



Univ.-Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel
Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)

Vorlesung Steuerrecht

Einkommensteuer

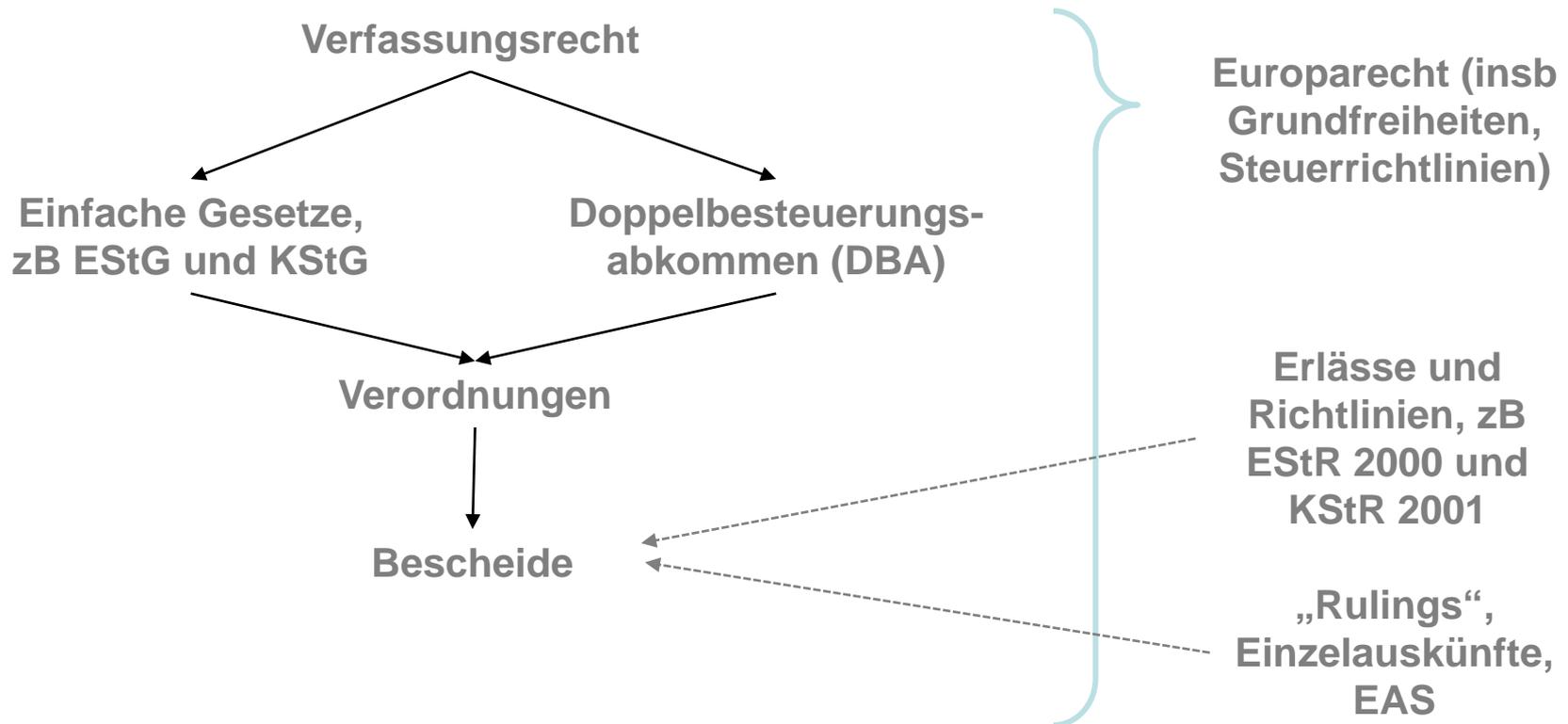
Wintersemester 2009/2010



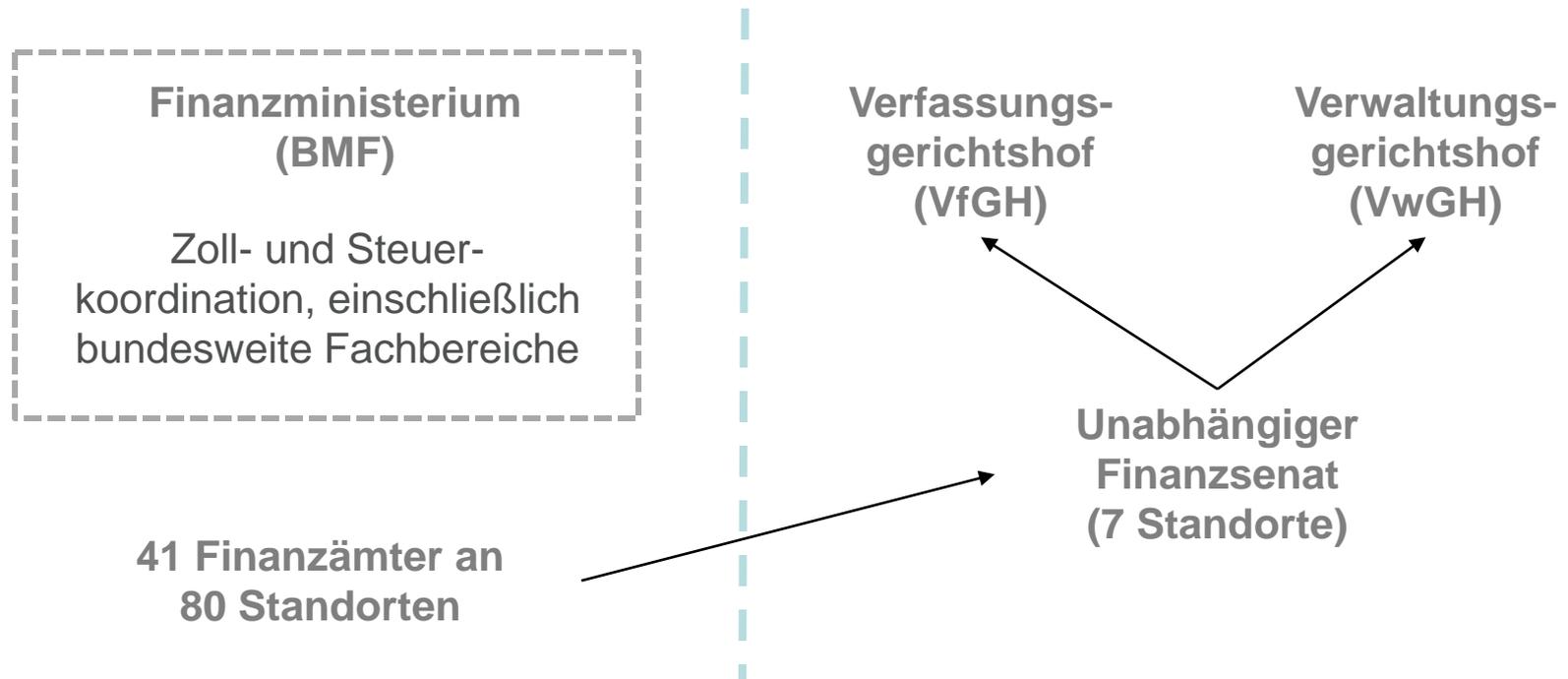
Grundlagen

- **Rechtsgrundlagen**
 - Einkommensteuergesetz (EStG)
 - Verordnungen des Bundesministers für Finanzen
 - *Zusätzlich*
 - Endbesteuerungsgesetz (EndBG)
 - Doppelbesteuerungsabkommen
- **System der Einkommensteuer**
 - Personensteuer
 - Veranlagungsabgabe, aber Abzugssteuern (KESt, LSt)
 - Gemeinschaftliche Bundesabgabe
 - Direkte Steuer

Stufenbau der „Steuerrechtsordnung“



Verwaltung im direkten Steuerrecht





Grundprinzipien

- **Leistungsfähigkeitsprinzip**
 - Objektives Nettoprinzip → Durch Einkommenserzielung verursachte Aufwendungen
 - Subjektives Nettoprinzip → Persönliche und familiäre Umstände, Existenzminimum
- **Prinzip der Universalität**
 - Persönlichen Universalität → Keine persönlichen Ausnahmen
 - Sachliche Universalität → Synthetische Einkommensteuer, Welteinkommen
- **Technische Prinzipien**
 - Individualbesteuerung
 - Progression der Einkommensteuer
 - Abschnittsbesteuerung → Keine (lebenslange) Durchschnittsbetrachtung (aber: § 37 Abs. 9 EStG, Verlustvortrag, Prinzip der „Totalgewinnlichkeit“)
 - Abgabenerhebung → Veranlagung und Steuerabzug
- **Internationale Aspekte**

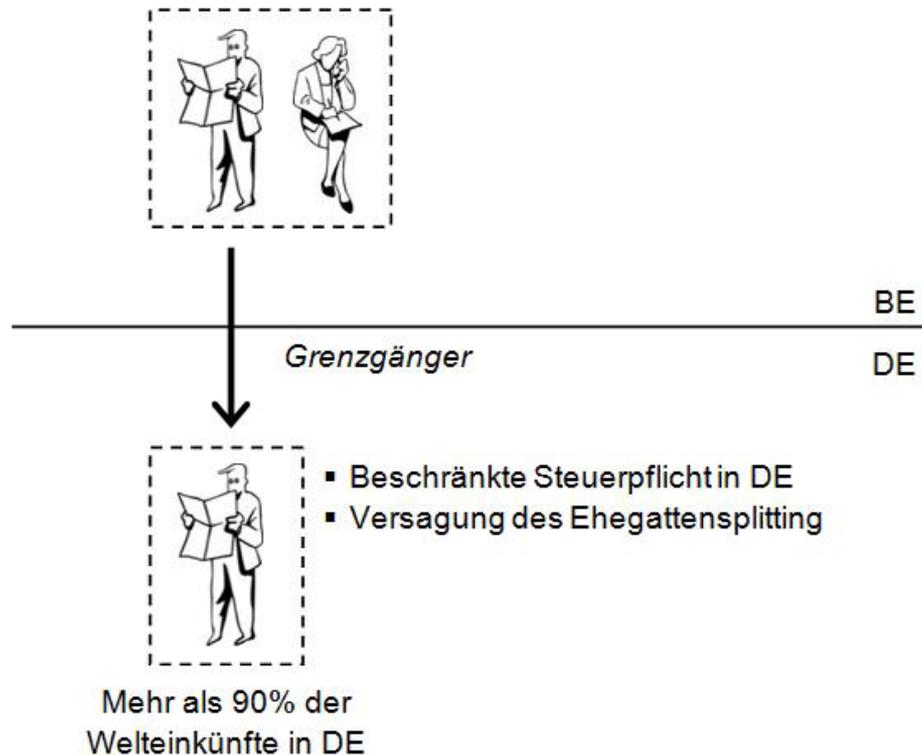
Subjektive Steuerpflicht

	Unbeschränkte Steuerpflicht	Beschränkte Steuerpflicht
Natürliche Personen	Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland (§ 26 BAO) → Aber: Zweitwohnsitzverordnung, BGBl II 528/2003	Weder Wohnsitz noch gewöhnlicher Aufenthalt → Aber: Option für EU- oder EWR-Staatsangehörige (§ 1 Abs. 4 EStG → EuGH-Urteil <i>Schumacker</i>)
	Unbeschränkte Steuerpflicht mit dem Welteinkommen (§ 1 Abs. 1 EStG), Entlastung von der Doppelbesteuerung (durch DBA oder nach der VO BGBl II 474/2002)	Beschränkte Steuerpflicht mit Einkünften aus österreichischen Quellen (§ 1 Abs. 3 und § 98 EStG)
Personengesellschaften	Steuertransparenz, Beurteilung nach den wesentlichen gesellschaftsrechtlichen Faktoren, kein "Check-the-Box"-Regime	

Subjektive Steuerpflicht

	Unbeschränkte Steuerpflicht	Beschränkte Steuerpflicht
Juristische Personen	„Inländische“ juristische Personen (§ 1 Abs. 2 KStG) und vergleichbare „ausländische“ Körperschaften mit entweder Sitz (§ 27 Abs. 1 BAO) oder Ort der Geschäftsleitung (§ 27 Abs. 2 BAO) im Inland	Weder Sitz (§ 27 Abs. 1 BAO) noch Ort der Geschäftsleitung (§ 27 Abs. 2 BAO) im Inland
	Unbeschränkte Steuerpflicht mit dem Welteinkommen (§ 1 Abs. 2 KStG), Entlastung von der Doppelbesteuerung (durch DBA oder nach der VO BGBl II 474/2002)	Beschränkte Steuerpflicht auf Einkünfte aus österreichischen Quellen (§ 1 Abs. 3 Z 1 lit. a iVm § 21 Abs. 1 KStG und § 98 EStG)
		Beachte: Spezifische beschränkte Steuerpflicht für bestimmte befreite Körperschaften und KöRs → § 21 Abs. 2 und 3 KStG

Subjektive Steuerpflicht



- Option zur „unbeschränkten Steuerpflicht“ nach § 1 Abs. 4 EStG
 - EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, *Schumacker*
 - § 1 Abs 4 EStG → Option zur „unbeschränkten Steuerpflicht“ für EU- oder EWR-Bürger
 - Voraussetzung: 90% der Einkünfte im Inland bzw nicht mehr als € 11,000 im Ausland
 - Beschränkt auf Einkünfte (§ 98 EStG), Gewährung personen- und familienbezogener Begünstigungen



Subjektive Steuerpflicht

▪ Persönliche Zurechnung

- Markteinkommenstheorie, Dispositionsbefugnis über Einkunftsquelle
- Zahlreiche Grenzfälle, insb bei „passiven“ Einkünften und „höchstpersönlichen“ Aktivitäten (Rz 104 EStR 2000)
- Vereinbarungen zwischen Familienangehörigen → Anerkennung nur, wenn Vereinbarung nach außen hinreichend zum Ausdruck kommt, eindeutigen Inhalt hat und fremdüblich ist

Steuergegenstand

- „Einkommen“
 - „Einnahmen“
 - Erträge aus der Einkunftserzielung → „Betriebseinnahmen“, außerbetriebliche „Einnahmen“
 - „Einkünfte“ (§ 2 Abs. 3 EStG)
 - Einnahmen abzüglich Aufwendungen → „Betriebsausgaben“ oder „Werbungskosten“
 - „Einkünfte“ → „Gewinn“ oder „Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten“ (§ 2 Abs. 3 EStG)
 - Beachte: 7 Einkunftsarten: Steuerbar versus nicht steuerbar — Steuerbar → Steuerpflichtig oder steuerfrei (zB nach § 3 EStG)
 - „Einkommen“ (§ 2 Abs. 2 EStG)
 - Summe der 7 Einkunftsarten (= „Gesamtbetrag der Einkünfte“) abzüglich Sonderausgaben abzüglich außergewöhnliche Belastungen abzüglich diverse Freibeträge

Steuergegenstand

- „Einkommen“
 - Zeitliche Zurechnung
 - Zufluss-Abfluss-Prinzip → § 19 EStG
 - Wirtschaftliche Zurechnung
 - Problem der Liebhaberei
 - § 2 Abs. 4 EStG → „Gewinn“ bzw „Überschuss“
 - Einkunftsquelle? → LiebVO
 - Verluste können nicht mit Überschüssen aus anderen Einkunftsquellen ausgeglichen werden

Steuergegenstand

■ Kernfragen

- Einkünftekategorien
- Verhältnis zwischen den Einkünftekategorien
- Ermittlung der Einkünfte
- Behandlung von Veräußerungsgewinnen

Natürliche Personen

7 Einkünftekategorien

- Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG)
 - + Selbständige Arbeit (§ 22 EStG)
 - + Gewerbebetrieb (§ 23 EStG)
 - + Nichtselbständige Arbeit (§ 25 EStG)
 - + Kapitalvermögen (§ 27 EStG)
 - + Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG)
 - + Sonstige Einkünfte (§ 29 EStG), einschließlich bestimmte Veräußerungsgewinne (§§ 30, 31 EStG)
- } Betriebsaufgabe und -veräußerung (§ 24 EStG)

= **Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)**

./. Sonderausgaben (§ 18 EStG), einschl. Verlustvorträge

./. Außergewöhnliche Belastungen (§ 34 EStG)

./. Bestimmte Freibeträge (§§ 104, 105, 106a EStG)

= Einkommen iSd § 2 Abs. 2 EStG

* Steuersatz (§§ 33 ff EStG)

= Einkommensteuer (§ 33 Abs. 1 EStG)

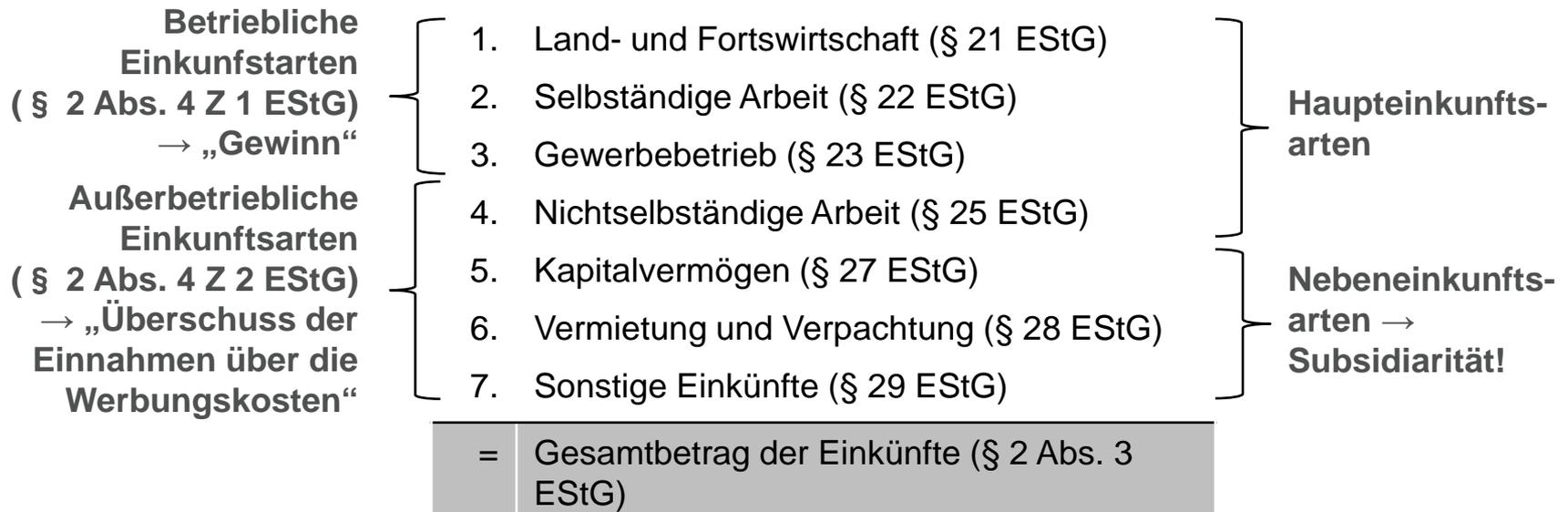
./, Absetzbeträge (§ 33 Abs. 4 bis 6 EStG)

= Steuerschuld (oder Erstattung, § 33 Abs. 8 EStG)

./, Abzugssteuern und Vorauszahlungen

= Zahllast oder Erstattung

Einkunftsarten



Einkunftsarten

	Betriebliche Einkunftsarten	Außerbetriebliche Einkunftsarten
Theoretische Grundlage	<ul style="list-style-type: none">• Reinvermögenszugangstheorie nach <i>Schanz</i> (Vermögenszuwachs in der Steuerperiode)	<ul style="list-style-type: none">• Quellentheorie nach <i>Wagner</i>
Arten	<ul style="list-style-type: none">• Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG)• Selbständige Arbeit (§ 22 EStG)• Gewerbebetrieb (§ 23 EStG)	<ul style="list-style-type: none">• Nichtselbständige Arbeit (§ 25 EStG)• Kapitalvermögen (§ 27 EStG)• Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG)• Sonstige Einkünfte (§ 29 EStG), einschließlich Veräußerungsgewinne (§§ 30, 31 EStG)
Einkünfteermittlung	<ul style="list-style-type: none">• Einfacher (steuerlicher) Betriebsvermögensvergleich → § 4 Abs. 1 EStG• Qualifizierter Betriebsvermögensvergleich → § 5 EStG („Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Bilanz“)• Einnahmen-Ausgaben-Rechnung → § 4 Abs. 3 EStG	<ul style="list-style-type: none">• Überschuss der Einnahmen (§ 15 EStG) über die Werbungskosten (§ 16 EStG)
Zeitliche Aspekte	<ul style="list-style-type: none">• Wirtschaftliche Zuordnung (§ 4 Abs. 1 und § 5 EStG)• Zufluss-Abfluss-Prinzip (§ 4 Abs. 3 EStG)	<ul style="list-style-type: none">• Zufluss-Abfluss-Prinzip (§ 19 EStG)• Abschreibung• Verteilungsregeln

Einkunftsarten

	Betriebliche Einkunftsarten	Außerbetriebliche Einkunftsarten
Ausgaben	<ul style="list-style-type: none">• Betriebsausgaben nach § 4 Abs 4 ff EStG• Abzugsverbote des § 20 EStG	<ul style="list-style-type: none">• Werbungskosten nach § 16 EStG• Abzugsverbote des § 20 EStG
Veräußerungsgewinne	<ul style="list-style-type: none">• Grundsätzlich: Betriebseinnahmen in Höhe der Differenz zwischen Anschaffungs- bzw Herstellungskosten und Erlös• Ausnahme: Grund- und Boden bei § 4 Abs. 1 und § 4 Abs. 3 EStG (aber: allenfalls Spekulationsgeschäft nach § 30 EStG)	<ul style="list-style-type: none">• Grundprinzip: Steuerpflicht nur, wenn ein Spekulationsgeschäft vorliegt (§ 30 EStG) oder eine wesentliche Beteiligung (1%/5 Jahre) veräußert wird (§ 31 EStG)• Andere private „Veräußerungsgewinne“ sind nicht steuerbar!
Verlustvortrag	<ul style="list-style-type: none">• Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 oder § 5 EStG) → Verluste sind unbeschränkt vortragsfähig (§ 18 Abs. 6 EStG)• Einnahme-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) → Nur Verluste der vorangegangenen 3 Jahre (§ 18 Abs. 7 EStG)	—

Einkunftsarten

	Umfang	Besonderheiten
Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG)	<ul style="list-style-type: none">• Landwirtschaft• Forstwirtschaft• Weinbau• Gartenbau• Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe	<ul style="list-style-type: none">• Abgrenzungsprobleme zB bei Nebenbetrieben, Vermietung von Gästezimmern, gewerbliche Tierhaltung• Betriebsveräußerung oder -aufgabe nach § 24• Zumeist: Pauschalierung nach § 17

Einkunftsarten

	Umfang	Besonderheiten
Selbständige Arbeit (§ 22 EStG)	<ul style="list-style-type: none">• Wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende, erzieherische Tätigkeit• Berufstätigkeit als Ziviltechniker, Arzt, Tierarzt, Rechtsanwalt, Notar, Wirtschaftstreuhänder, Journalist, Dolmetscher• Vermögensverwaltende Tätigkeit (zB Aufsichtsrat)• Wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer (Beteiligung > 25%)	<ul style="list-style-type: none">• Zumeist: Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3• Betriebsveräußerung oder -aufgabe nach § 24

Einkunftsarten

	Umfang	Besonderheiten
Gewerbebetrieb (§ 23 EStG)	<ul style="list-style-type: none">• Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig mit Gewinnerzielungsabsicht unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ausgeübt wird• Negativ: Nicht land- und forstwirtschaftliche oder selbständige Tätigkeit, nicht bloße Vermögensverwaltung	<ul style="list-style-type: none">• Betriebsveräußerung oder -aufgabe nach § 24

Einkunftsarten

	Umfang	Besonderheiten
Nichtselbständige Arbeit (§ 25 EStG)	<ul style="list-style-type: none">• Bezüge aus einem bestehenden oder einem früheren Dienstverhältnis (zB auch Firmenpension)• Bezüge von nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern• Pensionen aus der gesetzlichen SozVers• Bezüge bestimmter politischer Funktionäre und Abgeordneter	<ul style="list-style-type: none">• Alle Vorteile aus dem Dienstverhältnis (§ 15), zB<ul style="list-style-type: none">• Trinkgelder (steuerfrei gem § 3 Abs. 1 Z 16a)• Bestechungsgelder• Naturalbezüge (Dienstwagen, Dienstwohnung; → SachbezugsVO)• Nicht jedoch (§§ 3, 26) zB<ul style="list-style-type: none">• Arbeitskleidung, Auslagenersatz, Ausbildung• Reisekostenersatz• Betriebsausflüge• Lohnsteuer → §§ 41, 47 ff• Spezielle Besteuerung von 13. und 14. Monatsbezug etc (§ 67)

Einkunftsarten

	Umfang	Besonderheiten
Kapitalvermögen (§ 27 EStG)	<ul style="list-style-type: none">• Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an GmbH• Gewinnanteile und Abschichtungsüberschüsse aus einer (echten) stillen Gesellschaft• Zinsen und andere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art• Privatstiftungszuwendungen	<ul style="list-style-type: none">• Kapitalertragsteuerabzug nach §§ 93 ff• Endbesteuerung („Abgeltungswirkung“) nach §§ 97 ff bzw § 37 Abs. 8

Einkunftsarten

	Umfang	Besonderheiten
Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG)	<ul style="list-style-type: none">• Vermietung und Verpachtung von unbewegl Vermögen und Sachinbegriffen• Überlassung von Rechten im urheberrechtlichen Sinn	<ul style="list-style-type: none">• Bei unbeweglichem Vermögen: Ohne Nachweis der Nutzungsdauer 1,5% AfA pro Jahr als Werbungskosten
Sonstige Einkünfte (§ 29 EStG)	<ul style="list-style-type: none">• Wiederkehrende Bezüge• Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften<ul style="list-style-type: none">• Spekulationsgeschäfte (§ 30)• Veräußerung bestimmter Beteiligungen (§ 31)• Einkünfte aus Leistungen• Funktionsgebühren bei öffentlich-rechtlichen Körperschaften (zB Kammerfunktionäre)	

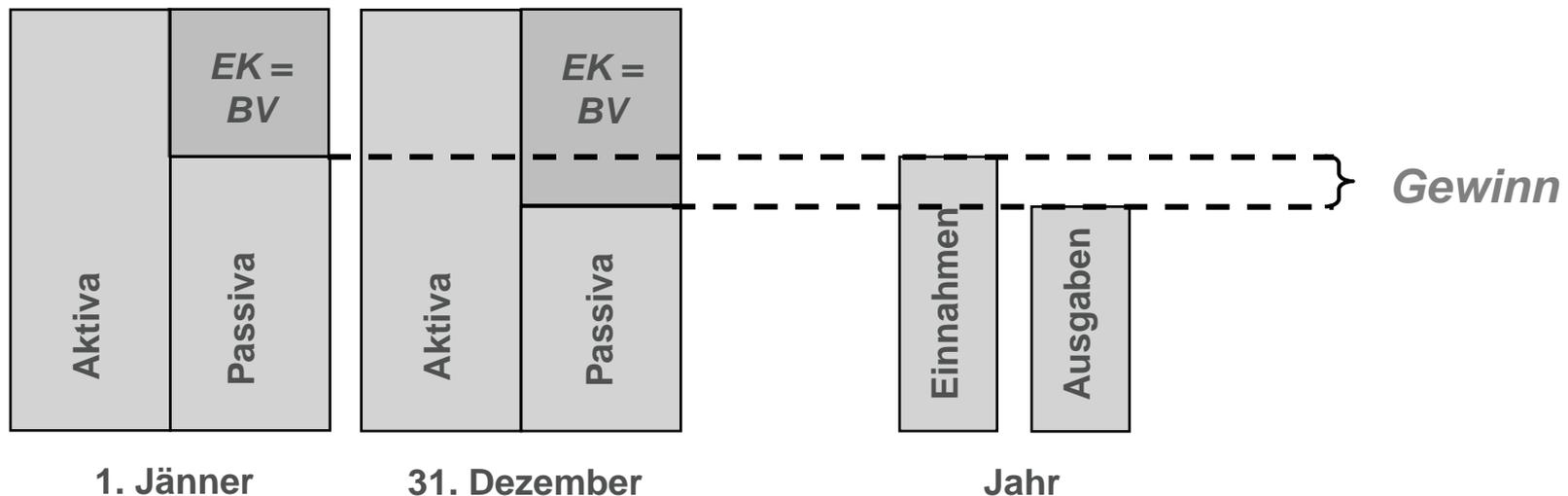
Gewinnermittlung

- Ermittlung der „Einkünfte“ bei den betrieblichen Einkunftsarten
- Kernbegriffe
 - **Betriebsvermögen**
 - Aktivierung – Passivierung → Wertschwankungen, Betriebsausgaben
 - Notwendiges BV – Gewillkürtes BV (§ 5 EStG) – Notwendiges PV
 - Entweder-Oder-Zuordnung (50%-Schwelle) (Ausnahme: Grundstücke)
 - Abnutzbares versus nicht-abnutzbares BV → AfA
 - **Betriebsausgaben**
 - Veranlassung durch den Betrieb → § 4 Abs. 4 ff EStG
 - Abzugsverbote → § 20 EStG
 - **Betriebseinnahmen**
 - Veranlassung durch den Betrieb — Aber: Steuerbefreiungen nach § 3 EStG
 - **Einlagen und Entnahmen**

Gewinnermittlung

	§ 5 EStG	§ 4 Abs. 1 EStG	§ 4 Abs. 3 EStG
Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG)	—	Einheitswert > € 150,000 – Oder: Umsatz > € 400,000 – Oder: freiwillig	Sofern keine Ermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG
Selbständige Arbeit (§ 22 EStG)	—	Freiwillig	Sofern keine Ermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG
Gewerbebetrieb (§ 23 EStG)	Sofern unternehmensrechtliche Rechnungslegungspflicht nach §§ 189 ff UGB (oder Option)	Freiwillig	Sofern keine Ermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG

Betriebsvermögensvergleich



- Betriebsvermögen
- Forderungen und Verbindlichkeiten
- Bewertung → § 6 EStG und UGB
- Abschreibung → § § 7, 8 EStG
- Rückstellungen → § 9 EStG

- Betriebseinnahmen
- Einlagen und Entnahmen → § § 4, 6 Abs. 4 and Abs. 5 EStG
- Betriebsausgaben → § 4 Abs. 4 bis 9, 11 und 12 und § 20 EStG

Betriebsvermögensvergleich

▪ Bewertungskonzepte

- Anschaffungskosten → § 203 Abs. 2 UGB
- Herstellungskosten → § 203 Abs. 3 und 4 UGB
- Teilwert → § 6 Abs. 1 EStG
- Abschreibung → §§ 7 and 8 EStG

▪ Bewertungsprinzipien

- Einzelbewertung (§ 6 Abs. 1 EStG; § 201 Abs. 2 UGB)
- Stichtagsbewertung (§ 4 Abs. 1 EStG; § 201 Abs. 2 UGB)
 - Werterhellende versus wertbeeinflussende Umstände
- Vorsichtsprinzip (§ 201 Abs 2 Z 4 lit a bis c UGB)
 - Realisationsprinip
 - Imparitätsprinzip
 - Rückstellungen (§ 198 Abs. 8 UGB; § 9 EStG)

Bewertung

- **Bewertung von abnutzbarem Anlagevermögen (§ 6 Z 1 EStG)**
 - Anschaffungskosten, Herstellungskosten abzgl AfA
 - AfA — §§ 7, 8 und 13 EStG
 - Gewinnmindernde Abschreibung über betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (Ausnahme: gesetzliche Fiktionen, zB bei Pkw [8 Jahre] oder Firmenwert [15 Jahre])
 - Inbetriebnahme → Sofern nach Ablauf des ersten Halbjahres, nur ½ Jahres-AfA als Betriebsausgabe
 - Geringwertige Wirtschaftsgüter (€ 400)
 - Niedrigerer Teilwert („Teilwertabschreibung“ – „kann“ bei § 4 Abs 1, „muss“ bei § 5 EStG bei voraussichtlich dauernder Wertminderung)
 - Teilwert > Buchwert → Uneingeschränkter Wertzusammenhang, dh letzter Bilanzansatz darf nicht überschritten werden

Bewertung

- **Bewertung von nicht abnutzbarem Anlagevermögen und Umlaufvermögen (§ 6 Z 2 EStG)**
 - Anschaffungskosten, Herstellungskosten
 - Niedrigerer Teilwert („Teilwertabschreibung“ – „kann“ bei § 4 Abs 1, „muss“ bei § 5 EStG bei voraussichtlich dauernder Wertminderung)
 - Teilwert > Buchwert → Eingeschränkter Wertzusammenhang, Aufwertung bis max Anschaffungs- bzw Herstellungskosten

Bewertung

- **Bewertung von Verbindlichkeiten (§ 6 Z 3 EStG)**
 - Anschaffungskosten (Nennwert) – Ausscheidung aus Bilanz erst, wenn getilgt
 - Höherer Teilwert darf angesetzt werden (Wahlrecht)
 - Niedrigerer Teilwert darf nicht angesetzt werden (Vorsichtsprinzip)
 - Sonderbestimmung für das Disagio (Laufzeitverteilung)
- **Rückstellungen (§ 9 EStG)**
 - Nur für bestimmte Risiken, nicht pauschal
 - ZB Abfertigungs- und PensionsRSt, RSt für ungewisse Verbindlichkeiten
 - Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen, deren Laufzeit am Bilanzstichtag länger als 12 Monate nur mit 80 % des Teilwertes

Betriebsausgaben

■ Betriebsausgaben

- Durch den Betrieb veranlasste Aufwendungen (auch zB AfA) → Notwendigkeit, Zweckmäßigkeit, Angemessenheit des Aufwandes nicht maßgeblich
- Vermindern den Gewinn, sofern nicht Abzugsverbot iSd § 20 EStG oder Einschränkung des Abzuges nach § 4 Abs 4 ff EStG
- Abzugsverbote iSd § 20 EStG, zB
 - Aufwand mit überwiegend privater Veranlassung
 - Arbeitszimmer im Wohnungsverband
 - Repräsentationsaufwand
 - Unangemessen hohe Aufwendungen für Pkw, Antiquitäten, Teppiche etc
 - Personensteuern (zB ESt)
 - Mit gerichtlicher Strafe bedrohte Zahlungen
 - Aufwendungen in Zusammenhang mit steuerfreien oder endbesteuerten Einkünften

Entnahmen und Einlagen

- Entnahmen und Einlagen
 - § 4 Abs. 1 EStG
 - „Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht“
 - *Entnahmen* sind alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten (zB Bargeld, Waren etc).
 - Bewertung mit dem Teilwert (§ 6 Z 4 EStG)
 - *Einlagen* sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich
 - Bewertung mit dem Teilwert (§ 6 Z 5 EStG) – Ausnahme: § 31-Beteiligungen: Anschaffungskosten, sofern niedriger als der Teilwert
 - Zielsetzung: *Gewinnneutralität*

Besonderheiten bei § 5 EStG

- **Qualifizierter Betriebsvermögensvergleich**
 - Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz → Unternehmensbilanz ist Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung
 - Keine Änderung in der Steuerbilanz, wenn der Ansatz in der Unternehmensbilanz steuerrechtlich zulässig war
 - Änderung der Steuerbilanz, wenn der zulässige Ansatz in der Unternehmensbilanz gegen zwingende steuerliche Vorschriften verstößt
 - Mehr-Weniger-Rechnung (§ 44 Abs 2 EStG)



Besonderheiten bei § 5 EStG

- **Unterschiede zwischen § 4 Abs. 1 EStG und § 5 EStG**
 - Wert des Grund und Bodens nur bei § 5 EStG
 - Umfang des Betriebsvermögens → Gewillkürtes Betriebsvermögen nur bei § 5 EStG
 - Bewertung des Betriebsvermögens → ZB Rückstellungen und RAPs nur bei § 5 EStG zwingend
 - Wirtschaftsjahr (§ 2 Abs 5 EStG)

Einnahmen-Ausgaben-Rechnung

- **Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG**
 - Zufluss- Abfluss-Prinzip
 - Keine Forderungen oder Verbindlichkeiten, Rückstellungen oder Rechnungsabgrenzungsposten
 - Anschaffung von Anlagevermögen
 - Anlagegut in Anlageverzeichnis
 - AfA ist gewinnmindernd
 - Nicht abnutzbares AV → Keine BA, gewinnwirksam erst bei Verkauf
 - Vorauszahlungen (§ 4 Abs 6 EStG)
 - Beratungs-, Bürgschafts-, Fremdmittel-, Garantie-, Miet-, Treuhand-, ..., kosten gleichmäßig auf Zeitraum der Vorauszahlung zu verteilen
 - Gilt nicht, wenn Vorauszahlungen nur das laufende und das folgende Jahr betreffen



„Sonderbestimmungen“

Beschleunigte Abschreibung → § 8 Abs. 2 EStG	10%ige Jahresabschreibung für denkmalgeschützte Betriebsgebäude
Gewinnfreibetrag → § 10 EStG (ab 2010)	13%ige Gewinnfreibetrag, bis € 30.000 investitionsunabhängig, darüber hinaus bis € 100.000 investitionsabhängig
Übertragung stiller Reserven → § 12 Abs. 1 EStG	Übertragbarkeit von realisierten stillen Reserven auf neu angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter
Forschungsfreibetrag → § 4 Abs. 4 Z 4, § 108c EStG	Fiktive Betriebsausgaben iHv 25% gewisser Forschungsaufwendungen. <i>Oder:</i> 8% Forschungsprämie
Bildungsfreibetrag → § 4 Abs. 4 Z 8, 10, § 108c EStG	Fiktive Betriebsausgaben iHv 20% gewisser Bildungsaufwendungen. <i>Oder:</i> 6% Bildungsprämie
Lehrlingensfreibetrag → § 124b Z 31 EStG	Zusätzliche fiktive Betriebsausgabe iHv € 1,460/Jahr für bestimmte Lehrverhältnisse

Betriebsveräußerung

- **Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe nach § 24 EStG**
 - Aufdeckung stiller Reserven und eines allfälligen Firmenwertes und Versteuerung
 - Übertragung eines Anteils an einer PersGes
 - Übertragung eines Einzelunternehmens
 - Differenz zwischen Veräußerungserlös und Wert des Betriebsvermögens →
Beachte: Übergang zum Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 12 EStG)!
 - Begünstigungen
 - Hälftesteuersatz (§ 37 Abs. 5 EStG)
 - Verteilungsbegünstigung (§ 37 Abs. 2 EStG)
 - Freibetrag (§ 24 Abs. 4 EStG)
 - *Beim Erwerber:* WG sind mit den anteiligen Anschaffungskosten (idR Teilwert) anzusetzen (§ 6 Z 8 lit. b EStG), Differenz zum Veräußerungspreis: Firmenwert, auf 15 Jahre abschreiben (§ 8 Abs. 3 EStG)

Personengesellschaften

▪ Mitunternehmerschaften

- Durchgriffsprinzip → § 23 Z 2 EStG
- Mitunternehmerschaften: ZB OG, KG, GesBR, atypisch stille Ges
- Grundsätze
 - Unmittelbare Zurechnung des Erfolges an die Gesellschafter
 - Gewinnanteile und Vergütungen iSd § 23 Z 2 EStG = betriebliche Einkünfte
 - Leistungsaustausch
 - Sonderbetriebsvermögen (Ergänzungsbilanz)
- Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung (§ 188 BAO)



Überschuss Einnahmen über Werbungskosten

- **Ermittlung der „Einkünfte“ bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten**
 - Überschuss der Einnahmen (§ 15 EStG) über die Werbungskosten (§ 16 EStG)
 - § 15 EStG
 - „Einnahmen liegen vor, wenn dem Stpfl Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs 3 Z 4 bis 7 zufließen“
 - Beispiele: Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, FirmenPKW → „übliche Mittelpreise des Verbrauchsortes“
 - § 16 EStG
 - Werbungskosten sind „Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen“ → Finale vs kausale Definition
 - Beispiele: Schuldzinsen (aber: § 20 Abs 2 EStG); Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen, Fahrten zw Wohnung und Arbeitsstätte; Reisekosten etc

Überschuss Einnahmen über Werbungskosten

- Ermittlung der „Einkünfte“ bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten
 - Überschuss der Einnahmen (§ 15 EStG) über die Werbungskosten (§ 16 EStG)
 - Quellentheorie von *Wagner*
 - Wertschwankungen und Erlöse aus der Veräußerung der Steuerquelle werden nur ausnahmsweise erfasst (§§ 30, 31 EStG) → Nur aus der Steuerquelle fließende Einnahmen sind relevant! Anschaffung von abnutzbarem Vermögen → AfA
 - ≠ Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem § 4 Abs 3 EStG!

Überschuss Einnahmen über Werbungskosten

- Ermittlung der „Einkünfte“ bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten
 - Zufluss-Abfluss-Prinzip
 - Einnahmen und Ausgaben werden zu dem Zeitpunkt erfasst, zu dem sie zu- oder abfließen
 - Ausnahmen (§ 19 EStG)
 - Gewisse Vorauszahlungen (zB Fremdmittel-, Mietkosten), die nicht nur das laufende und das darauffolgende KJ betreffen
 - Einnahmen und Ausgaben, die kurz nach Ablauf eines KJ fließen und das alte KJ betreffen
 - Anschaffung von abnutzbarem Vermögen → AfA
 - Verkauf der Einkunftsquelle → §§ 30, 31 EStG

Veräußerungsgewinne

Veräußerungsgewinne

Betriebliche Einkunftsarten

- *Grundsatz:* Veräußerungsgewinne steuerpflichtig
- *Ausnahme:* Veräußerungsgewinne von Grund und Boden bei § 4 Abs. 1 und Abs. 3 → Aber: § 30 EStG

Außerbetriebliche Einkunftsarten

- *Grundsatz:* Veräußerungsgewinne nicht steuerbar
- *Ausnahmen:*
 - Spekulationsgeschäfte nach § 30
 - Veräußerung bestimmter Beteiligungen nach § 31
 - Wiederkehrende Bezüge nach § 29 Abs. 1
 - Gewisse „Forderungsverkäufe“ (§ 27 Abs. 2 Z 2 und 3, § 28 Abs. 1 Z 4)

Veräußerungsgewinne

	Spekulationsgeschäfte § 30 EStG	Verkauf bestimmter Beteiligungen § 31 EStG
Transaktionen	<ul style="list-style-type: none">• Grundstücke innerhalb von 10 Jahren• Andere Wirtschaftsgüter innerhalb von 1 Jahr (zB Wertpapiere)• Termingeschäfte (zB Futures)• Auch für: In das BV eingelegte WG, Grund und Boden bei § 4 Abs. 1, Abs. 3	<ul style="list-style-type: none">• Veräußerung von Anteilen, wenn Veräußerer innerhalb der letzten 5 Jahre zu mindestens 1% beteiligt war• Liquidation• Verlust der österreichischen Steuerhoheit → Wegzugsbesteuerung
Ausnahmen	<ul style="list-style-type: none">• Hauptwohnsitz (seit Anschaffung für 2 Jahre)• Selbst hergestellte Gebäude (nicht Grund und Boden)• Behördlicher Eingriff	—
Einkünfte	<ul style="list-style-type: none">• Veräußerungserlös (gemeiner Wert bei Tauschvorgängen) abzüglich Anschaffungskosten und Werbungskosten• Bei unbebautem Grund und Boden nach 5 Jahren: Verminderungen um 10%/Jahr• Freigrenze iHv € 440	<ul style="list-style-type: none">• Veräußerungserlös (gemeiner Wert bei Tauschvorgängen, Liquidation oder Wegzug) abzüglich Anschaffungskosten und Werbungskosten

Veräußerungsgewinne

	Spekulationsgeschäfte § 30 EStG	Verkauf bestimmter Beteiligungen § 31 EStG
Begünstigung	—	<ul style="list-style-type: none">• Immer (!) begünstigter Steuersatz nach § 37 Abs. 4 Z. 2 lit. b EStG
Verluste	<ul style="list-style-type: none">• Ausgleich von Überschüssen und Verlusten aus Spekulationsgeschäften• Verbleibende Spekulationsverluste können nicht mit anderen Einkünfte ausgeglichen werden	<ul style="list-style-type: none">• Ausgleich von Überschüssen und Verlusten aus Veräußerungen nach § 31 EStG• Verbleibende § 31-Verluste können nicht mit anderen Einkünfte ausgeglichen werden
Subsidiarität	<ul style="list-style-type: none">• Subsidiär zu allen Einkunftsarten und Einkünften, außer gegenüber jenen nach § 31 EStG	<ul style="list-style-type: none">• Subsidiär zu allen Einkunftsarten und Einkünften, einschließlich § 30 EStG

Sonderausgaben etc

■ Kernfragen

- Sonderausgaben
- Außergewöhnliche Belastungen
- Verlustverwertung

Natürliche Personen

7 Einkünftekategorien

- Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG)
 - + Selbständige Arbeit (§ 22 EStG)
 - + Gewerbebetrieb (§ 23 EStG)
 - + Nichtselbständige Arbeit (§ 25 EStG)
 - + Kapitalvermögen (§ 27 EStG)
 - + Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG)
 - + Sonstige Einkünfte (§ 29 EStG),
einschließlich bestimmte
Veräußerungsgewinne (§§ 30, 31 EStG)
- } Betriebsaufgabe
und -veräußerung
(§ 24 EStG)

= Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)

./ **Sonderausgaben (§ 18 EStG), einschl. Verlustvorträge**

./ **Außergewöhnliche Belastungen (§ 34 EStG)**

./ **Bestimmte Freibeträge (§§ 104, 105, 106a EStG)**

= **Einkommen iSd § 2 Abs. 2 EStG**

* Steuersatz (§§ 33 ff EStG)

= Einkommensteuer (§ 33 Abs. 1 EStG)

./, Absetzbeträge (§ 33 Abs. 4 bis 6 EStG)

= Steuerschuld (oder Erstattung, § 33 Abs. 8 EStG)

./, Abzugssteuern und Vorauszahlungen

= Zahllast oder Erstattung

Sonderausgaben

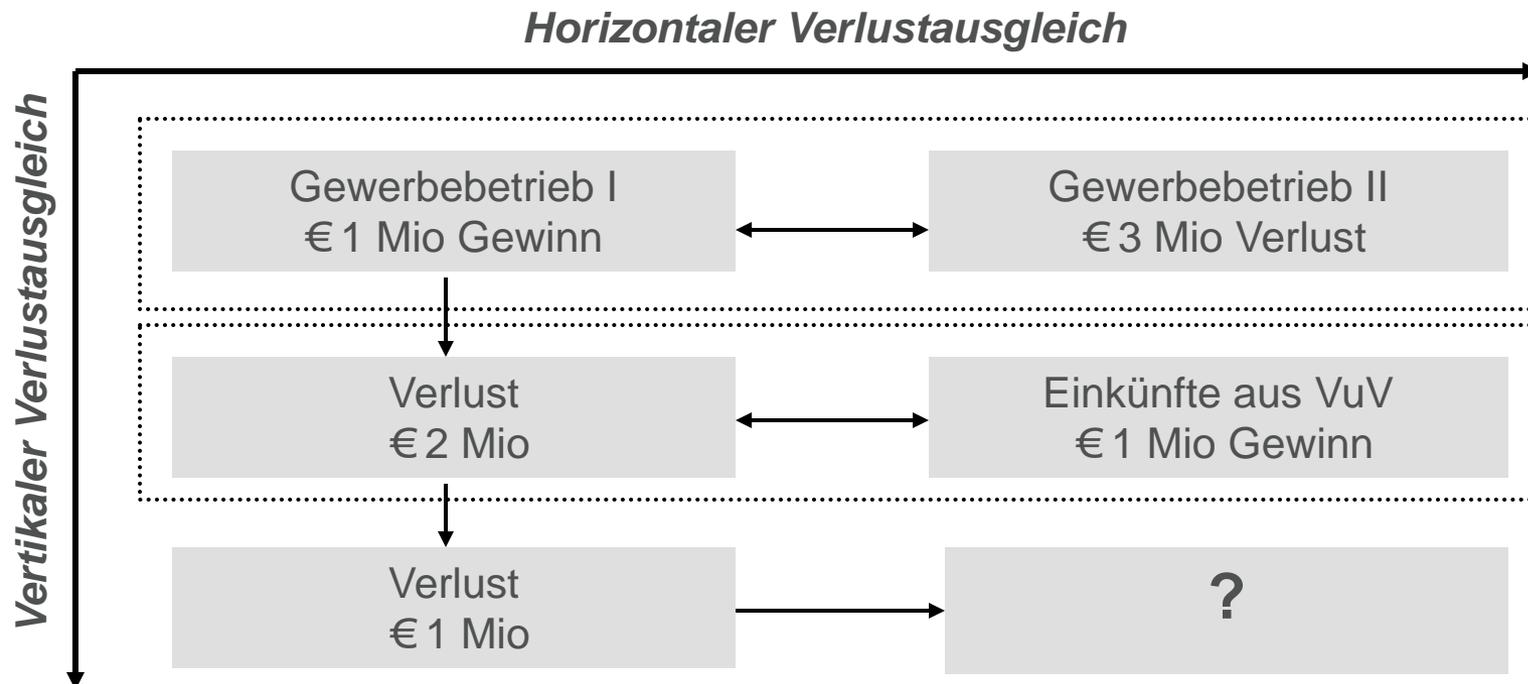
- **Sonderausgaben nach § 18 EStG**
 - Betreffen idR private Lebensführung — Einkommensverwendung
 - Beispiele
 - Renten und dauernde Lasten
 - Kirchenbeiträge (€ 200)
 - Steuerberatkungskosten
 - Spenden
 - „Topfsonderausgaben“
 - Beiträge zu freiwilligen Personenversicherungen
 - Beiträge zur Wohnraumbeschaffung und Sanierung
 - *Verlustvortrag*

Außergewöhnliche Belastungen

- **Außergewöhnliche Belastungen nach § 34 EStG**
 - Kriterien
 - Außergewöhnlich → Höher als jene Belastung, die die Mehrzahl vergleichbarer Steuerpflichtiger trifft
 - Zwangsläufig → StPfl kann sich der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen od moralischen Gründen nicht entziehen
 - Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit
 - Gesetzlicher Selbstbehalt
 - Beseitigung von Katastrophenschäden
 - Auswärtige Berufsausbildung eines Kindes (€ 110/Monat)
 - Kinderbetreuung (€ 2300/Kind und Jahr)

Verlustvortrag

- Verlustausgleich (§ 2 EStG) und Verlustvortrag („Verlustabzug“) (§ 18 EStG)



Verlustvortrag

- **Verlustvortrag**
 - § 18 Abs. 6 und 7 EStG → Sonderausgabe
 - Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 und § 5 EStG) → Keine zeitliche Befristung
 - Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) → Verluste der vorangegangenen drei Jahre vortragsfähig (§ 18 Abs 7 EStG).
 - *Aber:* Verrechnungsgrenze gem § 2 Abs. 2b EStG: 75% des Gesamtbetrags der Einkünfte, dh 25% des Gesamtbetrags der Einkünfte bleiben stpfl

Verluste: Übersicht

	Betriebliche Einkünfte		Außerbetriebliche Einkünfte
	§ 4 Abs. 1 und § 5 EStG	§ 4 Abs. 3 EStG	
Selbes Steuerjahr = „Ausgleich“	<ul style="list-style-type: none"> • Verlustausgleich → § 2 Abs. 2 EStG • Beschränkungen, zB <ul style="list-style-type: none"> • Verlustmodelle → § 2 Abs. 2a EStG • Spekulationsverluste → § 30 Abs. 4 EStG • § 31 EStG-Verluste → § 31 Abs. 5 EStG 		
Früheres Steuerjahr = „Vortrag“ bzw „Abzug“	<ul style="list-style-type: none"> • Unbeschränkter Verlustvortrag → § 18 Abs. 6 EStG 	<ul style="list-style-type: none"> • Verluste der vorangegangenen drei Jahre → § 18 Abs. 7 EStG 	—
	<ul style="list-style-type: none"> • Kein Verlustrücktrag • Beschränkungen <ul style="list-style-type: none"> • Ehe baldigste Verwertung • Minimalbesteuerung: 25% des Gesamtbetrages der Einkünfte → § 2 Abs. 2b EStG 		

Steuersatz

■ Kernfragen

- Progressiver Tarif
- Absetzbeträge
- Sondersteuersätze

Natürliche Personen

7 Einkünftekategorien

- Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG)
 - + Selbständige Arbeit (§ 22 EStG)
 - + Gewerbebetrieb (§ 23 EStG)
 - + Nichtselbständige Arbeit (§ 25 EStG)
 - + Kapitalvermögen (§ 27 EStG)
 - + Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG)
 - + Sonstige Einkünfte (§ 29 EStG),
einschließlich bestimmte
Veräußerungsgewinne (§§ 30, 31 EStG)
- } Betriebsaufgabe
und -veräußerung
(§ 24 EStG)

= Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)

./. Sonderausgaben (§ 18 EStG), einschl. Verlustvorträge

./. Außergewöhnliche Belastungen (§ 34 EStG)

./. Bestimmte Freibeträge (§§ 104, 105, 106a EStG)

= Einkommen iSd § 2 Abs. 2 EStG

* **Steuersatz (§§ 33 ff EStG)**

= **Einkommensteuer (§ 33 Abs. 1 EStG)**

./, **Absetzbeträge (§ 33 Abs. 4 bis 6 EStG)**

= **Steuerschuld (oder Erstattung, § 33 Abs, 8 EStG)**

./. Abzugssteuern und Vorauszahlungen

= Zahllast oder Erstattung



Verlustvortrag

■ Progressiver Tarif

- § 33 Abs. 1 EStG
 - Bis € 11.000 → 0% (Grundfreibetrag)
 - Über € 11.000 bis € 25.000 → $[(\text{Einkommen} - 11.000)/14.000] * 5.110$
 - Dh, der 11.001. Euro wird mit 36,5% besteuert (= Grenz- oder Marginalsteuersatz), Durchschnittssteuersatz wäre nahe 0%
 - Über € 25.000 bis € 60.000 → $[(\text{Einkommen} - 25.000)/35.000] * 15.125 + 5.110$
 - Über € 60.000 → $(\text{Einkommen} - 60.000) * 0,5 + 20.235$
 - ZB: Durchschnittssteuersatz bei € 100.000 ist 40,235%, bei € 1.000.000 knapp über 49%
- Abzug der Absetzbeträge nach § 33 Abs 4 bis 6 EStG

Steuertarif

▪ Absetzbeträge

- Kinderabsetzbetrag (€ 58,40 Euro/Kind und Monat)
- Alleinverdienerabsetzbetrag (ab € 364/Jahr)
- Alleinerzieherabsetzbetrag (ab € 494/Jahr)
- Unterhaltsabsetzbetrag (€ 29,20 bis € 58,40/Kind und Monat).
- Verkehrsabsetzbetrag (€ 291/Jahr)
- Arbeitnehmer- bzw Grenzgängerabsetzbetrag (€ 54/Jahr).
- Pensionistenabsetzbetrag (€ 400/Jahr)

Steuertarif

▪ Spezielle Steuersätze

- Sanierungsgewinne (§ 36 EStG)
- Halber Durchschnittssteuersatz (§ 37 EStG), zB
 - Dividenden
 - Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen
 - Außergewöhnliche Einkünfte (zB Betriebsveräußerung)
- Verwertung von Patentrechten (§ 38 EStG)

▪ Besonderheiten

- Endbesteuerung bzw Sonderbesteuerung gewisser Kapitalerträge (§ 97, § 37 Abs. 8 EStG)
- Begünstigte Besteuerung von 13. und 14. Monatsbezug, Abfertigungen etc (§ 67 EStG)

Abzugssteuern

- **Kernfragen**
 - Lohnsteuer
 - Kapitalertragsteuer, Endbesteuerung und „Veranlagungsoption“

Natürliche Personen

7 Einkünftekategorien

- Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG)
 - + Selbständige Arbeit (§ 22 EStG)
 - + Gewerbebetrieb (§ 23 EStG)
 - + Nichtselbständige Arbeit (§ 25 EStG)
 - + Kapitalvermögen (§ 27 EStG)
 - + Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG)
 - + Sonstige Einkünfte (§ 29 EStG), einschließlich bestimmte Veräußerungsgewinne (§§ 30, 31 EStG)
- } Betriebsaufgabe und -veräußerung (§ 24 EStG)

= Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)

./. Sonderausgaben (§ 18 EStG), einschl. Verlustvorträge

./. Außergewöhnliche Belastungen (§ 34 EStG)

./. Bestimmte Freibeträge (§§ 104, 105, 106a EStG)

= Einkommen iSd § 2 Abs. 2 EStG

* Steuersatz (§§ 33 ff EStG)

= Einkommensteuer (§ 33 Abs. 1 EStG)

./, Absetzbeträge (§ 33 Abs. 4 bis 6 EStG)

= Steuerschuld (oder Erstattung, § 33 Abs. 8 EStG)

./, **Abzugssteuern und Vorauszahlungen**

= **Zahllast oder Erstattung**

Übersicht

■ Veranlagung

- §§ 39 ff EStG, Vorauszahlungen nach § 45 EStG
- Erklärungspflicht (§ 42 EStG)
 - Unabhängig von der Höhe des Einkommens nach Aufforderung durch das Finanzamt oder bei Betriebsvermögensvergleich
 - Jahreseinkommen ohne lohnsteuerpflichtige Einkünfte > € 11.000
 - Bei lohnsteuerpflichtigen Einkünften unter gewissen Voraussetzungen (zB andere Einkünfte > € 730, mehrere Dienstverhältnisse) und bei einem Einkommen > € 12.000

■ Abzugssteuern

- Lohnsteuer (§§ 47 ff EStG) → Pflicht- oder Antragsveranlagung („Lohnsteuerausgleich“), dann Anrechnung
- Kapitalertragsteuer (§§ 93 ff EStG) → Oft: Endbesteuerung, sonst Anrechnung
- „Ausländersteuer“ (§§ 99 ff EStG) → Oft: Definitivsteuer, außer Veranlagungsoption

Lohnsteuer

- **Lohnsteuerabzug nach §§ 47 ff EStG**
 - Lohnsteuerabzug (§ 47 Abs. 1 und 3 EStG)
 - Abfuhrverpflichtet ist Arbeitgeber, Arbeitnehmer bleibt Steuerschuldner
 - Steuersatz
 - Ergibt sich aus allgemeinem ESt-Tarif (§ 33 EStG)
 - Sonderregelung für sonstige Bezüge (§ 67 EStG)
 - ZB 13. und 14. Monatsgehalt, Abfertigungen → Bis zu 620 Euro steuerfrei (Freibetrag), darüber hinaus mit 6% zu versteuern, solange nicht > 1/6 des Jahresgehalts
- **Arbeitgeberpflichten**
 - *Sozialversicherung (ca 17 % Arbeitslosen-, Kranken- und PensionsVers, 0,5% Wohnbauförderungsbeitrag)*
 - *Kommunalsteuer (3%)*
 - *Dienstgeberbeitrag (DB; 4,5%) und Dienstgeberzuschlag (0,36% in OÖ)*

Kapitalertragsteuer

- **Kapitalertragsteuer nach §§ 93 ff EStG**
 - Erhebungsform: KESt-Abzug (§ 93 EStG) → 25%
 - Betrifft bestimmte *inländische* Kapitalerträge zB
 - Gewinnanteile (Dividenden)
 - Zuwendungen von Privatstiftungen
 - Gewinne als stiller Gesellschafter
 - Zinsen aus Bankeinlagen
 - Anleihezinsen (*public placements*)
 - Befreiungen vom KESt-Abzug (§§ 94, 94a EStG)
 - Schuldner und Abzugsverpflichteter (§ 95 Abs 2 EStG)
 - Kein Kostenabzug (§ 20 Abs. 2 EStG)
 - Gleichstellung ausländischer Kapitalerträge (§ 37 Abs. 8 EStG)

Kapitalertragsteuer

▪ Endbesteuerung nach § 97 EStG

- Natürliche und juristische Personen (mit § 27-Einkünften)
 - Zinsen aus Bankeinlagen (§ 93 Abs. 2 Z 3 EStG)
 - Anleihezinsen (§ 93 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG)
- Natürliche Personen zusätzlich (§ 93 Abs. 2 Z 1 EStG)
 - Gewinnanteile (Dividenden)
 - Zuwendungen von Privatstiftungen
- Sonst: Anrechnung (zB Gewinne als stiller Ges)
- Abgeltungswirkung
 - Keine Berücksichtigung beim Einkommen (§ 97 Abs. 3 EStG)
 - Antragsveranlagung für alle Kapitalerträge (§ 97 Abs. 4 EStG; Dividenden halbsatzbegünstigt gem § 37 Abs. 4 EStG) → „Schatteneffekt“
 - Auch bei Antragsveranlagung kein Kostenabzug (§ 97 Abs. 4 Z 1 EStG)



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

- Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)
Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik
Johannes Kepler Universität Linz
Altenberger Str. 69, 4040 Linz
Tel: +43/732/2468-8205
Mail: georg.kofler@jku.at
Web: www.steuernrecht.jku.at/gwk