung, dass die **steuerliche Leistungsfähigkeit** mit steigendem Einkommen nicht proportional, sondern **überproportional zunimmt** (der sogenannte „Grenznutzen“ zusätzlicher Einkommensteile sinkt mit steigendem Einkommen). Damit soll ein gleichmäßiges „relatives Steueropfer“ erreicht werden.

Beachten Sie!

1. Das Lohnsteueraufkommen hat sich in den fast drei Jahrzehnten seit Inkrafttreten des EStG 1988 bei einem nahezu gleichbleibendem (bzw im Rahmen der „Steuerreform 2005“ und der „Steuerreform 2009“ sogar leicht gesenktem) Tarif nahezu verdreifacht. Dieser Effekt ist in erster Linie auf die sogenannte „**kalte Progression**“ zurückzuführen: Die Tarifstufen blieben zwischen 1989 und 2008 im Wesentlichen gleich (zB der Grenzbetrag von 51.000 € für die 50%ige Progressionsstufe; erst 2009 erfolgte eine Anhebung auf 60.000 €), aber die Einkommen sind stetig gestiegen. Dadurch wachsen immer mehr Einkommen in höhere Grenzsteuersätze, sodass auch die Durchschnittssteuer überproportional steigt. Ab 2016 gelten neue Tarifstufen und Steuersätze, wodurch ein vorübergehender Ausgleich der kalten Progression erfolgt. In jüngster Zeit mehren sich die Forderungen nach einer automatischen Inflationsanpassung; dies würde allerdings nicht nur die Tarifstufen betreffen, sondern auch Freibeträge, Freigrenzen und Absetzbeträge.

2. Der progressive Charakter des Tarifs ist bezüglich der Grenzsteuersätze – zumindest bis 2015 – eher gering, diese liegen zwischen 36,5% und 50%, ab 2016 zwischen 25% und 55%. Der Durchschnittssteuersatz ist hingegen aufgrund der Nullzone bis 11.000 € vor allem im Schwellenbereich stark ansteigend.

3. Einkünfte aus Vermögensverwaltung (Kapital und Grundstücke) sind idR nur linear besteuert (bis 2015 25%, ab 2016 25% bis 30%), Ausnahme ist vor allem VuV (tarifbesteuert). Diese Einkünfte unterliegen auch nicht der sozialversicherungsrechtlichen Beitragspflicht und sind

damit gegenüber Erwerbs- und Pensionseinkommen erheblich begünstigt. Sie werden in der Finanzwissenschaft auch als „fundierte Einkünfte“ bezeichnet, weil sie tätigkeitsunabhängig und daher auch bei Krankheit, Erwerbsunfähigkeit etc. fließen.

Aus Gründen der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wäre ein progressiver Tarif nicht zwingend erforderlich, er wird allerdings gesellschaftspolitisch im Allgemeinen positiv beurteilt und als gerecht empfunden. Maßgebend für eine ausgewogene Besteuerung ist hingegen vor allem eine **sachgerechte Determinierung** seiner Anwendungsbasis – des Einkommens – als **Bemessungsgrundlage!** Diese ist durch zahlreiche, historisch gewachsene Ausnahmeregelungen deutlich ausgehöhlt, auch bei der Steuerreform 2015/2016 wurden wieder neue Ausnahmeregelungen geschaffen.

6.7. Individualbesteuerung statt „Splittingsystem“

6.7.1. Warum ist die Individualbesteuerung bedeutsam?

Nach dem österreichischen Steuersystem wird das Einkommen jedes Steuerpflichtigen getrennt erfasst (Individualbesteuerung). Es erfolgt also keine Haushaltsbesteuerung. Dies ist aufgrund des progressiven Tarifs bedeutsam.

Beispiel

Die ESt 2016 beträgt (ohne Absetzbeträge) bei einem Einkommen von 50.000 € für einen Selbständigen 14.280 €. Wird dieses Einkommen von zwei Personen erzielt – somit mit jeweils 25.000 € – beträgt die Steuer (ohne Absetzbeträge) jeweils 4.200 €, die Gesamtsteuer somit nur 8.400 €.

Im Familienkreis ist es daher steuerlich günstiger, wenn das Einkommen von zwei (oder mehreren) Personen anteilig erwirtschaftet wird. Wird das gesamte Familieneinkommen im Wesentlichen nur von einem Steuerpflichtigen (dem sogenannten Alleinverdiener) erzielt, wird die dadurch bedingte höhere Besteuerung – seit 2011 aber nur bei Vorhandensein zumindest eines Kindes iSd § 106 Abs 1 – durch den AVAB etwas gemildert (im oben angeführten Beispiel würde die Steuerlast mit AVAB und einem Kind 13.786 € (114.280 € – 494 € AVAB) betragen).

Die Individualbesteuerung bedingt, dass Verträge mit Angehörigen (sogenannte „Familienverträge“) mit steuerlicher Wirkung abgeschlossen werden können, zB kann der Ehepartner als Dienstnehmer angestellt werden. Derartige Familienverträge müssen jedoch grundsätzlich so gestaltet sein, dass sie auch zwischen Fremden so abgeschlossen werden würden („Fremdvergleich“, s Kapitel „Persönliche Einkommenszurechnung“).

Beachten Sie!

Ein Einkommenssplitting kann zB durch ein Dienstverhältnis mit einem Angehörigen oder auch durch die entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung einer Einkunftsquelle an einen Angehörigen (zB Verkauf eines Unternehmens oder Schenkung eines Zinshauses oder eines Anteils

davon an einen Angehörigen) erreicht werden. Unentgeltliche Übertragungen sind naturgemäß einem Fremdvergleich nicht zugänglich.

Die Alternative zur Individualbesteuerung wäre ein **Splittingssystem**, bei dem die Besteuerung des (Familien)Einkommens unter Berücksichtigung der Anzahl der Familienmitglieder erfolgt, die von dem (den) Einkommen leben. Denkbar ist hier sowohl eine Verteilung rein nach „Köpfen“ als auch ein gewichtetes Splitting. In der BRD gibt es das sogenannte „Ehegatten-Splitting“.

Beachten Sie!

Splitting-Systeme vermindern den Anreiz auf eine Erwerbstätigkeit beider Ehepartner. Zur Förderung der Berufstätigkeit von Frauen wurde in Österreich mit dem EStG 1972 die Individualbesteuerung eingeführt.

6.7.2. Wie werden Unterhaltsverpflichtungen gegenüber der Familie steuerlich berücksichtigt?

6.7.2.1. Unterhaltsverpflichtungen gegenüber Kindern

Aufgrund des Leistungsfähigkeitsprinzips ist es erforderlich, Unterhaltsverpflichtungen gegenüber **Kindern** bei der Besteuerung zu berücksichtigen. Es ist nach Ansicht des VfGH unzulässig, wenn Steuerpflichtige mit Kindern in gleicher Höhe besteuert werden wie solche ohne Kinder (VfGH 12.12.1991, G 188, 189). Zumindest die **Hälften der Einkommensteile**, die **zur Bestreitung des Unterhalts des Kindes** erforderlich sind, müssen im Effekt **steuerfrei bleiben** (VfGH 17.10.1997, G 168/96 ua). Der Gesetzgeber ist nicht verpflichtet, für den Fall getrennt lebender Eltern im Ergebnis höhere Leistungen vorzusehen als bei in Lebensgemeinschaft lebenden Eltern (VfGH 27.10.2001, B 1286/00, 19.6.2002, G 7/02), es steht ihm aber frei, beiden Elternteilen Steuerabsetzbeträge zu gewähren. Die aufgrund der Unterhaltszahlungen erforderliche steuerliche Entlastung des Alimentierenden ist im Wesentlichen (bereits) **bei der Unterhaltsbemessung** zu berücksichtigen (vgl VwGH 8.2.2007, 2006/15/0108, betr erhebliche Unterhaltsnachzahlung wegen späten Hervorkommens der Vaterschaft; durch Verzicht auf Geltendmachung der Verringerung der Unterhaltpflicht fehlt „Zwangsläufigkeit“ iSd § 34).

Unterhaltsverpflichtungen gegenüber Kindern werden **steuerlich berücksichtigt**:

- für **haushaltsgehörige** Kinder allgemein in Form von **Kinderabsetzbeträgen** (§ 33 Abs 3) – diese werden zusätzlich zur Familienbeihilfe bar ausbezahlt und sind daher keine „Absetzbeträge“ im steuertechnischen Sinn – und (ab dem dritten Kind und nur bei Unterschreiten eines bestimmten Grenzeinkommens) durch den **Mehrkindzuschlag** (§ 9–§ 9c FLAG), für ausländische haushaltsgehörige Kinder steht eine außergewöhnliche Belastung (ohne Selbstbehalt) zu;
- für nicht haushaltsgehörige (**alimentierte**) Kinder in Form von **Unterhaltsabsetzbeträgen** (§ 33 Abs 4 Z 3);
- sowohl für haushaltsgehörige als auch für alimentierte Kinder zusätzlich durch die **Kinderfreibeträge** (bis 440 € für einen Elternteil oder je 300 €, wenn er von beiden „Elternteilen“ beansprucht wird; bis 2015 220 €/132 €).

Neben der Gewährung dieser Absetzbeträge vermitteln Kinder weitere steuerliche Begünstigungen wie zB die Ermäßigung des Selbstbehaltes bei außergewöhnlichen Belastungen (s dazu im Einzelnen Kapitel „Kinder, [Ehe-]Partner – Begriffsdefinition“).

| Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag – Monatsbeträge in € | | | | |
|--|---------------|---------------------------|---------------------------|---------------------------|
| Familienbeihilfe ²⁾ | bis 30.6.2014 | ab 1.4.2014 ¹⁾ | ab 1.1.2016 ¹⁾ | ab 1.1.2018 ¹⁾ |
| 0-2 Jahre | 105,40 | 109,70 | 111,80 | 114,00 |
| 3-9 Jahre | 112,70 | 117,30 | 119,60 | 121,90 |
| 10-18 Jahre | 130,90 | 136,20 | 138,80 | 141,50 |
| ab 19 Jahren | 152,70 | 158,90 | 162,00 | 165,10 |
| Zuschlag beh. Kind³⁾ | 138,80 | 150,00 | 152,90 | 155,90 |
| Mehrkindzuschlag⁴⁾ | 20,00 | 20,00 | 20,00 | 20,00 |
| Kinderabsetzbetrag⁵⁾ | 58,40 | 58,40 | 58,40 | 58,40 |

1) Sukzessive Anhebung der Familienbeihilfe mit BGBl I 2014/35

2) **Geschwisterstaffelung:** Die Familienbeihilfe erhöht sich ab 1.1.2018 monatlich für jedes Kind, wenn sie

- für 2 Kinder gewährt wird, um 7,10 €
- für 3 Kinder gewährt wird, um 17,40 €
- für 4 Kinder gewährt wird, um 26,50 €
- für 5 Kinder gewährt wird, um 32,00 €
- für 6 Kinder gewährt wird, um 35,70 €
- für 7 und mehr Kinder gewährt wird, um 52,00 €

3) Erhöhte FB (Zuschlag für erheblich **behindertes Kind** pro Monat)

4) Ab dem dritten Kind, wenn **Familieneinkommen** des Vorjahres **unter 55.000 €**.

5) Nicht zu verwechseln mit dem **Kinder f r e i betrag** (s oben vor Tabelle), der von der Bemessungsgrundlage abgezogen wird.

Gem § 34 Abs 7 sind die Unterhaltverpflichtungen gegenüber Kindern mit Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag für haushaltzugehörige Kinder und mit dem Unterhaltsabsetzbetrag für alimentierte, nicht haushaltzugehörige Kinder abgegolten. Für (laufende) Unterhaltsleistung an volljährige Kinder bestimmt § 34 Abs 7 Z 5 mit Verfassungsbestimmung, dass diese weder in Form von Kinder- oder Unterhaltsabsetzbeträgen noch im Wege einer außergewöhnlichen Belastung berücksichtigt werden müssen.

Die „Abgeltungsregel“ hinsichtlich des Unterhaltsabsetzbetrages ist nur dann verfassungskonform, wenn die dem anderen Elternteil gewährte Familienbeihilfe (die bei aufrechter Haushaltsgemeinschaft auch der Abgeltung steuerlicher Belastungen dient) zum Teil auf die Unterhaltsverpflichtung des Alimentierenden angerechnet wird (VfGH 27.6.2001, B 1285/00). Dies wurde letztlich durch teilweise Aufhebung des § 12a FLAG erreicht (VfGH 19.6.2002, G 7/02). Für im Ausland lebende, dem Haushalt des Steuerpflichtigen zugehörige Kinder (im Anlassfall ein ständig in Australien lebendes Kind, für das auch keine Familienbeihilfe zusteht), reicht der Unterhaltsabsetzbetrag (von 306 €) jährlich nicht annähernd aus, um die Hälfte der zur Unterhaltsleistung erforderlichen Einkommensteile steuerfrei zu belassen. In diesem Fall ist es geboten, die Unterhaltsverpflichtung im Rahmen der außergewöhnlichen Belastung nach

den gleichen Grundsätzen zu berücksichtigen wie im Fall haushaltsgehöriger ausländischer Kinder (grundsätzlich 50 € monatlich ohne Selbstbehalt, Nachweis höherer Beträge möglich, vgl Rz 866 LStR), VfGH 20.6.2009, G 13/09 (Aufhebung des § 34 Abs 7 Z 2 mit Wirkung 31.12.2010).

6.7.2.2. Unterhaltsverpflichtungen gegenüber Ehepartnern

Diese müssen nach Ansicht des VfGH nicht in gleicher Weise berücksichtigt werden wie jene gegenüber Kindern, da die Gestaltung der Einkommensverhältnisse weitgehend der Disposition unterliegt (vgl zB VfSlg. 13.297/1992). Für Alleinverdiener wird als teilweisen Ausgleich der Unterhaltsverpflichtung der AVAB gewährt. Gem § 34 Abs 7 Z 3 aF waren dadurch bis einschließlich 2010 die Unterhaltsleistungen für den (Ehe-)Partner „abgegolten“. Ab 2011 wurde der AVAB für kinderlose (Ehe)Partner allerdings gestrichen, diese Maßnahme war verfassungskonform (VfGH 29.9.2011, G 27/11, s auch 38.3.1.1.). Für gering, aber „alleinverdienende“ Pensionisten wurde der AVAB indirekt in Form eines erhöhten Pensionistenabsetzbetrages wieder eingeführt.

6.7.3. Was sind „Kinder“, was ist ein „(Ehe-)Partner“ im steuerlichen Sinn? (§ 106, Rz 1246-1249, Rz 782 f LStR)

In einigen Fällen vermitteln Kinder oder (Ehe-)Partner einkommensteuerliche Begünstigungen.

6.7.3.1. Kinder (§ 106 Abs 1 und 2)

Als „Kinder“ iSd EStG gelten Kinder, für die im jeweiligen Kalenderjahr

- dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe-)Partner mehr als sechs (also **mindestens sieben**) Monate ein **Kinderabsetzbetrag** zusteht („**haushaltsgehörige Kinder**“; der Bezug des Kinderabsetzbetrages durch das „Kind“ ist nicht ausreichend, VwGH 16.10.2010, 2008/15/0213), oder
- dem Steuerpflichtigen für **mehr als sechs Monate** ein **Unterhaltsabsetzbetrag** zusteht („**nicht haushaltsgehörige Kinder**“).

Man spricht hinsichtlich solcher Kinder, welche die jeweiligen Begünstigungen vermitteln, nach der einschlägigen Bestimmung auch von „Kind(ern) iSd § 106 Abs 1“ oder „Kind(ern) iSd § 106 Abs 2“.

Das Vorhandensein von **Kindern** ist in folgenden Fällen einkommensteuerlich von **Bedeutung**:

| §§ EStG | Rechtsfolge, vermittelt durch Kind(er) iSd § 106 | Abs 1 | Abs 2 |
|-----------------|---|------------------|------------------|
| § 3 Abs 1 Z 13b | Steuerfreiheit von Arbeitgeberzuschüssen (AG-Zuschüsse) für Kinderbetreuung | ja ¹⁾ | nein |
| § 3 Abs 1 Z 19 | Zuwendungen des AG für Begräbnis (ab 2016) | ja | ja |
| § 18 Abs 3 Z 1 | Sonderausgaben – erweiterter Personenkreis | ja | ja |
| § 18 Abs 3 Z 2 | Erhöhungsbetrag für „Topfsonderausgaben“ ⁵⁾ | ja | ja |
| § 33 Abs 3 | Kinderabsetzbetrag | ja | nein |
| § 33 Abs 4 Z 1 | AVAB (Anspruchsvoraussetzung und Kinderzuschlag) | ja | nein |
| § 33 Abs 4 Z 2 | AEAB (Anspruch, Kinderzuschlag) | ja | nein |
| § 33 Abs 4 Z 3 | Unterhaltsabsetzbetrag | nein | ja ³⁾ |
| § 34 | ag Belastungen für Kinder ²⁾ , Verminderung des Selbstbehalt | ja | ja |
| § 34 Abs 9 | ag Belastung Kinderbetreuung | ja | ja ⁴⁾ |