



Repetitorium aus Steuerrecht

Einkommen- und Körperschaftsteuer

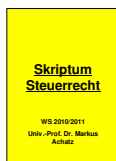
Univ.-Ass. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M.



Termine und Aufbau

Repetitorium Teil 1:	Di, 5. 11. 2010, 15:30 – 18:45 Uhr, Petrinum Einkommensteuer
Repetitorium Teil 2:	Mi, 9. 11. 2010, 15:30 – 18:45 Uhr, Petrinum Einkommensteuer Körperschaftsteuer
Repetitorium Teil 3:	Do, 10. 11. 2010, 15:30 – 18:45 Uhr, Petrinum Umsatzsteuer
Repetitorium Teil 4:	Fr, 12. 11. 2010, 16:30 – 19:45 Uhr, Petrinum Umsatzsteuer Gebühren und Verkehrsteuern Abgabenverfahrensrecht
Nächste Fachprüfung:	Fr., 27. 11. 2010

Stoffabgrenzung für die Fachprüfung Steuerrecht:



Achatz, Skriptum Steuerrecht WS 2010/2011
Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik, 2010

Fakultativ zur Ergänzung:



Heinrich/Ehrke-Rabel, Basiswissen Steuerrecht 2009/2010, 4. Auflage
Verlag Österreich 2009



Doralt, Steuerrecht 2010/11, 12. Auflage
Manz 2010

Lernbehelfe



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Fakultativ zur Ergänzung:



Doralt/Ruppe, Grundriss Steuerrecht Band I, 9. Auflage
Manz 2007



Doralt/Ruppe, Grundriss Steuerrecht Band II, 5. Auflage
Manz 2006

Lernbehelfe



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Fakultativ zur Ergänzung:



Beiser, Steuern, 8. Auflage
facultas.wuv 2010



Unger/Vock, Casebook Steuerrecht, 4. Auflage
facultas.wuv 2010

Lernbehelfe



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Fakultativ zur Ergänzung:



Wakounig/Labner, Einkommensteuer, 2. Auflage
LexisNexis Orac 2009



Wakounig/Vock, Körperschaftsteuer, 2. Auflage
LexisNexis Orac 2009

Lernbehelfe



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Fakultativ zur Ergänzung:



Berger/Kindl/Hinterleitner, Umsatzsteuer, 3. Auflage
LexisNexis Orac 2009



Lang/Unger, Steuerrecht graphisch dargestellt, 3. Auflage
LexisNexis Orac 2010



Einkommensteuer



Persönliche Steuerpflicht

Persönliche Steuerpflicht



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Der **persönlichen Steuerpflicht** (§ 1 EStG) unterliegen **natürliche Personen**, die

- in Österreich einen **Wohnsitz** oder den **gewöhnlichen Aufenthalt** haben, mit ihrem gesamten Welteinkommen (**unbeschränkte Steuerpflicht**; § 1 Abs 2 EStG).
- in Österreich **keinen Wohnsitz** und nicht ihren **gewöhnlichen Aufenthalt** haben, nur mit bestimmten, aus Österreich bezogenen Einkünften (**beschränkte Steuerpflicht**; § 1 Abs 3 EStG → Einkünfte nach § 98 EStG).

Persönliche Steuerpflicht



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

- Einen **Wohnsitz** hat jemand dort, „wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird“ (§ 26 Abs 1 BAO), oder vereinfacht, wer eine Wohnung innehat, die ihm jederzeit zur Verfügung steht.
- Den **gewöhnlichen Aufenthalt** 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 6 Monaten** besteht jedenfalls unbeschränkte Steuerpflicht.

Persönliche Steuerpflicht



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

EU/EWR-Bürger können gemäß § 1 Abs 4 EStG unter bestimmten Voraussetzungen **auf Antrag** auf unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich optieren.



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Sachliche Steuerpflicht

Sachliche Steuerpflicht



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Der **sachlichen Steuerpflicht (§ 2 EStG)** unterliegt das **Einkommen**, das eine persönlich steuerpflichtige Person innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Dieses setzt sich gemäß § 2 Abs 2 EStG zusammen aus dem

- Gesamtbetrag der **Einkünfte** aus den einzelnen Einkunftsarten
- nach Ausgleich mit **Verlusten** aus den einzelnen Einkunftsarten,
- nach Abzug der **Sonderausgaben**,
- nach Abzug der **außergewöhnlichen Belastungen**,
- nach Abzug der **Freibeträge** (nach §§ 104 f, 106a EStG).



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Einkunftsarten

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

1. Land- und Forstwirtschaft (§ 21)
2. Selbständige Arbeit (§ 22)
3. Gewerbebetrieb (§ 23)
4. Nichtselbständige Arbeit (§ 25)
5. Kapitalvermögen (§ 27)
6. Vermietung und Verpachtung (§ 28)
7. Sonstige Einkünfte (§ 29)

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

- | | | |
|--|---|--------------------------------------|
| Betriebliche
Einkunftsarten | { | 1. Land- und Forstwirtschaft (§ 21) |
| | | 2. Selbständige Arbeit (§ 22) |
| | | 3. Gewerbebetrieb (§ 23) |
| | | 4. Nichtselbständige Arbeit (§ 25) |
| | | 5. Kapitalvermögen (§ 27) |
| | | 6. Vermietung und Verpachtung (§ 28) |
| | | 7. Sonstige Einkünfte (§ 29) |

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Betriebliche
Einkunftsarten

1. Land- und Forstwirtschaft (§ 21)
2. Selbständige Arbeit (§ 22)
3. Gewerbebetrieb (§ 23)

Außerbetriebliche
Einkunftsarten

4. Nichtselbständige Arbeit (§ 25)
5. Kapitalvermögen (§ 27)
6. Vermietung und Verpachtung (§ 28)
7. Sonstige Einkünfte (§ 29)

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

→ Gewinnermittlung („Gewinneinkünfte“)

Betriebliche
Einkunftsarten

1. Land- und Forstwirtschaft (§ 21)
2. Selbständige Arbeit (§ 22)
3. Gewerbebetrieb (§ 23)

Außerbetriebliche
Einkunftsarten

4. Nichtselbständige Arbeit (§ 25)
5. Kapitalvermögen (§ 27)
6. Vermietung und Verpachtung (§ 28)
7. Sonstige Einkünfte (§ 29)

→ Überschuss der Einnahmen über die
Werbungskosten („Überschusseinkünfte“)

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Dualismus der Einkunftsarten:

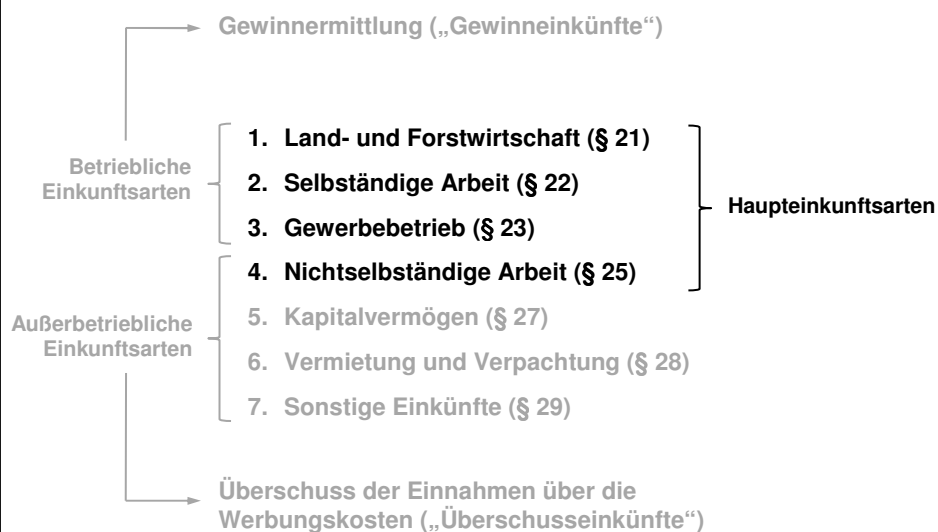
Betriebliche Einkunftsarten: Wertsteigerungen und Wertverluste des Betriebsvermögens sind grundsätzlich steuerwirksam (sie erhöhen bzw vermindern die Einkünfte) → „**Reinvermögenszuwachstheorie**“.

Außerbetriebliche Einkünfte: Die Einkunftsquelle ist nicht Betriebsvermögen, sondern gehört zum Privatvermögen. Wertsteigerungen und Wertverluste der einzelnen Wirtschaftsgüter sind grundsätzlich nicht steuerwirksamen (von Ausnahmen abgesehen) → „**Quellentheorie**“.

Einkunftsarten



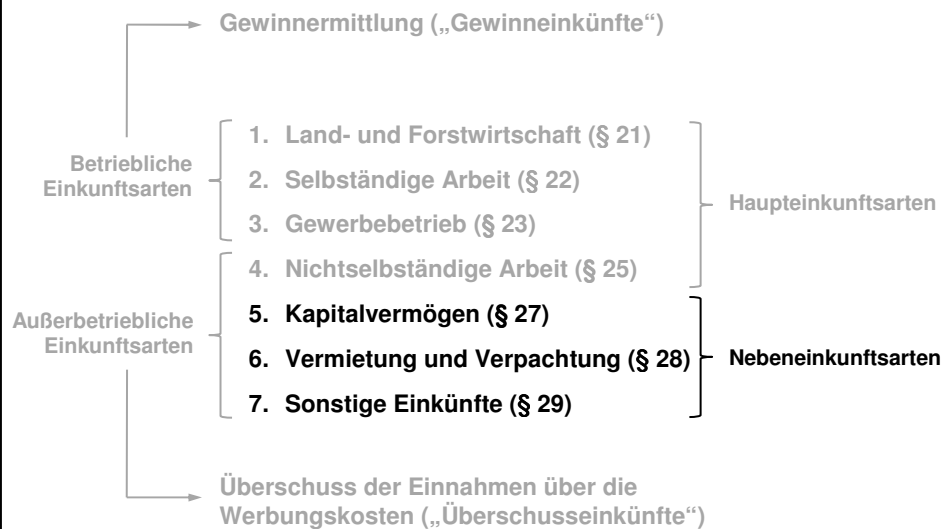
JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU



Einkunftsarten



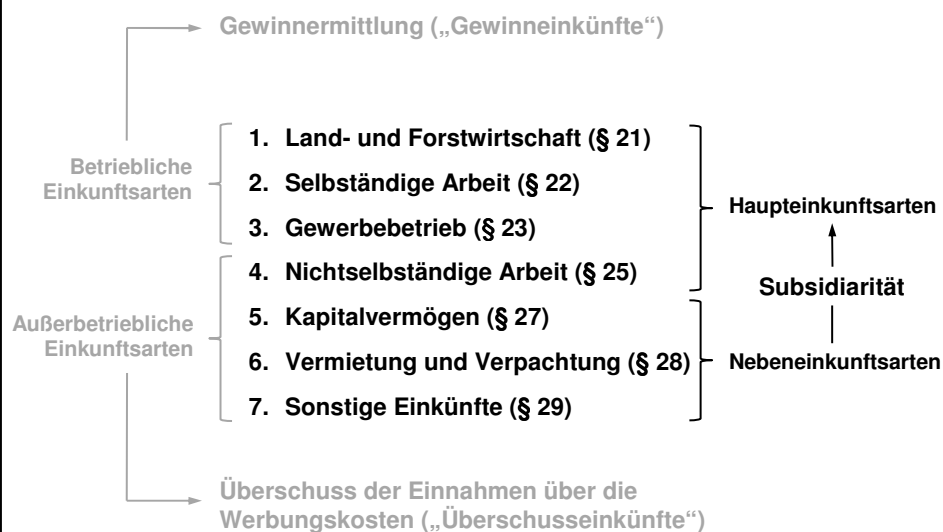
JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU



Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU



Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

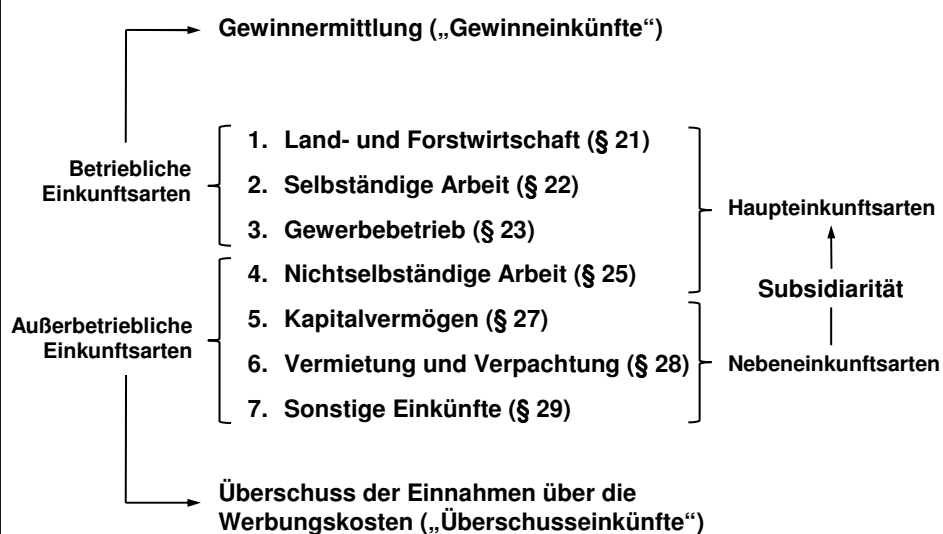
Subsidiarität der Einkunftsarten:

Nach der Subsidiarität der Nebeneinkunftsarten gegenüber den Haupteinkunftsarten gehören Einkünfte, die bei isolierter Betrachtung einer Nebeneinkunftsart zugeordnet werden könnten, nur dann zu dieser, wenn sie nicht bereits einer Haupteinkunftsart zuzuordnen sind.

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU



Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG):

- Landwirtschaft
- Forstwirtschaft
- Gartenbau
- Weinbau
- Obst- und Gemüsebau
- Tierzucht
- Fischerei
- Jagd

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG):

Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören auch Einkünfte aus **Nebenbetrieben**. Als land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist (vgl § 21 Abs 2 EStG).

Beispiele: Sägewerk eines Forstbetriebes, Mühle eines Getreidebauers oder Obstverarbeitung eines Gärtnereibetriebes, wenn nur in geringfügigem Maße fremde Erzeugnisse verarbeitet werden oder die gewonnene Substanz überwiegend im land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb verwendet wird.

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG):

- Freiberufliche Tätigkeiten (§ 22 Z 1 EStG)
- Vermögensverwaltende Tätigkeiten (§ 22 Z 2 TS 1 EStG)
- Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer (§ 22 Z 2 TS 2 EStG)

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG):

Freiberufliche Tätigkeiten (abschließende Aufzählung in § 22 Z 1 EStG):

- | | |
|---------------------|-----------------------------|
| • Architekten | • Rechtsanwälte |
| • Ärzte | • Schriftsteller |
| • Dolmetscher | • Steuerberater |
| • Erzieher | • Tierärzte |
| • Hebammen | • Unternehmensberater |
| • Journalisten | • Versicherungsmathematiker |
| • Künstler | • Vortragende |
| • Notare | • Wissenschaftler |
| • Psychotherapeuten | • Ziviltechniker |

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG):

Freiberufliche Tätigkeiten (abschließende Aufzählung in § 22 Z 1 EStG):

Alle diese Tätigkeiten müssen **selbständig**, das heißt auf eigene Gefahr und eigene Rechnung, also nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt werden.

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG):

Freiberufliche Tätigkeiten (abschließende Aufzählung in § 22 Z 1 EStG):

Werden neben einer selbständigen Tätigkeit untergeordnete und in engem Zusammenhang mit der selbständigen Tätigkeit stehende gewerbliche Tätigkeiten ausgeübt, so bilden diese einen **einheitlichen Betrieb**, der einheitlich zu Einkünften aus selbständiger Arbeit führt.

Beispiel: Selbständig tätiger Augenarzt, der seinen Patienten bei Bedarf Kontaktlinsen verkauft.

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG):

Vermögensverwaltende Tätigkeiten (§ 22 Z 2 TS 1 EStG):

- Aufsichtsratsmitglieder
- Im Werkvertrag tätige Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften (unabhängig vom Beteiligungsausmaß)
- Hausverwalter
- Masseverwalter

Wichtig: Nur die Verwaltung **fremden Vermögens** führt zu Einkünften aus selbständiger Arbeit, nicht jedoch auch jene des eigenen Vermögens!

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG):

Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften (§ 22 Z 2 TS 2 EStG):

- Der Gesellschafter-Geschäftsführer muss **wesentlich** an der Kapitalgesellschaft **beteiligt sein (zu mehr als 25 %)** und
- die Tätigkeit **abgesehen von einem Weisungsrecht sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses** aufweisen.

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG):

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

- **Selbständigkeit:** Auf eigene Rechnung und eigene Gefahr.
- **Nachhaltigkeit:** Wiederholte Betätigung bzw Betätigung mit Wiederholungsabsicht. Hinsichtlich der Wiederholungsabsicht kommt es nicht auf die subjektive Absicht an, sondern darauf, ob nach objektiven Umständen mit einer Wiederholung zu rechnen ist.
- **Gewinnabsicht:** Ist von der bloßen Einnahmenabsicht zu unterscheiden.
- **Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr:** Liegt dann vor, wenn als Adressaten der Tätigkeit eine unbestimmte Anzahl von Personen in Betracht kommt.

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG):

Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten:

- Die Kriterien der Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gelten auch für die anderen betrieblichen Einkunftsarten. Die Abgrenzung zu diesen erfolgt **negativ**: Gewerbliche Einkünfte liegen nur dann vor, wenn eine Tätigkeit nicht bereits zu den spezielleren Einkünften aus **Land- und Forstwirtschaft** (§ 21 EStG) oder aus **selbständiger Arbeit** (§ 22 EStG) zählt (vgl § 23 Z 1 letzter Satz EStG).
- Keine gewerblichen Einkünfte liegen außerdem vor, wenn eine Tätigkeit in der **bloßen Verwaltung eigenen Vermögens** besteht. Eine solche Vermögensverwaltung führt zu Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG) oder aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG).

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG):

- **Bezüge** und **sonstige Vorteile** aus einem bestehenden oder früheren **Dienstverhältnis** iSd § 47 Abs 2 EStG (Arbeitslohn oder Firmenpension).
- **Pensionen** aus der gesetzlichen Sozialversicherung, unabhängig davon, ob die pensionsbegründende Tätigkeit eine nichtselbständige oder betriebliche Tätigkeit war.
- Bezüge von (abgesehen von einer allfälligen Weisungsfreiheit) im Dienstvertrag tätiger **Gesellschafter-Geschäftsführer** von Kapitalgesellschaften **ohne wesentlicher Beteiligung (bis zu 25 %)**.
- **Bezüge** bestimmter **politischer Funktionäre** (zB Abgeordnete zum Nationalrat).

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG):

- **Gewinnanteile** (Dividenden), **Zinsen** und **sonstige Bezüge** aus Aktien bzw Anteilen an **Kapitalgesellschaften** (AG und GmbH) und Genossenschaften.
- **Gewinnanteile** aus der Beteiligung als **echter stiller Gesellschafter**.
- **Zinsen** aus **sonstigen Kapitalforderungen** (Sparbücher, Anleihen, Privatdarlehen).
- **Versicherungsleistungen** aus Lebens- und Rentenversicherungen, wenn die Laufzeit weniger als 10 Jahre beträgt und keine laufende Prämienzahlung erfolgt.
- **Zuwendungen** von **Privatstiftungen** an **Begünstigte** und Letztbegünstigte.

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG):

- **Vermietung** von **unbeweglichem Vermögen**.
- **Verpachtung** von **Unternehmen**.
- **Entgeltliche Überlassung** von **Rechten** (insbesondere Lizenzen aus der Einräumung des Werknutzungsrechtes iSd UrhG).

Achtung: Werden im Zuge der Vermietung von Räumlichkeiten weitere Dienstleistungen erbracht (zB die Zurverfügungstellung von Bettwäsche oder Reinigungsleistungen), dann liegt keine bloß vermögensverwaltende Tätigkeit sondern ein Gewerbebetrieb vor.

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Sonstige Einkünfte (§ 29 EStG):

- **Wiederkehrende Bezüge:** Darunter fallen Renten einschließlich Gegenleistungsrenten, nicht aber auch Unterhaltsrenten.
- **Spekulationsgeschäfte** iSd § 30 EStG.
- **Beteiligungsveräußerungen** iSd § 31 EStG.
- **Leistungen:** Insbesondere die gelegentliche Vermittlung oder Vermietung von beweglichem Vermögen.
- **Funktionsgebühren** jener politischer Funktionäre, die nicht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen (zB Kammerfunktionäre).

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Spekulationsgeschäfte iSd § 30 EStG:

Der Gewinn aus der **Veräußerung von Privatvermögen** unterliegt grundsätzlich nicht der ESt. Anderes gilt ausnahmsweise dann, wenn

- **Grundstücke** innerhalb von **zehn Jahren** seit der Anschaffung, bzw
- **andere Wirtschaftsgüter** innerhalb von **einem Jahr** seit der Anschaffung

veräußert werden. Man spricht dann von „**Spekulationsgeschäften**“.

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Spekulationsgeschäfte iSd § 30 EStG:

- Steuerpflichtig ist die lediglich die **Differenz** zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungs- und Werbungskosten andererseits (§ 30 Abs 4 EStG).
- Bei **unentgeltlichem Erwerb** wird für Zwecke des Fristenlaufs und der Ermittlung der Anschaffungskosten auf den entgeltlichen Erwerb des Rechtsvorgängers abgestellt (§ 30 Abs 1 EStG).
- Die **Motive** der Veräußerung sind unbeachtlich.

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Spekulationsgeschäfte iSd § 30 EStG:

- Eine **Befreiung** besteht für die Veräußerung von Eigenheimen, wenn diese dem Veräußerer mindestens 2 Jahre als **Hauptwohnsitz** gedient haben (§ 30 Abs 2 EStG) sowie für selbst hergestellte Gebäude.
- Ebenfalls eine **Befreiung** besteht dann, wenn die gesamten Spekulationsgeschäfte eines Kalenderjahres die **Freigrenze von EUR 440,--** nicht übersteigen (§ 30 Abs 4 EStG).
- Bei unbebautem Grund und Boden mindern sich die Einkünfte nach 5 Jahren um je 10 % pa (§ 30 Abs 4 EStG).

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Beteiligungsveräußerungen iSd § 31 EStG:

- Veräußerungen von Anteilen an **Kapitalgesellschaften** unterliegen der ESt, wenn der Veräußerer **innerhalb der letzten fünf Jahre** zu **irgendeinem Zeitpunkt** zu **mindestens einem Prozent** beteiligt war.
- Der Veräußerungsgewinn unterliegt jedoch nur dem **halben Durchschnittssteuersatz** (§ 37 Abs 4 Z 2 EStG).
- Veräußerungen **innerhalb eines Jahres** gelten nicht als Beteiligungsveräußerung, sondern als Spekulationsgeschäft und unterliegen deshalb dem vollen Steuersatz.

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Herr A ist Fleischwarenhändler. Er bezieht seine Produkte von inländischen Landwirten und verkauft sie an Supermarktketten weiter. Welche Einkünfte erzielt Herr A aus dieser Tätigkeit?

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Herr A ist Fleischwarenhändler. Er bezieht seine Produkte von inländischen Landwirten und verkauft sie an Supermarktketten weiter. Welche Einkünfte erzielt Herr A aus dieser Tätigkeit?

Lösung: Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG).

Das Vorliegen der Tatbestandsmerkmale der Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr kann in diesem Fall angenommen werden.

Keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG), weil Herr A keine Produkte aus eigener Tierzucht vertreibt.

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Frau B betreibt eine Apotheke. Welche Einkünfte erzielt Frau B aus dieser Tätigkeit?

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Frau B betreibt eine Apotheke. Welche Einkünfte erzielt Frau B aus dieser Tätigkeit?

Lösung: Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG).

Da die pharmazeutische Tätigkeit als Apothekerin nicht von der abschließenden Aufzählung der freien Berufe in § 22 Z 1 EStG erfasst ist, liegt hier keine zu Einkünften aus selbständiger Arbeit führende Tätigkeit vor.

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Herr C ist Facharzt für Urologie. Als zusätzliches Services können seine Patienten allfällig verschriebene Medikamente direkt in der von ihm in der Arztpraxis mitbetriebenen Hausapotheke beziehen. Welche Einkünfte erzielt Herr C aus seinen Tätigkeiten?

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Herr C ist Facharzt für Urologie. Als zusätzliches Services können seine Patienten allfällig verschriebene Medikamente direkt in der von ihm in der Arztpraxis mitbetriebenen Hausapotheke beziehen. Welche Einkünfte erzielt Herr C aus seinen Tätigkeiten?

Lösung: Einheitlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 Z 1 EStG).

Die Tätigkeit als Arzt ist von der Aufzählung der freien Berufe erfasst.

Die Hausapotheke ist eine untergeordnete Tätigkeit, die mit der Tätigkeit als Arzt in engem Zusammenhang steht und deshalb ebenfalls zu Einkünften aus selbständiger Arbeit führt.

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Frau D betreibt eine Autovermietung. Welche Einkünfte bezieht Frau D aus dieser Tätigkeit?

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Frau D betreibt eine Autovermietung. Welche Einkünfte bezieht Frau D aus dieser Tätigkeit?

Lösung: Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG).

Die Vermietung von beweglichen Gegenständen könnte zwar grundsätzlich zu Sonstigen Einkünften (§ 29 EStG) führen. Auf Grund der Subsidiarität der Nebeneinkunftsarten können solche jedoch nur dann Vorliegen, wenn nicht die Merkmale einer Haupteinkunftsart erfüllt sind.

Zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG) führt nur die Vermietung von unbeweglichem Vermögen. Zudem käme wiederum die Subsidiarität der Nebeneinkunftsarten zur Anwendung.

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Herr E hat den Lotto-Jackpot geknackt und EUR 1.000.000,-- gewonnen.
Zu Einkünften welcher Einkunftsart führt dieser Gewinn?

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Herr E hat den Lotto-Jackpot geknackt und EUR 1.000.000,-- gewonnen.
Zu Einkünften welcher Einkunftsart führt dieser Gewinn?

Lösung: Der Lotto-Gewinn fällt unter keine der sieben Einkunftsarten und ist daher nicht steuerpflichtig.

Auch die Sonstigen Einkünfte iSd § 29 EStG erfassen nur Einkünfte aus den dort ausdrücklich angeführten Tätigkeiten und stellen deshalb keinen generellen Auffangtatbestand dar.

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Frau F kauft im Jänner 2002 eine 1,5 % Beteiligung an der börsennotierten Telekom-AG. Auf Grund von Geldnöten verkauft sie bereits im Oktober 2002 wieder 0,4 %. Im Juni 2004 verkauft sie weitere 0,6 %. Die verbleibenden 0,5 % verkauft sie schließlich im April 2008. Zu welchen Einkünften führen diese Veräußerungen?

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Frau F kauft im Jänner 2002 eine 1,5 % Beteiligung an der börsennotierten Telekom-AG. Auf Grund von Geldnöten verkauft sie bereits im Oktober 2002 wieder 0,4 %. Im Juni 2004 verkauft sie weitere 0,6 %. Die verbleibenden 0,5 % verkauft sie schließlich im April 2008. Zu welchen Einkünften führen diese Veräußerungen?

Lösung: Verkauf von 0,4 % im Oktober 2002: Spekulationsgeschäft (§ 30 EStG; voller Steuersatz).
Verkauf von 0,6 % im Juni 2004: Beteiligungsveräußerung (§ 31 EStG), weil Frau A innerhalb der letzten 5 Jahren zu irgendeinem Zeitpunkt zu mindestens einem Prozent (1,1 %) an der Telekom-AG beteiligt war (halber Durchschnittssteuersatz).
Verkauf von 0,5 % im April 2008: Wieder Beteiligungsveräußerung (§ 31 EStG), weil Frau A innerhalb der letzten 5 Jahren zu irgendeinem Zeitpunkt (hier bis Juni 2004) zu mindestens einem Prozent (1,1 %) an der Telekom-AG beteiligt war (halber Durchschnittssteuersatz).

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Herr G arbeitet als Arzt im Linzer AKH. Frau H ist bei einer Hausverwaltung angestellt und in dieser Funktion für die Verwaltung mehrerer Zinshäuser zuständig. Welche Einkünfte beziehen Herr G und Frau H aus diesen Tätigkeiten?

Einkunftsarten



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Herr G arbeitet als Arzt im Linzer AKH. Frau H ist bei einer Hausverwaltung angestellt und in dieser Funktion für die Verwaltung mehrerer Zinshäuser zuständig. Welche Einkünfte beziehen Herr G und Frau H aus diesen Tätigkeiten?

Lösung: Beide beziehen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG).

Einkünfte aus selbständiger Arbeit liegen weder bei Herrn G noch bei Frau H vor, weil sie ihre Tätigkeiten in einem Dienstverhältnis und somit nicht selbstständig auf eigene Gefahr und Rechnung ausüben.



Einkünftezurechnung



Einkünftezurechnung

Zeitliche Einkünftezurechnung:

Die ESt wird für jedes Kalenderjahr getrennt ermittelt (**Abschnittsbesteuerung**).

Daher müssen auch die Einkünfte entsprechend zeitlich abgegrenzt werden.

Dabei gibt es zwei Alternativen:

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

Einkünftezurechnung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Zeitliche Einkünftezurechnung:

Wirtschaftliche Zuordnung: Zu einer wirtschaftlichen Zuordnung der Einkünfte zum jeweiligen Veranlagungszeitraum kommt es bei den betrieblichen Gewinnermittlungen nach § 4 Abs 1 und § 5 EStG.

Zu- und Abflussprinzip: Zu einer Zuordnung nach dem Zu- und Abflussprinzip kommt es bei der vereinfachten betrieblichen Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgabenrechnung (§ 4 Abs 3 EStG) und bei allen außerbetrieblichen Einkünften.

Einkünftezurechnung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Zeitliche Einkünftezurechnung:

Ausnahmen vom Zu- und Abflussprinzip:

- **Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben**, die kurze Zeit (bis zu 15 Tage) vor oder nach Ende eines Kalenderjahres vereinnahmt oder verausgabt werden, zählen zu jenem Kalenderjahr, zu dem sie wirtschaftlich gehören (§ 19 Abs 1 und 2 EStG).
- **Vorauszahlungen** (als Ausgaben) für Zinsen, Mieten und Beratungskosten sind auf den Zeitraum der Vorauszahlung zu verteilen, wenn sie nicht nur das laufende und das folgende Jahr betreffen (§ 19 Abs 3 EStG).

Einkünftezurechnung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Herr A ist Eigentümer eines Zinshauses. Im November 2008 lässt er das defekte Hausdach reparieren. Die Rechnung wird im Dezember 2008 gelegt. Die Bezahlung erfolgt im Jänner 2009. Wann ist der Aufwand steuerwirksam?

Einkünftezurechnung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Herr A ist Eigentümer eines Zinshauses. Im November 2008 lässt er das defekte Hausdach reparieren. Die Rechnung wird im Dezember 2008 gelegt. Die Bezahlung erfolgt im Jänner 2009. Wann ist der Aufwand steuerwirksam?

Lösung: Herr A erzielt außerbetriebliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Es kommt deshalb das Zu- und Abflussprinzip zur Anwendung. Da die Zahlung erst im Jänner 2009 erfolgt, ist sie erst im Jahr 2009 steuerwirksam.

Einkünftezurechnung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Da Herr A im Jahr 2009 bereits mit hohen Ausgaben rechnet, bezahlt er die für Jänner 2009 vereinbarte Reparatur der Haustüre bereits am 28. Dezember 2008 voraus. Wann ist der Aufwand erfolgswirksam?

Einkünftezurechnung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Da Herr A im Jahr 2009 bereits mit hohen Ausgaben rechnet, bezahlt er die für Jänner 2009 vereinbarte Reparatur der Haustüre bereits am 28. Dezember 2008 voraus. Wann ist der Aufwand erfolgswirksam?

Lösung: Die Zahlung erfolgt zwar kurze Zeit vor Beginn des Kalenderjahres 2009, da es sich aber um keine regelmäßig wiederkehrende Ausgabe handelt, ist sie schon im Jahr 2008 erfolgswirksam (§ 19 Abs 1 und 2 EStG).

Einkünftezurechnung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Frau B ist gewerbliche Einzelunternehmerin und ermittelt ihren Gewinn nach § 5 Abs 1 EStG. Im Dezember 2007 beliefert sie einen ihrer Kunden mit den von diesem bestellten Produkten für vereinbarte EUR 1.000,--. Die Rechnung dafür stellt sie erst im Jänner 2008 aus. Aufgrund von vorübergehenden Zahlungsschwierigkeiten erfolgt die Bezahlung des Kunden erst im Februar 2009. Wann sind die EUR 1.000,-- gewinnwirksam?

Einkünftezurechnung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Frau B ist gewerbliche Einzelunternehmerin und ermittelt ihren Gewinn nach § 5 Abs 1 EStG. Im Dezember 2007 beliefert sie einen ihrer Kunden mit den von diesem bestellten Produkten für vereinbarte EUR 1.000,--. Die Rechnung dafür stellt sie erst im Jänner 2008 aus. Aufgrund von vorübergehenden Zahlungsschwierigkeiten erfolgt die Bezahlung des Kunden erst im Februar 2009. Wann sind die EUR 1.000,-- gewinnwirksam?

Lösung: Frau B erzielt betriebliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb und ermittelt ihren Gewinn nach § 5 Abs 1 EStG. Zur zeitlichen Zurechnung der Einkünfte kommt es daher nach der wirtschaftlichen Zuordnung dann, wenn die durchsetzbare Forderung entstanden ist. Das war bereits im Dezember 2007.

Einkünftezurechnung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Herr C ist Steuerberater und ermittelt seinen Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG. Im Jahr 2009 erhält er Honorarzahlen in der Höhe von EUR 50.000,-- für Beratungsleistungen, die er bereits im Jahr 2008 erbracht hat, EUR 300.000,-- für Beratungsleistungen im Jahr 2009 sowie weitere EUR 20.000,-- Vorauszahlungen für Leistungen, die Herr C erst 2010 erbringen wird. Wann sind die Honorarzahlen erfolgswirksam?

Einkünftezurechnung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Herr C ist Steuerberater und ermittelt seinen Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG. Im Jahr 2009 erhält er Honorarzahlen in der Höhe von EUR 50.000,-- für Beratungsleistungen, die er bereits im Jahr 2008 erbracht hat, EUR 300.000,-- für Beratungsleistungen im Jahr 2009 sowie weitere EUR 20.000,-- Vorauszahlungen für Leistungen, die Herr C erst 2010 erbringen wird. Wann sind die Honorarzahlen erfolgswirksam?

Lösung: Da bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG das Zu- und Abflussprinzip zur Anwendung kommt, sind alle Honorarzahlen in der Höhe von insgesamt EUR 370.000,-- im Jahr 2009 erfolgswirksam.

Bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG wären hingegen nur EUR 300.000,-- im Jahr 2009 erfolgswirksam.

Einkünftezurechnung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Persönliche Einkünftezurechnung:

Die Einkünfte aus einer Einkunftsquelle sind demjenigen persönlich zuzuordnen, der die Einkunftsquelle **bewirtschaftet** und **über diese verfügen kann**. Das ist in der Regel der Eigentümer.

Wird eine Einkunftsquelle entgeltlich **vermietet** oder **verpachtet**, dann verfügt sowohl der Eigentümer als auch der Mieter bzw Pächter über eine eigenständige Einkunftsquelle.

Bei unentgeltlichem **Fruchtgenuss** hat nur der Fruchtgenussberechtigte (Fruchtnießer) eine Einkunftsquelle.

Der **Erbe** tritt ertragsteuerlich bereits mit dem Todestag und nicht erst zum Zeitpunkt der zivilrechtlichen Einantwortung in dessen Rechtsposition ein. Dem **Legatar** ist eine Einkunftsquelle hingegen erst nach deren Übertragung durch den Erben zuzurechnen.



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Einkünfteermittlung

Einkünfteermittlung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Bei der **Ermittlung der Einkünfte** ist gemäß § 2 Abs 4 EStG zu unterscheiden zwischen den

- **betrieblichen Einkunftsarten**, wo es zu sogenannten „**Gewinnermittlung**“ (§§ 4 bis 14 EStG) kommt und den
- **außerbetrieblichen Einkunftsarten**, wo es zur Ermittlung des **Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten** (§§ 15 und 16 EStG) kommt.



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Gewinnermittlung

Gewinnermittlung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Bei den betrieblichen Einkunftsarten ergeben sich die Einkünfte aus dem Gewinn. Das EStG sieht dafür folgende **Gewinnermittlungsarten** vor:

- **Betriebsvermögensvergleich** nach **§ 5 EStG** für nach § 189 UGB rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende.
- **Betriebsvermögensvergleich** nach **§ 4 Abs 1 EStG** für nach § 125 BAO buchführungspflichtige Landwirte und freiwillig Buchführende.
- **Einnahmen-Ausgabenrechnung** nach **§ 4 Abs 3 EStG**, wenn keine Buchführungspflicht besteht, vor allem für Unternehmer mit Einkünften aus selbständiger Arbeit.
- **Pauschalierungen** (Durchschnittssätze) nach **§ 17 EStG** für Betriebsausgaben (Teilpauschalierungen) oder den gesamten Gewinn (Vollpauschalierungen).

Gewinnermittlung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Bei den betrieblichen Einkunftsarten ergeben sich die Einkünfte aus dem Gewinn. Das EStG sieht dafür folgende **Gewinnermittlungsarten** vor:

- **Betriebsvermögensvergleich** nach **§ 5 EStG** für nach § 189 UGB rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende.
 - **Betriebsvermögensvergleich** nach **§ 4 Abs 1 EStG** für nach § 125 BAO buchführungspflichtige Landwirte und freiwillig Buchführende.
 - **Einnahmen-Ausgabenrechnung** nach **§ 4 Abs 3 EStG**, wenn keine Buchführungspflicht besteht, vor allem für Unternehmer mit Einkünften aus selbständiger Arbeit.
 - **Pauschalierungen** (Durchschnittssätze) nach **§ 17 EStG** für Betriebsausgaben (Teilpauschalierungen) oder den gesamten Gewinn (Vollpauschalierungen).
- } Bilanz

Gewinnermittlung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Bei den betrieblichen Einkunftsarten ergeben sich die Einkünfte aus dem Gewinn. Das EStG sieht dafür folgende **Gewinnermittlungsarten** vor:

- **Betriebsvermögensvergleich** nach **§ 5 EStG** für nach **§ 189 UGB** rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende.
 - **Betriebsvermögensvergleich** nach **§ 4 Abs 1 EStG** für nach **§ 125 BAO** buchführungspflichtige Landwirte und freiwillig Buchführende.
 - **Einnahmen-Ausgabenrechnung** nach **§ 4 Abs 3 EStG**, wenn keine Buchführungspflicht besteht, vor allem für Unternehmer mit Einkünften aus selbständiger Arbeit.
 - **Pauschalierungen** (Durchschnittssätze) nach **§ 17 EStG** für Betriebsausgaben (Teilpauschalierungen) oder den gesamten Gewinn (Vollpauschalierungen).
- } **Bilanz**
- } **keine Bilanz**

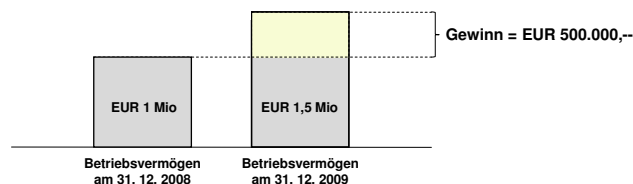
Gewinnermittlung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Betriebsvermögensvergleich nach **§ 4 Abs 1** und **§ 5 Abs 1 EStG** kommt es zur **Ermittlung des Unterschiedsbetrages** zwischen

- dem Betriebsvermögen am Ende des Wirtschaftsjahres und
- dem Betriebsvermögen am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres



Entnahmen aus dem Betrieb für den privaten Bereich sind hinzuzurechnen.

Einlagen aus dem privaten Bereich in den Betrieb sind abzuziehen.

Gewinnermittlung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Gewinnermittlung nach § 5 EStG:

Die Gewinnermittlung nach § 5 EStG erfasst

- **Gewerbetreibende** (Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 23 EStG), die
- nach UGB **rechnungslegungspflichtig** sind.

Land- und Forstwirte (§ 21 EStG) sowie **selbständig Tätige (§ 22 EStG)** kommen daher für eine Gewinnermittlung nach § 5 EStG nicht in Betracht.

Gewinnermittlung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB besteht

- **unabhängig vom Umsatz** für **Kapitalgesellschaften** und **kapitalistische Personengesellschaften** (insbesondere GmbH & Co KG).
- **abhängig vom Umsatz** für alle **sonstigen Unternehmer (Einzelunternehmer, Personengesellschaften)**, die mehr als **EUR 700.000,-- (RÄG 2010)** Umsatzerlöse im Geschäftsjahr erzielen.

Ausgenommen sind Angehörige **freier Berufe, Land- und Forstwirte** und **außerbetriebliche Tätigkeiten**.

Die umsatzabhängige Rechnungslegungspflicht tritt erst dann ein, wenn der Schwellenwert von EUR 700.000,-- **zweimal hintereinander** (nachhaltig) überschritten wird und sodann ein **Pufferjahr** abgelaufen ist. Erreicht der Umsatzerlös hingegen einmalig den Schwellenwert von EUR 1.000.000,--, so tritt die Rechnungslegungspflicht sofort im folgenden Geschäftsjahr ohne Verstreichen eines Pufferjahres ein.

Gewinnermittlung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Gewinnermittlung nach § 5 EStG:

- Rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende müssen bereits nach dem UGB eine Bilanz erstellen. Aus Vereinfachungsgründen sind die für die UGB-Bilanz maßgeblichen Rechnungslegungsvorschriften auch für die Steuerbilanz maßgeblich (**Maßgeblichkeitsprinzip**).
- Steuerliche Vorschriften gehen nur vor, wenn sie zwingend von den UGB-Grundsätzen abweichen.
- Abweichungen der Steuerbilanz werden in einer sogenannten **Mehr-Weniger-Rechnung** (§ 44 Abs 2 EStG) dargestellt.

Gewinnermittlung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG:

Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG erfasst

- **Land- und Forstwirte**, die **nach § 125 BAO buchführungspflichtig** sind (Umsatz von mehr als EUR 400.000,-- oder Einheitswert von mehr als EUR 150.000,--).
- betrieblich tätige Steuerpflichtige, die **freiwillig Bücher führen** (Gewerbetreibende, Land- und Forstwirte und sonstige selbständig Tätige, die die jeweiligen Rechnungslegungs- bzw Buchführungsgrenzen unterschreiten, sowie alle Freiberufler).

Gewinnermittlung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Wesentliche Unterschiede zwischen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 und § 5 EStG:

- **Grund und Boden:** Grund und Boden ist nur in die Gewinnermittlung nach § 5 EStG einzubeziehen. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG sind Gewinne und Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden des **Anlagevermögens** nicht zu berücksichtigen (§ 4 Abs 1 letzter Satz EStG). Im Falle einer Veräußerung innerhalb von 10 Jahren ab Anschaffung liegt allerdings ein **Spekulationsgeschäft** (§ 30 EStG) vor. Wertänderungen bzw Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von auf Grund und Boden befindlichen **Gebäuden** sind hingegen auch nach § 4 Abs 1 EStG steuerwirksam.
- **Umfang des Betriebsvermögens:** Nach § 4 Abs 1 EStG wird nur notwendiges Betriebsvermögen erfasst, nach § 5 EStG auch **gewillkürtes Betriebsvermögen**.

Gewinnermittlung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Wesentliche Unterschiede zwischen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 und § 5 EStG:

- **Bewertung des Betriebsvermögens:** Für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG gelten nur die steuerlichen Bewertungsvorschriften des § 6 EStG. Dagegen gelten nach § 5 EStG die unternehmensrechtlichen Bewertungsvorschriften nach dem UGB, sofern die steuerliche Bewertung nicht zwingend vorgeht.
- **Abweichendes Wirtschaftsjahr:** Bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG kann ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr gewählt werden. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG ist dies nur für buchführungspflichtige Landwirte möglich (§ 2 Abs 5 ff EStG).

Gewinnermittlung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Wesentliche Unterschiede zwischen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 und § 5 EStG:

- **Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten** sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG zwingend zu bilden.
- **Unterschiedliche Ergebnisse der Gewinnermittlungsarten:** Der unterschiedliche Umfang des Betriebsvermögens (gewillkürtes Betriebsvermögen), die gewinnwirksame Berücksichtigung von Wertschwankungen von Grund und Boden, die Bildung von Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten sowie die teilweise abweichende Bewertung des Betriebsvermögens können zu unterschiedlichen Ergebnissen der beiden Gewinnermittlungsarten führen.

Gewinnermittlung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Einnahmen-Ausgabenrechnung nach § 4 Abs 3 EStG:

Eine Einnahmen-Ausgabenrechnung ist zulässig:

- **Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft:** Bis zu einem Umsatz von EUR 400.000,-- bzw einem Einheitswert des Betriebs von bis zu EUR 150.000,-- (§ 125 BAO).
- **Einkünfte aus selbständiger Arbeit:**
 - **Freiberufler:** Immer zulässig unabhängig von Umsatzgrenzen
 - **sonstige Selbständige:** bis Umsatz 700.000,--, danach § 4 Abs 1 wegen § 124 BAO iVm § 189 UGB
- **Einkünfte aus Gewerbebetrieb:** Bis zu einem Umsatz von EUR 700.000,-- (§ 5 EStG iVm § 189 UGB).

Gewinnermittlung



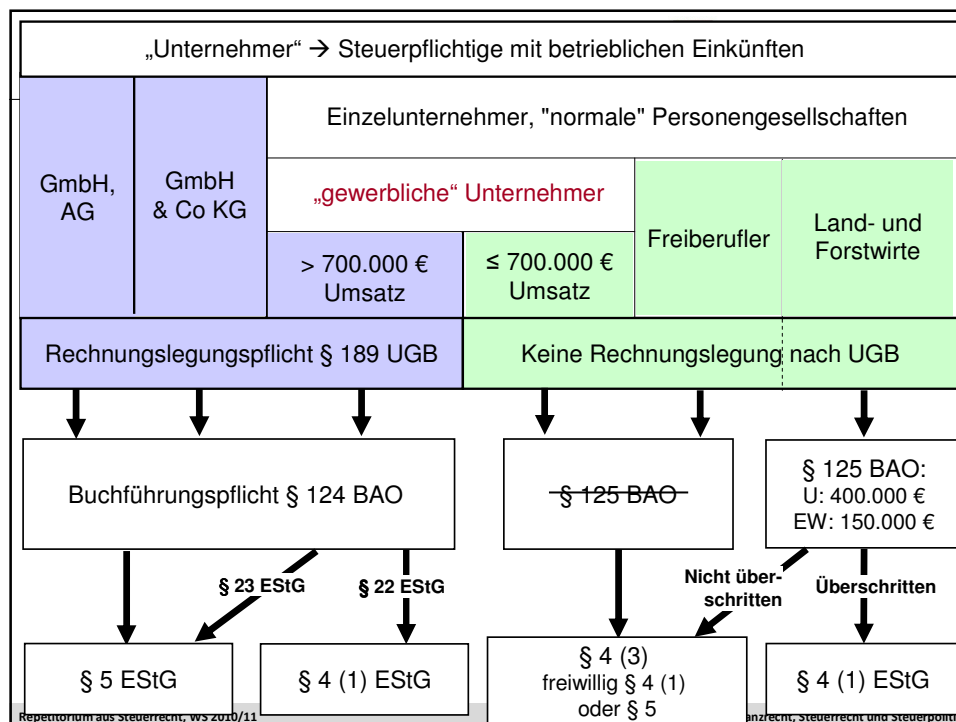
JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Einnahmen-Ausgabenrechnung nach § 4 Abs 3 EStG:

Besonderheiten gegenüber der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG:

- Für **Einnahmen** und **Ausgaben** gilt (wie im Bereich der außerbetrieblichen Einkünfte) das Zu- und Abflussprinzip (§ 19 Abs 1 und 2 EStG).
- Der Einkauf und Verkauf von Wirtschaftsgütern des **Umlaufvermögens** wird erst im Zeitpunkt der Bezahlung als gewinnmindernde Betriebsausgabe bzw gewinnerhöhende Betriebseinnahme behandelt (dagegen bei Vermögensvergleich gewinnneutral).

ABER: Anlagevermögen wird nur mit der **AfA** (§ 7 EStG) gewinnwirksam, allenfalls auch mit der außergewöhnlichen Abnutzung (statt einer Teilwertabschreibung). Hier gilt das Zu- und Abflussprinzip nicht. Im Wesentlichen wird daher das Anlagevermögen gleich behandelt wie bei einem Vermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG.



Gewinnermittlung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

	§ 5 EStG	§ 4 Abs 1 EStG	§ 4 Abs 3 EStG	Pauschalierung
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	—	EW >150.000 Umsätze >400.000 (§ 125 BAO) oder freiwillig	Falls keine § 4/1-Ermittlung	Teilpauschalierung bei EW <150.000 EUR Vollpauschalierung bei EW <65.500 EUR
Selbständige Einkünfte	—	Umsätze > 700.000 (§ 189 UGB iVm § 124 BAO) Freie Berufe: Nur freiwillig	Falls keine § 4/1- Ermittlung	Teilpauschalierung bei Umsätzen <220.000 EUR
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	Bei Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB oder freiwillig gem § 5 Abs 2	Freiwillig, wenn keine Rechnungslegungspflicht	Falls keine Rechnungslegungspflicht	Teilpauschalierung bei Umsätzen <220.000 EUR <u>Vollpauschalierung bis zu bestimmten Umsatzgrenzen</u>

Repetitorium aus Steuerrecht, WS 2010/11

Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik

Gewinnermittlung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Frau A betreibt seit Jänner 2009 ein Kleiderwarengeschäft. Im ersten Jahr erzielt sie einen Umsatzerlös von EUR 600.000,-. Im Jahr 2010 kann sie den Umsatzerlös auf EUR 1.100.000,- erhöhen. Nach welchen Ermittlungsarten kann bzw muss Frau A ihre Einkünfte in den Jahren 2009, 2010, 2011 und 2012 ermitteln?

Repetitorium aus Steuerrecht, WS 2010/11

Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik

Gewinnermittlung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Frau A betreibt seit Jänner 2009 ein Kleiderwarengeschäft. Im ersten Jahr erzielt sie einen Umsatzerlös von EUR 600.000,--. Im Jahr 2010 kann sie den Umsatzerlös auf EUR 1.100.000,-- erhöhen. Nach welchen Ermittlungsarten kann bzw muss Frau A ihre Einkünfte in den Jahren 2009, 2010, 2011 und 2012 ermitteln?

Lösung: Das Kleiderwarengeschäft führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb. Als Einzelunternehmerin unterliegt Frau A der umsatzabhängigen Rechnungslegungspflicht. Im Jahr 2009 ist sie keinesfalls rechnungslegungspflichtig und kann daher ihren Gewinn nach § 4 Abs 3 oder bei freiwilliger Buchführung nach § 4 Abs 1 EStG ermitteln. Dasselbe gilt für das Jahr 2010. Auf Grund des Erreichens des Schwellenwertes von EUR 1.000.000,-- im Jahr 2010 ist Frau A ohne Pufferjahr im Jahr 2011 rechnungslegungspflichtig. Sie muss daher ihren Gewinn zwingend nach § 5 EStG ermitteln. Dasselbe gilt für das Jahr 2011.

Gewinnermittlung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Herr B ist seit 2009 eigenständiger Rechtsanwalt. In den Jahren 2009 und 2010 erwirtschaftet er Umsatzerlöse von ca EUR 800.000,--. Wie kann bzw muss Herr B seine Einkünfte in den Jahren 2009, 2010, 2011 und 2012 ermitteln?

Gewinnermittlung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Herr B ist seit 2009 eigenständiger Rechtsanwalt. In den Jahren 2009 und 2010 erwirtschaftet er Umsatzerlöse von ca EUR 800.000,-. Wie kann bzw muss Herr B seine Einkünfte in den Jahren 2009, 2010, 2011 und 2012 ermitteln?

Lösung: Als Rechtsanwalt erzielt Herr B Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Eine Gewinnermittlung nach § 5 EStG kommt daher für ihn keinesfalls in Betracht. Zudem wäre er als Freiberufler auch von der umsatzabhängigen Rechnungslegungspflicht des § 189 UGB ausgenommen.

Als Freiberufler muss er auch keinesfalls nach § 125 BAO Bücher führen, sondern kann dies allenfalls freiwillig tun.

Er kann daher seinen Gewinn in allen Jahren nach § 4 Abs 3 bzw bei freiwilliger Buchführung nach § 4 Abs 1 EStG ermitteln.

Gewinnermittlung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Wechsel der Gewinnermittlungsart (§ 4 Abs 10 EStG):

Wechselt der Steuerpflichtige die Gewinnermittlungsart, muss durch **Zu-** oder **Abschläge** sichergestellt werden, dass es weder zur **Nicht-** noch zur **Doppelterfassung** gewinnwirksamer Vorgänge kommt.

Das führt zu einem **Übergangsgewinn** oder **Übergangsverlust** am Übergangsstichtag.

Gewinnermittlung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Wechsel der Gewinnermittlungsart (§ 4 Abs 10 EStG):

Gewillkürtes Betriebsvermögen: Bei einem Wechsel von § 5 auf § 4 Abs 1 bzw § 4 Abs 3 EStG gilt das **gewillkürte Betriebsvermögen** als entnommen.

Grund und Boden:

- Bei einem Wechsel von § 4 Abs 1 bzw § 4 Abs 3 auf § 5 EStG sind Wertveränderungen vor dem Wechsel nicht steuerwirksam. Der Teilwert des Grund und Bodens ist für den Zeitpunkt des Wechsels festzusetzen.
- Bei einem umgekehrten Wechsel von § 5 auf § 4 Abs 1 bzw § 4 Abs 3 EStG sind hingegen die Wertveränderungen vor dem Wechsel steuerwirksam. Wertzuwächse (stille Reserven) sind entweder sofort zu versteuern oder können einer unversteuerten Rücklage zugeführt werden und sind erst bei der späteren Veräußerung zu versteuern, wenn die Wertzuwächse dann noch vorhanden sind.

Gewinnermittlung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Die Gewerbetreibende Frau A, die bisher ihren Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG ermittelt hat, wechselt mit Jahresbeginn 2009 auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG. Im Dezember 2008 hat sie Waren um EUR 10.000,- bezogen und bezahlt, die zu Jahresbeginn noch im Lagerbestand waren. Außerdem hat sie ebenfalls im Dezember 2008 Vorauszahlungen in der Höhe von EUR 5.000,- für Waren geleistet, die erst 2009 geliefert werden. Schließlich hat Frau A im Dezember selbst Vorauszahlungen von EUR 3.000,- für Waren erhalten, die sie erst 2009 liefern wird.

Gewinnermittlung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Die Gewerbetreibende Frau A, die bisher ihren Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG ermittelt hat, wechselt mit Jahresbeginn 2009 auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG. Im Dezember 2008 hat sie Waren um EUR 10.000,- bezogen und bezahlt, die zu Jahresbeginn noch im Lagerbestand waren. Außerdem hat sie ebenfalls im Dezember 2008 Vorauszahlungen in der Höhe von EUR 5.000,- für Waren geleistet, die erst 2009 geliefert werden. Schließlich hat Frau A im Dezember selbst Vorauszahlungen von EUR 3.000,- für Waren erhalten, die sie erst 2009 liefern wird.

Lösung: Die Bezahlung der Ware war nach § 4 Abs 3 EStG als Betriebsausgabe in voller Höhe gewinnmindernd (Abflussprinzip). Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG sind Waren zu aktivieren. Daher sind die sich noch im Lager befindlichen Waren zum Wechselstichtag mit EUR 10.000,- gewinnerhöhend zu aktivieren.

Für die Vorauszahlungen von EUR 5.000,- gilt das gleiche, sie sind ebenfalls gewinnerhöhend zu aktivieren.

Die selbst erhaltenden Vorauszahlungen von EUR 3.000,- waren bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG Betriebseinnahmen. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG müssen sie hingegen passiviert werden.

Der Wechsel der Gewinnermittlungsart führt daher insgesamt zu einem Übergangsgewinn von EUR 12.000,-
(=10.000+5.000-3.000).



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Betriebsveräußerung

Betriebsveräußerung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Betriebsveräußerung (§ 24 EStG):

Bei den betrieblichen Einkunftsarten wird neben der Veräußerung von einzelnen Gegenständen des Betriebsvermögens auch die **Veräußerung des Betriebes** der ESt unterworfen.

Da die Veräußerung des Betriebes jedoch **begünstigt** sein kann, ist der Gewinn aus der Betriebsveräußerung von den laufenden Gewinnen abzugrenzen.

Betriebsveräußerung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Betriebsveräußerung (§ 24 EStG):

Unter die Betriebsveräußerung nach § 24 EStG fallen

- die **Veräußerung** oder **Aufgabe** des **ganzen Betriebes**,
- die **Veräußerung** oder **Aufgabe** eines **Teilbetriebes**,
- die **Veräußerung** eines **Mitunternehmeranteils**.

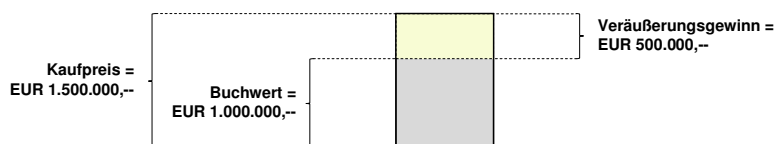
Betriebsveräußerung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Betriebsveräußerung (§ 24 EStG):

Bei der Veräußerung hat der Veräußerer den erzielten Kaufpreis den Buchwerten gegenüberzustellen:



Bei der Aufgabe ist für einzelne veräußerte Wirtschaftsgüter der Veräußerungserlöse bzw für nicht veräußerte Wirtschaftsgüter der **gemeine Wert** im Zeitpunkt der Aufgabe mit den Buchwerten gegenüberzustellen.

Betriebsveräußerung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Betriebsveräußerung (§ 24 EStG):

Für die Betriebsveräußerung gibt es folgende **Steuerbegünstigungen**:

- **Verteilungsbegünstigung** (§ 37 Abs 2 Z 1 EStG): Die Veräußerungsgewinn kann auf Antrag auf drei Jahre verteilt werden, wenn der Betrieb seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerb mindestens sieben Jahre bestanden hat.
- **Hälftesteuersatz** (§ 37 Abs 5): Der Steuersatz für den Veräußerungsgewinn ermäßigt sich aus sozialen Erwägungen auf Antrag auf die Hälfte des Durchschnittssteuersatzes bemessen vom gesamten Einkommen, wenn der Betrieb mindestens sieben Jahre bestanden hat und deshalb veräußert wird, weil der Steuerpflichtige
 - verstorben ist,
 - erwerbsunfähig ist (und deshalb den Betrieb nicht mehr fortführen kann) oder
 - das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.

Betriebsveräußerung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Betriebsveräußerung (§ 24 EStG):

Für die Betriebsveräußerung gibt es folgende **Steuerbegünstigungen**:

- **Steuerfreibetrag** (§ 24 Abs 4 EStG): Steuerpflichtigen, die weder die Verteilungsbegünstigung noch den Hälftesteuersatz beantragen, steht ein Freibetrag von EUR 7.300,-- zu. Der Veräußerungsgewinn ist dann nur insofern steuerpflichtig, als er diesen Freibetrag übersteigt.
- **Anrechnung der Erbschafts- und Schenkungssteuer** (§ 24 Abs 5 EStG): Wurde der Betrieb von Todes wegen oder durch Schenkung erworben und innerhalb von drei Jahren nach der Einantwortung bzw Übergabe veräußert, dann wird die ESt um die auf die stillen Reserven entfallende ErbSchSt gekürzt.
- **Hauptwohnsitzbefreiung** (§ 24 Abs 6 EStG): Hat der Steuerpflichtige seinen Hauptwohnsitz im Betriebsgebäude, dann bleiben die auf das Gebäude entfallenden stillen Reserven im Falle einer Betriebsaufgabe unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei.



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Verlustausgleich und -abzug

Verlustrausgleich und -abzug



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Verlustrausgleich:

Verluste, die in einer Besteuerungsperiode im Rahmen einer der Einkunftsarten erzielt werden, können grundsätzlich in der betreffenden Besteuerungsperiode mit positiven Einkünften anderer Einkunftsarten **ausgeglichen** werden.

Nicht berücksichtigt werden allerdings Verluste, die ohne Zusammenhang mit einer der Einkunftsarten erzielt wurden, wie insbesondere Verluste aus **Liebhaberei** oder von **im Privatvermögen gehaltenen Wirtschaftsgütern**.

Verluste aus **Leistungen, Spekulationsgeschäften** und **Beteiligungsveräußerungen** dürfen jeweils nur mit solchen Überschüssen ausgeglichen werden.

Es ist zunächst ein **horizontaler Verlustrausgleich** innerhalb einzelner Einkunftsarten vorzunehmen, verbleibende Verluste sind sodann in einem **vertikalen Verlustrausgleich** mit positiven Ergebnissen anderer Einkunftsarten zu verrechnen. Dabei ist darauf zu achten, dass Verluste zunächst mit Einkünften zu verrechnen sind, die tariflich nicht begünstigt sind.

Verlustrausgleich und -abzug



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Verlustabzug (Verlustvortrag):

Verluste, die innerhalb einer Besteuerungsperiode nicht ausgeglichen werden können, dürfen unter bestimmten Voraussetzungen in die folgenden Jahre vorgetragen und sodann als **Sonderausgabe** vom Einkommen abgezogen werden.

§ 18 Abs 6 EStG beschränkt den Verlustvortrag auf **betriebliche** Verluste.

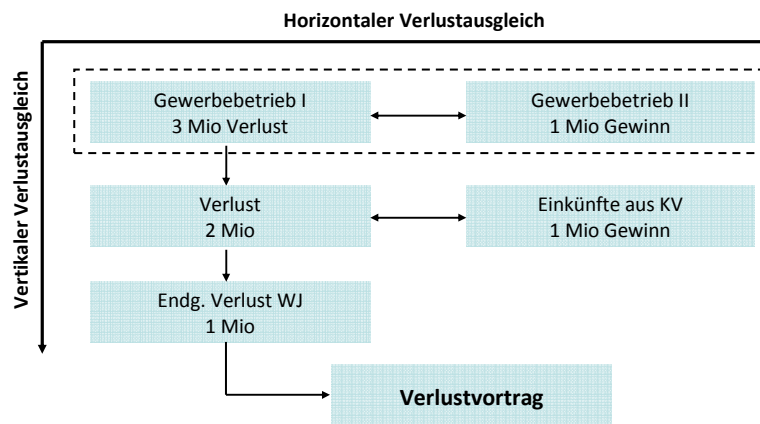
Bei den Gewinnermittlungsarten nach § 4 Abs 1 und § 5 EStG ist ein Verlustabzug zeitlich **unbegrenzt** möglich. Bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG hingegen nur innerhalb der ersten **3 Jahre** nach Entstehung des Verlustes (§ 18 Abs 7 EStG).

Verrechnungsgrenze: Vortragsfähige Verluste können nur im Ausmaß von **75 % des Gesamtbetrages der Einkünfte** abgezogen werden. Der verbleibende Verlust ist in die Folgejahre vortragsfähig.

Verlustrausgleich und -abzug



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU



Verlustrausgleich und -abzug



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Frau A erzielt EUR 90.000,-- Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Bei der Veräußerung eines erst kürzlich (vor einem Jahr) privat erworbenen Grundstücks hat sie einen Verlust von EUR 50.000,-- erwirtschaftet. Ebenfalls nicht besser ergeht es ihr bei der Veräußerung eines vor 11 Jahren erworbenen Grundstücks, das sie mit EUR 60.000,-- Verlust veräußert. Zudem hat sie bei ihrem Zinshaus einen Werbungskostenüberschuss von EUR 10.000,-- erzielt. Wie hoch ist das hieraus resultierenden Einkommen von Frau A?

Verlustausgleich und -abzug



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Frau A erzielt EUR 90.000,-- Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Bei der Veräußerung eines erst kürzlich (vor einem Jahr) privat erworbenen Grundstücks hat sie einen Verlust von EUR 50.000,-- erwirtschaftet. Ebenfalls nicht besser ergeht es ihr bei der Veräußerung eines vor 11 Jahren erworbenen Grundstücks, das sie mit EUR 60.000,-- Verlust veräußert. Zudem hat sie bei ihrem Zinshaus einen Werbungskostenüberschuss von EUR 10.000,-- erzielt. Wie hoch ist das hieraus resultierenden Einkommen von Frau A?

Lösung: Vertikaler Verlustausgleich: EUR 80.000,-- (=90.000-10.000).

Der Verlust von EUR 50.000,-- ist als Spekulationsverlust zu beurteilen, der nur mit Spekulationsgewinnen ausgleichsfähig wäre.

Der Verlust von EUR 60.000,-- stellt zwar keinen Spekulationsverlust dar, weil das Grundstück vor 11 Jahren erworben wurde. Da es als (nicht spekulationsverfanges) Privatvermögen aber nicht in Zusammenhang mit einer Einkunftsart steht, ist auch dieser Verlust unbeachtlich.

Verlustausgleich und -abzug



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Herr B erzielt im Jahr 2007 positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von EUR 200.000,-- und negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Höhe von EUR -400.000,--. Im Jahr 2008 erzielt er EUR 100.000,-- aus Gewerbebetrieb und ein ausgeglichenes Ergebnis von EUR 0,-- aus Vermietung und Verpachtung. Wie hoch ist das Einkommen von Herrn B in den Jahren 2007 und 2008?

Verlustausgleich und -abzug



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Herr B erzielt im Jahr 2007 positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von EUR 200.000,-- und negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Höhe von EUR -400.000,--. Im Jahr 2008 erzielt er EUR 100.000,-- aus Gewerbebetrieb und ein ausgeglichenes Ergebnis von EUR 0,-- aus Vermietung und Verpachtung. Wie hoch ist das Einkommen von Herrn B in den Jahren 2007 und 2008?

Lösung: Im Jahr 2007 ergibt der vertikale Verlustausgleich ein einen Verlustüberhang von EUR 200.000,--.

Da der Verlustüberhang aus dem Jahr 2007 von einer außerbetrieblichen Tätigkeit stammt, ist er nicht auf das Jahr 2008 vortragsfähig. Herr B hat daher im Jahr 2008 ein ungeschmälertes Einkommen von EUR 100.000,--.

Verlustausgleich und -abzug



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Frau C erzielt im Jahr 2007 positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Höhe von EUR 200.000,-- und negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von EUR -400.000,--. Im Jahr 2008 erzielt sie EUR 100.000,-- aus Vermietung und Verpachtung und ein ausgeglichenes Ergebnis von EUR 0,-- aus Gewerbebetrieb. Wie hoch ist das Einkommen von Frau C in den Jahren 2007 und 2008?



Übungsbeispiel:

Angabe: Frau C erzielt im Jahr 2007 positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Höhe von EUR 200.000,-- und negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von EUR -400.000,--. Im Jahr 2008 erzielt sie EUR 100.000,-- aus Vermietung und Verpachtung und ein ausgeglichenes Ergebnis von EUR 0,-- aus Gewerbebetrieb. Wie hoch ist das Einkommen von Frau C in den Jahren 2007 und 2008?

Lösung: Im Jahr 2007 ergibt der vertikale Verlustrausgleich ein einen Verlustüberhang von EUR 200.000,--.

Da der Verlustüberhang aus dem Jahr 2007 von betrieblichen Einkünften stammt, ist er auf das Jahr 2008 vortragsfähig und kann unter Berücksichtigung der Verrechnungsgrenze von 75 % der gesamten Einkünfte aus 2008 als Sonderausgabe vom Einkommen abgezogen werden. Frau C hat daher im Jahr 2008 ein Einkommen von EUR 25.000,--. Es verbleiben EUR 125.000,-- an vortragsfähigen Verlusten.



Personengesellschaften

Personengesellschaften



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Grundsätzliches zur Besteuerung von Personengesellschaften:

- Personengesellschaften (OG, KG einschließlich GmbH & Co KG, GesbR, EWIV, stille Gesellschaft) werden als solche weder durch das EStG noch durch das KStG besteuert (sie sind selbst keine Ertragsteuersubjekte).
- Trotzdem wird ihr Ergebnis ertragsteuerlich erfasst, in dem es den **Gesellschaftern anteilig** zur Besteuerung **zugerechnet** wird (**Durchgriffs-** oder **Transparenzprinzip**).

Personengesellschaften



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Grundsätzliches zur Besteuerung von Personengesellschaften:

- Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören gemäß § 23 Z 2 EStG auch Gewinnanteile der Gesellschafter von Personengesellschaften, bei denen die Gesellschafter als **Mitunternehmer** anzusehen sind.
- § 21 Abs 2 Z 2 und § 22 Z 3 EStG enthalten Parallelnormen für Personengesellschaften mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und Selbständiger Arbeit.
- Betrieblich tätige Personengesellschaften werden ertragsteuerlich als **Mitunternehmerschaften** bezeichnet.

Grundsätzliches zur Besteuerung von Personengesellschaften:

- Die **Gewinn-** und **Verlustanteile** werden den Mitunternehmern (Gesellschaftern) **unabhängig** von ihrem **tatsächlichen Zufluss** unmittelbar zugerechnet.
- Gesellschafter von Mitunternehmerschaften erzielen immer **betriebliche Einkünfte**, während Gesellschafter von Kapitalgesellschaften (insbesondere AG und GmbH) Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG) erzielen (es sei denn, die Beteiligung wird im Betriebsvermögen gehalten).

Voraussetzungen für die Annahme von Mitunternehmerschaft:

- **Unternehmerinitiative:** Möglichkeit an unternehmerischen Entscheidungen teilzunehmen (Geschäftsführungsbefugnis, Stimmrechte).
- **Unternehmerrisiko:** Gesellschaftsrechtliche oder wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg eines Betriebs (Gewinn- und Verlustbeteiligung, Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert, Haftung).

Rechtsfolgen bei Fehlen von Unternehmerinitiative oder -risiko:

- Kann ein Gesellschafter einer Personengesellschaft keine Unternehmerinitiative oder kein Unternehmerrisiko ausüben, so ist er ertragsteuerlich nicht als Mitunternehmer mit betrieblichen Einkünften sondern als **echter stiller Gesellschafter** mit **Einkünften aus Kapitalvermögen** gemäß § 27 Abs 1 Z 2 EStG zu beurteilen.
- **Verluste** sind dann **nicht steuerwirksam** und können nur mit späteren Gewinnen aus der echten stillen Gesellschaft ausgeglichen werden (§ 27 Abs 1 Z 2 letzter Satz EStG).

Leistungsbeziehungen:

Zu den betrieblichen Gewinnanteilen aus einer Mitunternehmerschaft gehören auch Vergütungen der Mitunternehmerschaft an die Privatsphäre eines Gesellschafters

- als Gegenleistung für das Erbringen von **Dienstleistungen**,
- für die **Hingabe von Darlehen** oder
- die **Überlassung von Wirtschaftsgütern**

bezogen haben (vgl §§ 21 Abs 2 Z 2, 22 Z 3 und 23 Z 2 EStG)

Personengesellschaften



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Leistungsbeziehungen:

Zwischenbetriebliche Leistungsbeziehungen zwischen dem Betrieb der Mitunternehmerschaft und einem selbständigen Gesellschafterbetrieb werden bei **Fremdüblichkeit** anerkannt.

Alle **anderen Leistungsbeziehungen** führen zu **Entnahmen** und **Einlagen**.

Personengesellschaften



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Sonderbetriebsvermögen:

Zum **Sonderbetriebsvermögen** zählen Wirtschaftsgüter, die im (wirtschaftlichen) **Eigentum eines Gesellschafters** stehen und dazu bestimmt sind, **dem Betrieb der Mitunternehmerschaft** (entgeltlich oder unentgeltlich) **zu dienen**.

Beispiel: Ein an die Mitunternehmerschaft vermietetes Grundstück des Gesellschafters.

Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Sonderbetriebsvermögen mindern als **Sonderbetriebsausgaben** den Gewinnanteil des betreffenden Gesellschafters.

Personengesellschaften



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Veräußerungen und Aufgabe eines Gesellschaftsanteils:

Die Veräußerung und Aufgabe der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft folgt den Regeln über die Betriebsveräußerung bzw Betriebsaufgabe (§ 24 EStG).

Personengesellschaften



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Außerbetriebliche (vermögensverwaltende) Personengesellschaften:

Auch Personengesellschaften können rein außerbetrieblich (vermögensverwaltend) tätig sein.

Bei diesen wird das Ergebnis in **analoger Anwendung von § 23 Z 2 EStG** ebenfalls den Gesellschaftern **direkt zugerechnet**.

Personengesellschaften



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Frau A und Herr B sind Rechtsanwälte. Zur zukünftigen Zusammenarbeit gründen sie die A-B-Rechtsanwälte-OG. Frau A betreibt außerdem als Einzelunternehmerin einen Büromöbelhandel, der die A-B-Rechtsanwälte-OG zu fremdüblichen Konditionen mit der erforderlichen Kanzleieinrichtung ausstattet. Welche Einkünfte erzielen Frau A und Herr B aus diesen Tätigkeiten?

Personengesellschaften



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Frau A und Herr B sind Rechtsanwälte. Zur zukünftigen Zusammenarbeit gründen sie die A-B-Rechtsanwälte-OG. Frau A betreibt außerdem als Einzelunternehmerin einen Büromöbelhandel, der die A-B-Rechtsanwälte-OG zu fremdüblichen Konditionen mit der erforderlichen Kanzleieinrichtung ausstattet. Welche Einkünfte erzielen Frau A und Herr B aus diesen Tätigkeiten?

Lösung: Die Gewinne der A-B-Rechtsanwälte-OG werden Frau A und Herrn B direkt zugerechnet und führen bei diesen zu Einkünften aus selbständiger Arbeit (§ 22 Z 3 EStG).

Da die Leistungsbeziehung (Kauf von Kanzleieinrichtung) zwischen dem Betrieb der Mitunternehmerschaft und dem Einzelbetrieb von Frau A (somit zwischenbetrieblich) zu fremdüblichen Konditionen erfolgt, ist sie anzuerkennen. Frau A bezieht daraus gewerbliche Einkünfte.



Übungsbeispiel:

Angabe: Frau C und Herr D betreiben gemeinsam eine Gemüsehandels-KG. Frau C besitzt außerdem ein Zinshaus, dessen Keller sie der Gemüsehandels-KG zu fremdüblichen Konditionen als Lagerraum vermietet. Welche Einkünfte erzielen Frau C und Herr D aus diesen Tätigkeiten?



Übungsbeispiel:

Angabe: Frau C und Herr D betreiben gemeinsam eine Gemüsehandels-KG. Frau C besitzt außerdem ein Zinshaus, dessen Keller sie der Gemüsehandels-KG zu fremdüblichen Konditionen als Lagerraum vermietet. Welche Einkünfte erzielen Frau C und Herr D aus diesen Tätigkeiten?

Lösung: Die Gewinne der Gemüsehandels-KG werden Frau C und Herrn D direkt zugerechnet und führen bei diesen zu Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG).

Da die Leistungsbeziehung (Miete von Lagerräumlichkeiten) zwischen dem Betrieb der Mitunternehmerschaft und der Privatsphäre von Frau C erfolgt, ist sie nicht anzuerkennen. Die von der Gemüsehandels-KG gezahlten Mietzinse erhöhen deshalb den Gewinnanteil von Frau C aus der Gemüsehandels-KG und führen somit ebenfalls zu gewerblichen Einkünften. Daran kann auch die Fremdüblichkeit des Mietzinses nichts ändern.



KESSt und Endbesteuerung

KESSt und Endbesteuerung



Kapitalertragsteuer (KESt):

Bei der Kapitalertragsteuer handelt es sich um eine Abzugssteuer, die **vom Schuldner der Kapitalerträge** einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wird.

Die KESt beträgt **25 %**.

Die KESt ist **keine eigenständige Steuer** sondern (wie die Lohnsteuer) bloß eine besondere Erhebungsform der ESt (Abzugssteuer).

Der KESt-Abzug setzt voraus, dass der Schuldner der Kapitalerträge im Inland ansässig ist.

KEST und Endbesteuerung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Kapitalertragsteuer (KESt):

Der KESt unterliegen insbesondere (vgl § 93 EStG):

- **Gewinnanteile** (Dividenden) aus Aktien an einer AG und Anteilen an einer GmbH.
- **Gewinnanteile** aus der Beteiligung als echter stiller Gesellschafter.
- **Zinserträge** aus Bankeinlagen und Forderungswertpapieren.

Damit unterliegen die wichtigsten Formen von Kapitalerträgen der KESt.

Nicht der KESt unterliegen hingegen Zinsen aus privaten Darlehensgeschäften.

KEST und Endbesteuerung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

KESt mit Endbesteuerungswirkung:

Endbesteuerung bedeutet, dass die ESt durch Zahlung der KESt **abgegolten** ist. Das gilt sowohl für das Privat- als auch das Betriebsvermögen. Mit der KESt endbesteuert sind gem § 97 Abs 1 EStG (bei natürlichen Personen!):

- **Gewinnanteile** (Dividenden) aus Aktien an einer AG und Anteilen an einer GmbH.
- **Zinserträge** aus Bankeinlagen und Forderungswertpapieren.

Gewinnanteile aus der Beteiligung als **echter stiller Gesellschafter** sind hingegen nicht endbesteuert. Sie unterliegen zwar der KESt, doch werden sie im Rahmen der Veranlagung mit dem normalen Tarif besteuert. Die bezahlte KESt wird dann auf die veranlagte ESt angerechnet.

KESt und Endbesteuerung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

KESt mit Endbesteuerungswirkung:

Soweit **Endbesteuerungswirkung** gegeben ist und somit die ESt durch KESt-Abzug als abgegolten gilt, sind die Kapitalerträge **bei der Berechnung der Einkommensteuer nicht zu berücksichtigen** (§ 97 Abs 3 EStG).

Steuerpflichtige, deren Tarifsteuer unter 25 % liegt, erhalten die KESt **auf Antrag** auf ihre persönliche ESt **angerechnet** bzw den übersteigenden Betrag **rückerstattet** (§ 97 Abs 4 EStG). Bei **Dividenden** erfolgt die Besteuerung dann mit dem **halben Durchschnittssteuersatz** (§ 37 Abs 4 EStG).

Aufwendungen im Zusammenhang mit endbesteuerten Kapitaleinkünften sind **nicht abzugsfähig** (§ 20 Abs 2 EStG). Auch bei der Einbeziehung in die Veranlagung ist ein Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten ausgeschlossen (§ 97 Abs 4 Z 1 EStG).

KESt und Endbesteuerung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

KESt ohne Endbesteuerungswirkung:

Ist mit Bezahlung der KESt **keine Endbesteuerungswirkung** verbunden (insbesondere bei Gewinnanteilen aus **echten stillen Gesellschaften**), dann stellt die KESt eine **Steuervorauszahlung** auf die zu veranlagende Einkommensteuer des Steuerpflichtigen dar.

Die KESt wird somit nach Ermittlung der Steuerschuld auf diese **angerechnet**.



Übungsbeispiel:

Angabe: Frau A hält eine Beteiligung an einer börsennotierten Bank-AG, die an sie nach Abzug von 25 % KESt eine Dividende von EUR 750.000,-- ausschüttet. Außerdem bezieht sie EUR 10.000,-- aus Vermietung und Verpachtung. Mit welchem Steuersatz sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu versteuern?



Übungsbeispiel:

Angabe: Frau A hält eine Beteiligung an einer börsennotierten Bank-AG, die an sie nach Abzug von 25 % KESt eine Dividende von EUR 750.000,-- ausschüttet. Außerdem bezieht sie EUR 10.000,-- aus Vermietung und Verpachtung. Mit welchem Steuersatz sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu versteuern?

Lösung: Die EUR 10.000,-- unterliegen einem Steuersatz von 0 % (§ 33 Abs 1 EStG), weil die EUR 750.000,-- Dividenden mit dem KESt-Abzug endbesteuert sind (§ 97 EStG) und deshalb auch keinen Einfluss auf die Progressionsberechnung haben.



Besteuerung von Geschäftsführern

Geschäftsführer



Besteuerung von Geschäftsführern von Gesellschaften:

Kapitalgesellschaften:

- Im **Dienstvertrag** tätige Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften beziehen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG), wenn sie als Fremdgeschäftsführer nicht bzw als Gesellschafter-Geschäftsführer **bis zu 25 %** an der Gesellschaft beteiligt sind. Ein allfälliger Ausschluss des Weisungsrechts ist unschädlich.
- Bei einer Beteiligung von **über 25 %** beziehen Gesellschafter-Geschäftsführer immer dann Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 Z 2 TS 2 EStG), wenn sie zwar weisungsfrei gestellt sind, ihr Beschäftigungsverhältnis sonst jedoch alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist.
- Im **Werkvertrag** tätige Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften beziehen hingegen unabhängig von einem allfälligen Beteiligungsausmaß immer Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 Z 2 TS 1 EStG).

Geschäftsführer



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Besteuerung von Geschäftsführern von Gesellschaften:

Personengesellschaften:

Als Geschäftsführer von Personengesellschaften kommen nur deren Gesellschafter in Betracht (Prinzip der Selbstorganschaft). Fremdgeschäftsführung ist deshalb ausgeschlossen (Ausnahme: EWIV).

Bezieht ein Gesellschafter von der Gesellschaft für die Geschäftsführungstätigkeit Vergütungen, so **erhöhen diese seinen Gewinnanteil** und führen zu betrieblichen Einkünften (§§ 21 Abs 2 Z 2, 22 Z 3 und 23 Z 2 EStG).



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

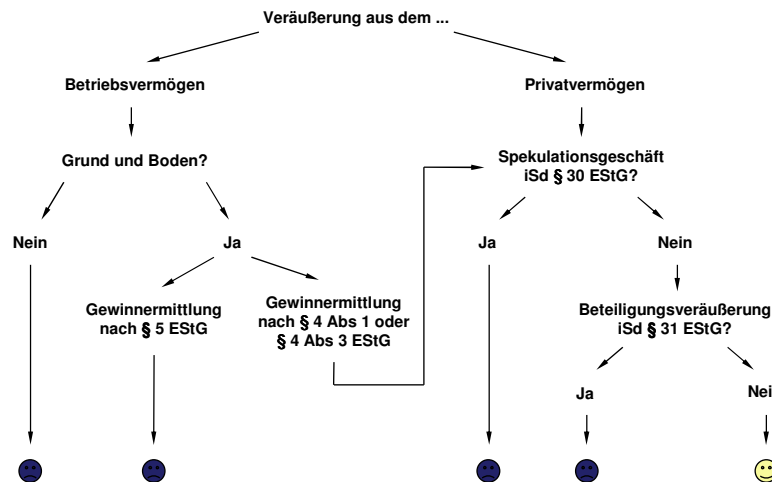
Veräußerungsgeschäfte

Veräußerungsgeschäfte



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Überblicksschema über die Besteuerung von Veräußerungsgeschäften:



Veräußerungsgeschäfte



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Veräußerungen von Beteiligungen an Gesellschaften:

Kapitalgesellschaften:

- Im **Betriebsvermögen** gehaltene Beteiligungen an Kapitalgesellschaften: Unabhängig von der Beteiligungshöhe und Beteiligungsdauer immer **betriebliche Einkünfte (§§ 21 bis 23 EStG)**.
- Im **Privatvermögen** gehaltene Beteiligungen an Kapitalgesellschaften:
 - **Spekulationsgeschäft (§ 30 EStG)**, wenn die Beteiligung innerhalb eines Jahres veräußert wird (unabhängig von der Beteiligungshöhe).
 - **Beteiligungsveräußerung (§ 31 EStG)**, wenn die Beteiligung innerhalb der letzten fünf Jahre zu irgendeinem Zeitpunkt mehr als 1 % betragen hat und die Spekulationsfrist bereits abgelaufen ist.
 - **Keine steuerpflichtigen Einkünfte**, wenn die Veräußerung weder ein Spekulationsgeschäft noch eine Beteiligungsveräußerung darstellt.

Veräußerungen von Beteiligungen an Gesellschaften:

Personengesellschaften:

- Die Veräußerung der Beteiligung an einer betrieblichen **Mitunternehmerschaft** (typischerweise OG, KG, GesbR, EWIV und atypisch stille Gesellschaft) folgt den Regeln über die **Betriebsveräußerung nach § 24 EStG** und führt daher zu **betrieblichen Einkünften**.
- Die Veräußerung von einer Beteiligung als **echter stiller Gesellschafter** oder einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft führt zu
 - einem **Spekulationsgeschäft (§ 30 EStG)**, wenn die Beteiligung im Privatvermögen gehalten wird und innerhalb eines Jahres veräußert wird.
 - **keinen steuerpflichtigen Einkünften**, wenn die Beteiligung im Privatvermögen gehalten wird und Veräußerung keine Spekulationsgeschäft darstellt.
 - **betrieblichen Einkünften (§§ 21 bis 23 EStG)**, wenn die Beteiligung dem Betriebsvermögen des Gesellschafters zuzuordnen ist.

Doppelbesteuerung

Doppelbesteuerung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Juristische Doppelbesteuerung liegt vor, wenn **dasselbe Steuersubjekt wegen desselben Steuergegenstandes** in verschiedenen Staaten für denselben Steuerabschnitt zu vergleichbaren Steuern herangezogen wird.

Das ist insbesondere dann der Fall, wenn ein Steuerpflichtiger

- in zwei Staaten unbeschränkt mit seinem Welteinkommen steuerpflichtig ist oder
- in einem Staat unbeschränkt mit seinem Welteinkommen und in einem anderen beschränkt mit den in diesem bezogenen Einkünften steuerpflichtig ist.

Doppelbesteuerung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Zur **Vermeidung von Doppelbesteuerung** bedarf es entweder

- unilateraler (einseitige) Maßnahmen (in Österreich nach § 48 BAO) oder
- bilateraler (zweiseitige) Maßnahmen insbesondere über so genannte Doppelbesteuerungsabkommen.

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sind völkerrechtliche Verträge, durch die das Besteuerungsrecht zwischen zwei Staaten aufgeteilt wird. Die Aufteilung erfolgt durch die Zuteilungsregeln (Art 6 bis 21 OECD-MA).

Doppelbesteuerung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Schrankenwirkung:

Doppelbesteuerungsabkommen **schließen** einen der beteiligten Staaten von der Besteuerung eines bestimmten Sachverhalts **aus**.

Sie **führen aber nicht** dazu, dass der andere Staat den Sachverhalt automatisch **besteuert**. Ob der andere Staat den Sachverhalt tatsächlich besteuert, ergibt sich aus dessen **nationalen Steuerrecht**.

Doppelbesteuerung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Methoden in DBA zur Vermeidung von Doppelbesteuerung:

- **Befreiungsmethode:** Bei der Befreiungsmethode werden die einzelnen Steuerquellen einem der beteiligten Staaten zur alleinigen Besteuerung zugewiesen. Im jeweils anderen Staat wird die betreffende Steuerquelle von der Steuer befreit. Dem Wohnsitzstaat steht der **Progressionsvorbehalt** zu. Hierunter versteht man das Recht, die im Wohnsitzstaat zugewiesenen Einkünfte mit jenem Steuersatz zu versteuern, der sich aus dem Welteinkommen ergibt (Art 23 A OECD-MA).
- **Anrechnungsmethode:** Bei der Anrechnungsmethode behält der Wohnsitzstaat das Recht, sämtliche Einkünfte zu besteuern. Die im Quellenstaat entrichtete Steuer wird aber vom Wohnsitzstaat angerechnet (Art 23 B OECD-MA).

Doppelbesteuerung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Herr A hat seinen Wohnsitz in Österreich. Aus Österreich bezieht er Einkünfte in der Höhe von EUR 10.000,-- aus einem Gewerbebetrieb. Außerdem bezieht er aus einem in Frankreich gelegenen und vermieteten Grundstück EUR 50.000,-- an Mieteinnahmen. Das DBA zwischen Österreich und Frankreich stimmt mit dem OECD-MA überein. Welche Einkünfte darf Österreich besteuern, wenn das DBA zwischen Österreich und Frankreich der Anrechnungsmethode folgt?

Doppelbesteuerung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Herr A hat seinen Wohnsitz in Österreich. Aus Österreich bezieht er Einkünfte in der Höhe von EUR 10.000,-- aus einem Gewerbebetrieb. Außerdem bezieht er aus einem in Frankreich gelegenen und vermieteten Grundstück EUR 50.000,-- an Mieteinnahmen. Das DBA zwischen Österreich und Frankreich stimmt mit dem OECD-MA überein. Welche Einkünfte darf Österreich besteuern, wenn das DBA zwischen Österreich und Frankreich der Anrechnungsmethode folgt?

Lösung: Die Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb dürfen nur in Österreich besteuert werden (Art 7 OECD-MA).
Gemäß Art 6 OECD-MA dürfen die Mieteinkünfte in Frankreich besteuert werden (Belegenheitsprinzip).
Da die Befreiung von Doppelbesteuerung durch die Anrechnungsmethode erfolgt, darf Österreich aber trotzdem das Welteinkommen von EUR 60.000,-- besteuern. Auf die zu entrichtende Steuer sind jedoch die in Frankreich bezahlte Steuer anzurechnen.

Doppelbesteuerung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Herr A hat seinen Wohnsitz in Österreich. Aus Österreich bezieht er Einkünfte in der Höhe von EUR 10.000,-- aus einem Gewerbebetrieb. Außerdem bezieht er aus einem in Frankreich gelegenen und vermieteten Grundstück EUR 50.000,-- an Mieteinnahmen. Das DBA zwischen Österreich und Frankreich stimmt mit dem OECD-MA überein. Welche Einkünfte darf Österreich besteuern, wenn das DBA zwischen Österreich und Frankreich der Befreiungsmethode folgt?

Doppelbesteuerung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Herr A hat seinen Wohnsitz in Österreich. Aus Österreich bezieht er Einkünfte in der Höhe von EUR 10.000,-- aus einem Gewerbebetrieb. Außerdem bezieht er aus einem in Frankreich gelegenen und vermieteten Grundstück EUR 50.000,-- an Mieteinnahmen. Das DBA zwischen Österreich und Frankreich stimmt mit dem OECD-MA überein. Welche Einkünfte darf Österreich besteuern, wenn das DBA zwischen Österreich und Frankreich der Befreiungsmethode folgt?

Lösung: Die Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb dürfen nur in Österreich besteuert werden (Art 7 OECD-MA).
Gemäß Art 6 OECD-MA dürfen die Mieteinkünfte in Frankreich besteuert werden (Belegenheitsprinzip).
Da die Befreiung von Doppelbesteuerung durch die Befreiungsmethode erfolgt, darf Österreich nur die EUR 10.000,-- aus dem österreichischen Betrieb besteuern. Auf Grund des Progressionsvorbehaltes bemisst sich der Steuersatz jedoch am Welteinkommen.



Körperschaftsteuer



Persönliche Steuerpflicht

Persönliche Steuerpflicht



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

- **Unbeschränkte Steuerpflicht** besteht für Körperschaften **mit Sitz** oder **Geschäftsleitung** in Österreich (§ 1 Abs 2 KStG).
- **Beschränkte Steuerpflicht** besteht für Körperschaften **ohne Sitz** oder **Geschäftsleitung** in Österreich (§ 1 Abs 3 Z 1 KStG).
- **Beschränkte Steuerpflicht der zweiten Art** besteht zudem für Körperschaften öffentlichen Rechts und steuerbefreite Körperschaften (§§ 5 ff KStG) für bestimmte Kapitaleinkünfte, die der KESt unterliegen (vor allem Einkünfte aus Bankeinlagen und Forderungspapieren).
Ausgenommen sind davon jedoch insbesondere **Beteiligungserträge** (vgl § 1 Abs 3 Z 2 und 3 iVm § 21 Abs 2 und 3 KStG).

Persönliche Steuerpflicht



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Als unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in Österreich kommen in Betracht:

- **Juristische Personen des Privatrechts** (insbesondere AG, GmbH, Genossenschaften, Vereine, Privatstiftungen).
- **Betriebe gewerblicher Art** von Körperschaften öffentlichen Rechts.
- Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen, wenn ihr Einkommen weder nach EStG noch KStG bei einer anderen Person zu versteuern ist.

Persönliche Steuerpflicht



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Betriebe gewerblicher Art (BgA) von Körperschaften öffentlichen Rechts:

Betriebe gewerblicher Art sind gemäß § 2 Abs 1 KStG Einrichtungen, die

- **wirtschaftlich selbständig tätig** sind (sich somit aus der Gesamttätigkeit der Körperschaft öffentlichen Rechts herausheben),
- einer zumindest überwiegend **nachhaltigen** privatwirtschaftlichen Tätigkeit nachgehen,
- von **wirtschaftlichem Gewicht** sind (ab einem Umsatz von ca EUR 3.000,--) und
- der **Erzielung von Einnahmen** oder wirtschaftlichen Vorteilen dienen (eine Gewinnerzielungsabsicht ist nicht erforderlich).

Persönliche Steuerpflicht



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Betriebe gewerblicher Art (BgA) von Körperschaften öffentlichen Rechts:

Land und Forstwirtschaft ist ausdrücklich ausgenommen (§ 2 Abs 1 KStG).

Vermögensverwaltung begründet keinen Betrieb und daher auch keinen Betrieb gewerblicher Art. Daher ist die Vermietung von Liegenschaften oder Wohnungen kein Betrieb gewerblicher Art.

Wird allerdings ein Betrieb gewerblicher Art **verpachtet**, so gilt die Verpachtung als Betrieb gewerblicher Art (§ 2 Abs 2 Z 2 KStG).

Beispiele: Schwimmbad, Rathauskeller oder Friedhofsgärtnerei.



Sachliche Steuerpflicht

Sachliche Steuerpflicht



Der **sachlichen Steuerpflicht** (§ 7 Abs 1 f KStG iVm § 2 EStG) unterliegt das **Einkommen**, das eine persönlich steuerpflichtige Körperschaft innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Dieses setzt sich gemäß § 7 Abs 2 KStG zusammen aus dem

Gesamtbetrag der **Einkünfte** aus den einzelnen Einkunftsarten

- nach Ausgleich mit **Verlusten** aus den einzelnen Einkunftsarten,
- nach Abzug der **Sonderausgaben** (§ 8 Abs 4 KStG),
- nach Abzug des **Freibetrags** nach § 23 KStG.

(Beachte: Mindestkörperschaftsteuer für AG, GmbH: § 24 Abs 4 KStG)



Einkunftsarten und Einkommensermittlung



Einkunftsarten

Die **Einkünfteermittlung** für Körperschaften richtet sich grundsätzlich nach dem EStG.

Körperschaften können zwar prinzipiell Einkünfte aller **Einkunftsarten** haben (§ 7 Abs 2 KStG iVm § 2 Abs 3 EStG). Ist jedoch eine Körperschaft **auf Grund ihrer Rechtsform nach Unternehmensrecht rechnungslegungspflichtig** (vgl § 189 UGB), dann sind ihre **gesamten Einkünfte** den **Einkünften aus Gewerbebetrieb** zuzurechnen (§ 7 Abs 3 KStG; Einkünfte transformation).

Einkommensermittlung



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Basiert auf Einkommensermittlung nach EStG – aber

beachtenswerte Sondervorschriften:

- **§ 8 Abs 2 KStG: Verdeckte Gewinnausschüttung**
(Gewinnzurechnung bei verdeckter Einkommensverteilung → nicht fremdübliche Leistungsbeziehungen)
- **§ 8 Abs 4 KStG: Mantelkaufatbestand** (Ausschluss vom Verlustabzug)
- **§ 12 Abs 1 und 2 KStG: Nicht abzugsfähige Aufwendungen** (§ 20 EStG)
- **§ 12 Abs 3 KStG: Teilwertabschreibungen** (→ Siebentelung!)



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

KSt-Satz und Besteuerung von Ausschüttungen

Körperschaftsteuer



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Der **Körperschaftsteuersatz** beträgt einheitlich **25 %**.

Kommt es zu Ausschüttungen an die Gesellschafter, so hat die Körperschaft idR **25 % KEst** einzubehalten und abzuführen.

Bis der Gewinn an die Gesellschafter ausgeschüttet wird, kann der nach Abzug der 25 % KSt in der Körperschaft **steuergünstig thesauriert** werden.

Körperschaftsteuer



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Wichtige Ausnahmen von KEst-Einbehaltung:

§ 94 Z 2 EStG: Ausschüttung an unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften mit **unmittelbarer Beteiligung von min 25 %**.

§ 94a EStG: Nach Vorgabe der Mutter-Tochter-Richtlinie – Ausschüttung an EU-Körperschaft bei **unmittelbarer Beteiligung von min 10 %**.

Siehe auch: Rückerstattung der KEst bei EU/EWR-Gesellschaften gem § 21 Abs 1 Z 1a KStG, wenn § 94a EStG nicht eingreift!

Körperschaftsteuer



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Eine GmbH erzielt EUR 100.000,-- Bruttogewinn. Wie hoch ist die Steuerbelastung bei Vollausschüttung an die Gesellschafter?

Körperschaftsteuer



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

Angabe: Eine GmbH erzielt EUR 100.000,-- Bruttogewinn. Wie hoch ist die Steuerbelastung bei Vollausschüttung an die Gesellschafter?

Lösung:	Gewinn der Kapitalgesellschaft	EUR 100.000,--
	- 25 % KSt	- EUR 25.000,--
		<u>= EUR 75.000,--</u>
	- 25 % KSt bei Vollausschüttung	- EUR 18.750,--
	Verbleibender Nettobetrag	<u>= EUR 56.250,--</u>
		EUR 25.000,--
		EUR 18.750,--
	Gesamtsteuerbelastung für den	<u>= EUR 43.750,--</u>
	Gewinn von EUR 100.000,--	<u>= 43,75 %</u>

Körperschaftsteuer



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Während die maximale Steuerbelastung für **Kapitalgesellschaften** bzw deren Gesellschafter bei Vollausschüttung der Gewinne nur **43,75 %** beträgt, müssen dem EStG unterliegende **Einzelunternehmer** und **Personengesellschaften** bei Einkünften von über EUR 60.000,-- einen **Spitzensteuersatz von 50 %** entrichten.

Körperschaftsteuer



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Steuerbefreiung für Ausschüttungen im Konzern:

„Schachtelprivileg“ nach § 10 KStG

Nationales Schachtelprivileg – bei Ausschüttung inländischer Körperschaft an andere inländische Körperschaft ohne Voraussetzungen

Befreiung für Gewinnanteile aus ausländischen Körperschaften:

- **EU / EWR:** <10% Beteiligung → Ausnahme: Abs 5
- **sonstige:** >10% Beteiligung, 1 Jahr Mindesthaltefrist (Abs 2)
→ Ausnahme: Abs 4

Befreiung für Veräußerungsgewinn nur bei ausländischen Beteiligungen:

- >10% Beteiligung, außer Option zur Steuerpflicht (Abs 3).



Gruppenbesteuerung

Gruppenbesteuerung



Ausnahme vom Grundsatz der Individualbesteuerung für **finanziell verbundene** Unternehmensgruppen - **§ 9 KStG**

Im Wesentlichen für: AG, GmbH, Genossenschaften, SE

Ergebniszusammenfassung bei Obergesellschaft (**Gruppenträger**)
→ Verlustausgleich (auch mit ausländischen Tochtergesellschaften auf erster Ebene!)

Finanzielle Verbindung: Beherrschung durch Beteiligung **>50%**
(unmittelbar oder mittelbar - § 9 Abs 4 KStG)

Stufenweise Ergebniszurechnung von den **Gruppenmitgliedern**.



Leistungsbeziehungen

Leistungsbeziehungen



Anders als bei Personengesellschaften werden Leistungsbeziehungen zwischen einer Körperschaft und deren Gesellschaftern anerkannt, wenn sie **fremdüblich** abgewickelt (Ausdruck des **Trennungsprinzips**).

Es gelten dieselben Rechtsfolgen wie bei Geschäften unter Dritten:

- **Auf Ebene der Körperschaft:** Leistungsentgelte für erbrachte Leistungen eines Gesellschafters führen zu Betriebsausgaben (die bei Erwerb von Wirtschaftsgütern zu aktivieren sind).
- **Auf Ebene des Gesellschafters:** Hier sind die Einkunftsarttatbestände des EStG zu prüfen, wenn der Gesellschafter eine natürliche Person ist.

Leistungsbeziehungen



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Nicht fremdübliche Leistungsbeziehungen: **Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA)** (oder verdeckte Einlage)

§ 8 Abs 2 KStG – Voraussetzungen für vGA:

- Zuwendung an Anteilshaber bzw nahestehende Person
- Bereicherung des Anteilshabers
- Willensentschluss auf Vorteilsgewährung
- Preisgestaltung hält Fremdvergleich nicht stand

Ausgleich des Vorteils

- Bei Gesellschaft: Gewinnzurechnung (bzw AK / AfA – Anpassung)
- Bei Gesellschafter: Erfassung als Einkünfte (idR EaKV → KEST)

Leistungsbeziehungen



JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Übungsbeispiel:

- Angabe:**
- a) Frau A verkauft ein Grundstück aus ihrem Privatvermögen (AK= 400.000) nach Ablauf der Spekulationsfrist um 1 Mio € an die A-GmbH, an der sie selbst beteiligt ist. Der Marktwert des Grundstücks beträgt im Veräußerungszeitpunkt allerdings nur 600.000 €.
 - b) Herr B vermietet an die B-GmbH, deren Gesellschafter er ist, Geschäftsräumlichkeiten um 20.000 €/Monat. Fremdüblich wären 12.000.

Übungsbeispiel:

Angabe: a) Frau A verkauft ein Grundstück aus ihrem Privatvermögen (AK= 400.000) nach Ablauf der Spekulationsfrist um 1 Mio € an die A-GmbH, an der sie selbst beteiligt ist. Der Marktwert des Grundstücks beträgt im Veräußerungszeitpunkt allerdings nur 600.000 €.

b) Herr B vermietet an die B-GmbH, deren Gesellschafter er ist, Geschäftsräumlichkeiten um 20.000 €/Monat. Fremdüblich wären 12.000.

Lösung: a) Es liegt eine vGA vor; GmbH: maßgebliche Anschaffungskosten sind 600.000 (relevant für AfA auf Gebäudeanteil; Veräußerungsgewinn für gesamtes Grundstück)
Frau A: Veräußerung aus dem Privatvermögen nach Ablauf der Spekulationsfrist ist grundsätzlich steuerfrei; aber 400.000 sind als vGA und daher als Einkünfte nach § 27 EStG zu beurteilen → Steuerabgeltung durch KEST-Einbehaltung durch GmbH (KESt: 133.333 €, wenn nicht nachträglich von Frau A zurückgefordert!)

b) vGA; GmbH: Hinzurechnung von 8.000 / Monat (→ +96.000 Jahresgewinn), 12.000 werden als Betriebsausgabe anerkannt (da insoweit fremdüblich)
Herr B: Einkünfte aus VuV (§ 28) iHv 12.000 pro Monat; Einkünfte aus KV iHv 8.000 pro Monat → KEST von GmbH abzuführen (keine Werbungskosten abzugsfähig!)

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit