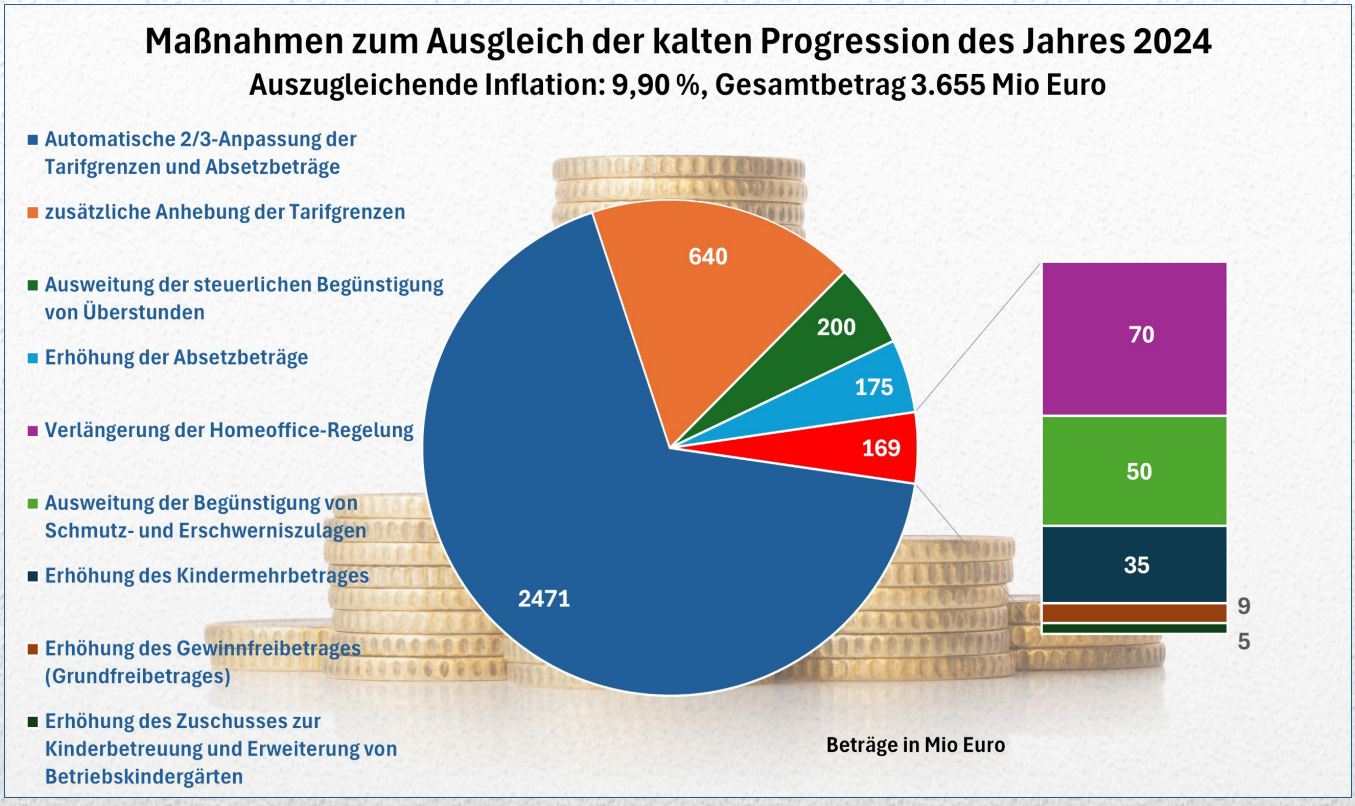


Johannes Heinrich

Steuerrecht

e:Lehrbuch

Version 2024

Januar 2024

Eigenverlag Dr. Heinrich

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt.

Produkthaftung: Sämtliche Angaben in diesem Lehrbuch erfolgen trotz sorgfältiger Bearbeitung und Kontrolle ohne Gewähr. Eine Haftung des Autors oder Vertreibers aus dem Inhalt dieses Werkes ist ausgeschlossen.

Fehlerhinweise und Anregungen schicken Sie bitte an
autor@steuerrecht-lehrbuch.at.

© Johannes Heinrich

Eigenverlag Dr. Heinrich, Graz

www.steuerrecht-lehrbuch.at

ISBN: 978-3-902643-36-0 (PDF)

Vorwort

Das Steuerrecht ist eines der dynamischsten Rechtsgebiete der österreichischen Rechtsordnung. Die Dynamik führt dazu, dass selbst Lehrbücher, die bloß die Grundlagen des Steuerrechts vermitteln wollen, Jahr für Jahr überarbeitet und neu aufgelegt werden müssen. Für Studierende bedeutet dies, dass in den seltensten Fällen das Lehrbuch, das sie zu Beginn einer Vorlesung erworben haben, im Zeitpunkt der Prüfung noch aktuell und am letzten Stand ist.

Papier hat als Medium für einen dynamischen Wissensbereich, wie es das Steuerrecht darstellt, ausgedient. E-Books sind leicht aktualisierbar, durch interne und externe Verlinkungen nutzerfreundlich und schlussendlich kostengünstig und umweltschonend herzustellen.

Das **e:Lehrbuch Steuerrecht** erscheint jährlich zu Jahresbeginn. Sollten unterjährig viele Gesetzesänderungen in Kraft treten, ermöglicht die Erscheinungsweise als eBook auch eine unterjährige Aktualisierung. Alle Käufer erhalten den Download-Link für die auf den Kauf folgenden drei Auflagen kostenlos an die beim Kauf angegebene E-Mail-Adresse zugesandt. Damit ist in der Regel für die Dauer Ihres Studiums aktuelles Steuerrechtswissen garantiert.

Das **e:Lehrbuch Steuerrecht** ist Resultat meiner langjährigen Erfahrung als akademischer Lehrer und Lehrbuchautor. Nur wer die Systematik und die Zusammenhänge des Steuerrechts versteht, wird in der Lage sein, komplexe Sachverhalte, wie sie in der Praxis laufend neu auftreten, aus steuerrechtlicher Sicht richtig zu beurteilen.

Das **e:Lehrbuch Steuerrecht** vermittelt dazu in optimaler Kombination notwendiges Fakten- und systemisches Überblickswissen. Vielfältige Beispiele und Kontrollfragen samt Lösungen fördern das Verständnis von Steuerrechtstatbeständen, die sich ansonsten nur schwer oder mit vielen Worten darstellen ließen.

Integraler Bestandteil jeglicher Rechtsausbildung ist der Umgang mit Rechtstexten. Es empfiehlt sich, auch den Inhalt dieses Lehrbuches in Verbindung mit den einschlägigen Gesetzestexten zu erarbeiten. Der Kodex „Steuergesetze“ (Linde Verlag) in seiner jeweils aktuellen Auflage stellt die optimale Ergänzung zum **e:Lehrbuch Steuerrecht** dar.

Das **e:Lehrbuch Steuerrecht** richtet sich an Studierende von Universitäten und Fachhochschulen. Es vermittelt aber auch Praktikern, die sich nicht tagtäglich mit dem Steuerrecht auseinandersetzen, einen guten Einstieg in die Materie.

In die aktuelle Fassung des **e:Lehrbuch Steuerrecht** wurden ua die Gesetzesänderungen durch das Abgabenänderungsgesetz 2023, das Progressionsabgeltungsgesetz 2024, das Budgetbegleitgesetz 2024 und das Start-Up-Förderungsgesetz eingearbeitet und laufende Aktualisierungen (zB SV-Werte, Literaturangaben, Abgabenaufkommen) vorgenommen.

Um die Rechtsentwicklung nachvollziehen und Quellenangaben nachverfolgen zu können, stehen Vorversionen des **e:Lehrbuch Steuerrecht** (mit Ausnahme der unmittelbar vorherigen Version) als „read only" Dateien auf der Website des Lehrbuches zum Nachschlagen zur Verfügung.

Abschließend eine Bitte an Sie als Nutzerin bzw Nutzer des Lehrbuches. Der Inhalt des **e:Lehrbuch Steuerrecht** ist urheberrechtlich geschützt. Die Erwerber des E-Books erhalten eine auf ihren Namen lizenzierte Version und verpflichten sich, diese nicht an Dritte weiterzugeben. Bitte respektieren Sie die Rechte anderer Personen.

Klagenfurt, Januar 2024 Johannes Heinrich

Inhalt (Kurzverzeichnis*)

A. Einführung 1

I. Literatur zum Steuerrecht 1

II. Die Steuerwissenschaften 3

III. Bedeutung von Steuern 4

IV. Steuerrecht als Teil der Rechtsordnung 9

V. Der Abgabenbegriff 10

VI. Einteilung der Steuern 12

VII. Rechtsquellen 17

B. Finanzverfassung und Finanzausgleich 28

I. Kompetenzverteilung 28

II. Kostentragung 29

III. Die Verteilung der Besteuerungsrechte und Abgabenerträge 31

IV. Finanzausgleichsgesetz 37

C. Einkommensteuer 39

I. Charakterisierung 40

II. Prinzipien 41

III. Persönliche Seite (§ 1 EStG) 46

IV. Sachliche Seite (Steuergegenstand; § 2 EStG) 49

V. Die betrieblichen Einkunftsarten 57

VI. Gewinnermittlung (§§ 4–14 EStG) 60

VII. Betriebsübergang 130

VIII. Die außerbetrieblichen Einkunftsarten 141

IX. Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs 2 EStG) 165

* Eine Vollansicht des Inhaltsverzeichnisses erhalten Sie, wenn Sie im Acrobat Reader in der Menüleiste am linken Bildschirmrand die Lesezeichen aktivieren.

X. Berechnung und Erhebung der Einkommensteuer 173
XI. Besteuerung von Kapitalvermögen 187
XII. Grundstücksveräußerungen 207
XIII. Besteuerung von Personengesellschaften 225
XIV. Beschränkte Steuerpflicht (§§ 98–102 EStG) 240

D. Körperschaftsteuer 247

I. Charakterisierung 248
II. Subjektive Körperschaftsteuerpflicht (§§ 1 und 2 KStG) 249
III. Sachliche Körperschaftsteuerpflicht (§§ 7 und 8 KStG) 250
IV. Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern 251
V. Körperschaftsteuerrechtliche Behandlung von Konzernen 274
VI. Tarif, Tarifermäßigungen und Freibeträge (§§ 22, 23, 23a KStG) 297
VII. Unterschiede in der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften 301
VIII. Besteuerung von Körperschaften des öffentlichen Rechts 304
IX. Besteuerung von Privatstiftungen 313

E. Grundzüge des Internationalen Steuerrechts 320

I. Allgemeines 320
II. Anknüpfungspunkte der Besteuerung in internationaler Hinsicht 321
III. Doppelbesteuerung 323

F. Umsatzsteuer 336

I. Rechtsgrundlagen und Charakterisierung der Umsatzsteuer 336
II. Überblick über die Steuertatbestände 339
III. Der Unternehmer (§ 2 Abs 1 UStG) 340
IV. Lieferungen und sonstige Leistungen (Grundtatbestand) 349
V. Nebentatbestände 379
VI. Steuerbefreiungen (§ 6 UStG) 386

VII. Steuersätze (§ 10 UStG) 395
VIII. Vorsteuerabzug (§ 12 Abs 1 und 2 UStG)..... 398
IX. Steuerschuldner 417
X. Erhebung der Steuer 420
XI. Betriebsübergang 424
XII. Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von grenzüberschreitenden Leistungen 426
XIII. Sonderregelungen für ausländische Unternehmer 458

G. Verkehrsteuern 471

I. Grunderwerbsteuer..... 471
II. Gesellschaftsteuer..... 487
III. Gebühren nach dem Gebührengesetz 488

H. Verfassungsrechtliche Grundlagen der Besteuerung 493

I. Die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung 493
II. Rechtsschutz 494
III. Rechtssicherheit 494
IV. Gleichheitssatz 497
V. Eigentumsschutz 497
VI. Freiheit der Erwerbsbetätigung..... 498
VII. Schutz der Privatsphäre 498
VIII. Faires Verfahren vor unabhängigen Gerichten 499

I. Organisation, Aufgaben und Zuständigkeiten der Finanzbehörden 500

I. Vorbemerkungen 500
II. Bundesminister für Finanzen..... 501
III. Die Finanzverwaltung erster Instanz..... 501

J. Abgabenverfahrensrecht (BAO) 506

I. Anwendungsbereich der BAO 507

II. Das Steuerschuldverhältnis 508

III. Grundsätze des Abgabenverfahrens 529

IV. Das Ermittlungsverfahren 538

V. Die Festsetzung der Abgaben – Der Abgabenbescheid 544

VI. Rechtsschutz 546

VII. Rechtskraft von Bescheiden und deren Durchbrechungen 564

VIII. Entscheidungspflicht 571

IX. Verfahrenskosten 572

X. Beispiele und Muster 575

K. Rechtsanwendung im Steuerrecht 583

I. Subsumtion 583

II. Interpretation von Abgabengesetzen 584

III. Missbrauch, Scheingeschäfte 588

IV. Ermessen 590

L. Finanzstrafrecht 592

I. Rechtsgrundlagen 592

II. Materielles Finanzstrafrecht 593

III. Verfahrensrecht 610

M. Kontrollfragen - Lösungen 617

A. Einführung

I. Literatur zum Steuerrecht

1. Lehrbücher

Österreich: *Beiser*, Steuern – Ein systematischer Grundriss, 21. Aufl (2023); *Bertl* et al, Handbuch der Österreichischen Steuerlehre, Band I/1, 4. Aufl (2015), Band I/2, 4. Aufl (2014); Band II, 3. Aufl (2016), Band III, 3. Aufl (2017), Band IV, 3. Aufl (2018), Band V, 3. Aufl (2020); *Bieber/Kofler/Tumpel*, Steuerrecht 23_24 – Lernen und verstehen, 7. Aufl (2023); *Doralt*, Steuerrecht 2023, 24. Aufl (2022); *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts Band I, 12. Aufl (2019); *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts Band II, 8. Aufl (2019); Hilber, ABC der Steuern im Privat- und Unternehmensbereich, 10. Aufl (2020); *Ehrke-Rabel*, elements Steuerrecht, 4. Aufl (2020); *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, Einführung in das Steuerrecht, 21. Aufl (2022); *Fröhlich/Unger*, Steuerrecht graphisch dargestellt, 7. Aufl (2019); *Perl*, Steuerrecht für die Praxis, 5. Aufl (2022); Perl, Steuerrecht für das Studium, 3. Aufl (2022); *Prodinger*, Einführung in das Steuerrecht, 8. Aufl (2017); *Tumpel*, Steuern kompakt 2023 – Eine Einführung in die Steuerlehre (2023).

Deutschland: *Arndt/Jenzen/Fetzer*, Allgemeines Steuerrecht, 3. Aufl (2016); *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 26. Aufl (2023); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung Band I, 2. Aufl (2000), Band II, 2. Aufl (2003), Band III, 2. Aufl (2012); *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl (2021).

2. Casebooks

Beiser/Hörtnagl-Seidner/Kühbacher/Pülzl/Walder/Zorn, Casebook Steuern, 4. Aufl (2022); *Bergmann/Wurm* (Hrsg), Praxisbeispiele zur Körperschaftsteuer, 2. Aufl (2021); *Dziurdz* (Hrsg), Praxisfälle Steuerrecht *(2014); Gurtner/Papst,* Prüfungsfälle Steuerrecht 2019/2020, 3. Aufl *(2019); Marchgraber/Spies/Blum* (Hrsg), Praxisfälle Steuerrecht 2 (2017)*; Unger/Vock*, Casebook Steuerrecht, 7. Aufl (2018).

3. Österreichische Fachzeitschriften zum Steuerrecht

Zeitschrift für Abgaben-, Finanz- und Steuerrecht (**AFS,** vormals UFS aktuell, Verlag Österreich); Abgabenverfahren und Rechtsschutz (**AVR**, Linde Verlag); **BFGjournal** (bis 2013 UFS journal, Linde Verlag); **ecolex** – Fachzeitschrift für Wirtschaftsrecht, Manz Verlag; Finanz Journal (**FJ**, Grenz-Verlag); Zeitschrift für Gesellschaftsrecht und angrenzendes Steuerrecht (**GES**, Verlag Österreich); Der Gesellschafter (**GesRZ**, Linde Verlag); **immo aktuell**, Immobilien – Steuern – Recht (Linde Verlag); Österreichische Steuerzeitung (**ÖStZ**, LexisNexis); Beilage zur Österreichischen Steuerzeitung (**ÖstZB**, LexisNexis); Die Privatstiftung (**PSR**, Manz Verlag); PV-Info – Die Fachzeitschrift für Personalverrechnung (**PV-Info**, Linde Verlag); Österreichisches Recht der Wirtschaft (**RdW**, LexisNexis); Recht & Finanzen für Gemeinden (**RFG**, Manz Verlag); Rechnungswesen und Steuern (**RwSt**, LexisNexis); Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen (**RWZ**, LexisNexis); Spektrum der Steuerwissenschaften und des Außenwirtschaftsrechts (**StAW**, Verlag Jan Sramek); Steuer und Wirtschaft International (**SWI**, Linde Verlag); Steuer- und WirtschaftsKartei (**SWK**, Linde Verlag); **taxlex** – Fachzeitschrift für Steuerrecht (Manz Verlag); Transfer Pricing International (**TPI,** Linde Verlag); Zeitschrift für Steuerstrafrecht und Steuerverfahren (**ZSS**; Verlag Österreich); Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzstrafrecht (**ZWF**, Linde Verlag).

II. Die Steuerwissenschaften

In den Steuerwissenschaften werden drei Teildisziplinen unterschieden, nämlich das Steuerrecht, die betriebswirtschaftliche Steuerlehre sowie die Finanzwissenschaft.

Das **Steuerrecht** als rechtswissenschaftliche Disziplin befasst sich einerseits mit der Auslegung und systematischen und begrifflichen Durchdringung des geltenden Steuerrechts (Steuerrechtsdogmatik) und andererseits mit der Abfassung neuer Steuerrechtsnormen vor dem Hintergrund eines sich stetig wandelnden gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Umfeldes (Steuerrechtspolitik). Weitere Teilaspekte sind die Steuerrechtsgeschichte und die steuerrechtswissenschaftliche Methodenlehre (Hermeneutik, Subsumtion, Topik, richterliche Rechtsfortbildung).

Vom Steuerrecht unterscheidet sich die **Betriebswirtschaftliche Steuerlehre** als Teil der Betriebswirtschaftslehre durch ihre entscheidungsorientierte Betrachtungsweise. Gegenstand ist die Wirkungsanalyse von steuerrechtlichen Normen auf betriebliche Entscheidungen.

Die **Finanzwissenschaft** als Teil der Volkswirtschaftslehre dagegen weitet den Betrachtungshorizont auf alle in der Ökonomie relevanten einzel- und gesamtwirtschaftlichen Fragen der Besteuerung aus. So befasst sie sich mit der Wirkung von Steuern auf das Verhalten der Wirtschaftssubjekte, um daraus Empfehlungen ableiten zu können, welche Steuern auf welche Weise erhoben werden sollten, um die gesellschaftliche Wohlfahrt (die den Nutzen aller Individuen einer Gesellschaft berücksichtigt) zu maximieren. Damit geht der finanzwissenschaftliche Ansatz über den juristischen und rein betriebswirtschaftlichen Ansatz hinaus, indem er Steuersysteme aufzeigt, welche die Erreichung gesellschaftlicher Ziele zu geringstmöglichen Kosten ermöglichen.

III. Bedeutung von Steuern

1. Primäre Einnahmequelle des Staates – Abgabenquote

Der Staat braucht, um seine Aufgaben erfüllen zu können, Einnahmen. Steuern stellen die weitaus **wichtigste Einnahmequelle** des Staates dar. Weitere Einnahmequellen des Staates sind ua Kapitalerträge, Erträge aus der Beteiligung an Unternehmen, Pensionszahlungen, Geldstrafen.

Abgabenquote (Abgaben und Sozialversicherungsbeiträge in Prozent des Brutto-inlandsproduktes)

Land	1975	1985	1995	2005	2010	2015	2020	2022	2023*
A	36,4	40,5	41,0	42,3	42,0	44,3	42,7	43,6	42,9
D	34,3	36,1	36,2	38,5	38,2	40,0	41,0	42,1	41,3
EU-27				39,7	39,1	40,9	41,1	41,2	40,6
Eurozone				39,6	39,3	41,3	41,5	41,9	41,3
F	34,9	41,9	41,9	44,6	44,2	47,7	47,3	48,0	46,6
S	38,9	44,8	45,6	47,0	43,4	43,2	43,1	42,4	42,4
CH	22,5	23,9	25,5	26,6	26,6	27,7	28,0	27,0	26,9
UK	33,6	35,6	32,1	34,8	34,7	34,1	35,6	37,9	38,5
USA	24,6	24,6	26,7	26,5	23,9	26,6	26,0	27,5	24,9

* Prognose bzw vorläufige Werte
Quelle: WKO, Statistik von A bis Z Abgabenquoten (internationaler Vergleich), wko.at/statistik/eu/europa-abgabenquoten.pdf (Aktualisierung November 2023); OECD.

Die **Abgabenquote** als volkswirtschaftliche Kennzahl gibt den Anteil von Steuern und Sozialabgaben an der Wirtschaftsleistung (Bruttoinlandsprodukt, BIP) eines Landes in Prozent an. Sie wird häufig zum Vergleich zwischen Ländern, aber auch zu einem intertemporalen Vergleich herangezogen und ist Gegenstand politischer Diskussionen über den sinnvollen Umfang der Staatstätigkeit in einer Volkswirtschaft.

2. Steuerzwecke

Neben dem **Fiskalzweck**, dies ist der Zweck, dem Staat Einnahmen zu verschaffen, werden Steuern als Instrument zur Erreichung politischer Ziele eingesetzt. Steuern sind in einem Sozialstaat neben der Sozialversicherung das wichtigste Instrument für Zwecke einer (Um-)**Verteilungspolitik.** In stark ausgeprägten Sozialstaaten ist üblicherweise die Einkommensteuer als progressive Steuer ausgestaltet. Dies bedeutet, dass mit steigendem Einkommen die durchschnittliche Steuerbelastung steigt.

Steuern können aber auch im Rahmen der **Konjunkturpolitik** (zB generelle Begünstigung von Investitionen, Steuersenkung zur Steigerung des Konsums) oder **Wachstumspolitik** (Begünstigung von Forschung und Entwicklung) eingesetzt werden. Überhaupt können Steuern dazu genutzt werden, um das Verhalten der Bürger in eine bestimmte Richtung zu lenken **(Lenkungsabgaben oder Lenkungszwecknormen)**.

Beispiele:

Bei der Normverbrauchsabgabe (NoVA), die ua bei der Lieferung eines Neufahrzeugs anfällt, steigt der Steuersatz mit der Höhe des Kraftstoffverbrauchs des Fahrzeugs. Dadurch gibt es einen Anreiz, ein kraftstoffsparendes und folglich umweltschonendes Fahrzeug zu erwerben.

Den in der EU harmonisierten Verbrauchsteuern auf Energie, Alkohol und Tabak kommt durch vorgegebene Mindeststeuersätze auch die Funktion zu, durch Verteuerung dieser Waren deren Konsum einzuschränken.

In der Einkommensteuer gibt es Prämien für bestimmte Forschungsaufwendungen, die zu Lasten des Aufkommens an veranlagter Einkommensteuer zu berücksichtigen sind (Lenkungszwecknormen).

Schenkungen an bestimmte staatliche Einrichtungen (zB Universitäten) sowie gemeinnützige oder mildtätige Organisationen können trotz mangelnder betrieblicher Veranlassung als Betriebsausgaben abgezogen werden.

Parkraumabgaben dienen nicht nur der Beschaffung von Einnahmen, sondern auch der Parkraumrationierung (vgl VfGH 17.12.1976, B 149, 397, 416/76, VfSlg 7967).

Grundsätzlich steht es dem Gesetzgeber frei, im Steuerrecht Anreize für eine Verhaltenslenkung der Steuerpflichtigen zu setzen, sofern er sich dabei nicht von vornherein völlig ungeeigneter Mittel bedient (vgl VfGH 9.12.2014, G 136/2014, VfSlg 19.933). Grenzen für die Nutzung von Steuern zu Lenkungszwecken setzt die im Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) geregelte Kompetenzverteilung zwischen den drei Ebenen von Gebietskörperschaften (Bund, Länder und Gemeinden). Ein Land kann beispielsweise keine Lenkungsabgabe einführen, die einen Zweck verfolgt, für den der Bund die Regelungskompetenz besitzt. So wollte zB das Land Wien eine Abgabe auf leerstehenden Wohnraum einführen, durch die die Eigentümer zur Vermietung gezwungen werden sollten. Das Gesetz war verfassungswidrig, weil das Volkswohnungswesen hinsichtlich der Gesetzgebung in die Kompetenz des Bundes fällt [Art 11 Abs 1 Z 3 B-VG]; vgl VfGH 12.3.1985, G2/85, VfSlg 10.403).

3. Wahrnehmung von Steuern durch die Steuerpflichtigen und Ausweichreaktionen

Steuern stellen ein **Massenphänomen** dar. In keinem Rechtsgebiet begegnet der Bürger dem Staat häufiger als im Steuerrecht. Die Steuerrechtsfähigkeit natürlicher Personen beginnt mit der Geburt und endet mit dem Tod. Die Wahrnehmung, dass fast jede wirtschaftliche Betätigung und fast jeder Konsum Steuerfolgen nach sich ziehen, ist jedoch stark davon abhängig, ob eine Person selbstständig als Unternehmer tätig oder als Arbeitnehmer unselbstständig beschäftigt ist und am Markt ausschließlich als Konsument auftritt. Dies hängt damit zusammen, dass die Last der tatsächlichen Entrichtung von Abgaben in vielen Fällen auf zahlenmäßig kleinere Gruppen übertragen wird.

So wird die Einkommensteuer der Nichtselbstständigen im Wege des Lohnsteuerabzugs durch die Arbeitgeber entrichtet, die Einkommensteuer wird von Kapitalerträgen im Wege des Kapitalertragsteuerabzugs von den Banken an

den Fiskus abgeführt. Die Umsatzsteuer, die den Letztverbrauch von Waren und Dienstleistungen belastet, wird vom Unternehmer geschuldet. Dieser ist jedoch berechtigt, sie an den Leistungsempfänger weiter zu verrechnen. Träger der Umsatzsteuer ist der Konsument. Durch die Ausgestaltung von Steuern als Abzugsteuern (Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer) oder als sog indirekte Steuern (Umsatzsteuer, Verbrauchsteuern), bei denen der Steuerschuldner nicht ident ist mit demjenigen, der die Steuern wirtschaftlich zu tragen hat, wird das Massenphänomen Steuern vielen Menschen gar nicht wirklich bewusst. Für den Fiskus bringt die Bündelung eines Großteils der administrativen Verpflichtungen bei einer relativ geringen Zahl von Personen den Vorteil einer leichteren Kontrolle mit sich.

Beispiel:

Herr A ist Angestellter bei der B-GmbH, die ihren Sitz in Graz hat. Am frühen Abend fährt er mit dem Auto in die Innenstadt, um ins Kino zu gehen. Dabei parkt er in der Blauen Zone. Die Parkgebühr entrichtet er mittels einer App auf seinem Smartphone. Vor dem Filmbeginn trinkt er ein Bier am Kinobuffet.

Mit seinen Einkünften ist Herr A einkommensteuerpflichtig. Allerdings wird diese als Lohnsteuer von der B-GmbH als Dienstgeberin einbehalten und an den Fiskus abgeführt. Zusätzlich hat die B-GmbH vom Lohn des Herrn A Kommunalsteuer, den Beitrag zum Familienlastenausgleichsfonds und den Wohnbauförderungsbeitrag zu entrichten. Als weitere Belastungen, die allerdings nicht als Abgaben gelten, knüpfen an den Lohn die Sozialversicherungsbeiträge, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, der der Finanzierung der Landeswirtschaftskammern dient, sowie die Arbeiterkammerumlage an.

Sein im Zeitpunkt der Einkommenserzielung besteuertes Einkommen gibt Herr A für konsumtive Zwecke aus. Der Konsum (Einkommensverwendung) wird in Österreich in vielfältiger Form besteuert. So fallen im Zusammenhang mit der Autofahrt folgende Abgaben an: Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe bei der Anschaffung des PKW, Versicherungssteuer und motorbezogene Versicherungssteuer, Umsatzsteuer

und Mineralölsteuer auf das Benzin, Abgabe nach dem Steirischen Parkgebührengesetz und der Grazer Parkgebührenverordnung für das Parken in der Blauen Zone. Auf das Eintrittsentgelt in das Kino wird neben der Umsatzsteuer (13%) noch die Lustbarkeitsabgabe (landesgesetzlich geregelte Gemeindeabgabe) erhoben. Im Preis für das Bier sind die Biersteuer und die Umsatzsteuer enthalten.

Jegliches Handeln von Herrn A löst eine Steuerschuld aus. Er selbst ist aber nur im Fall des Parkens in der Blauen Zone Steuerschuldner und Entrichtungsverpflichteter in einer Person.

Dort, wo Herr A von Gesetzes wegen Schuldner der Steuer ist (Einkommensteuer, [motorbezogene] Versicherungssteuer), sind andere zur Abfuhr verpflichtet (Dienstgeber, Versicherungsunternehmen).

Die Umsatzsteuer, NoVA, Biersteuer und Lustbarkeitsabgabe (Vergnügungssteuer) sind indirekte Steuern, die die Unternehmer oder Produzenten schulden, die A aber wirtschaftlich zu tragen hat.

Bei den an die Lohnsumme anknüpfenden Abgaben (KommSt, DB zum FLAF, Wohnbauförderungsbeitrag) ist der Dienstgeber der Schuldner. Wer der wirtschaftliche Träger dieser sog Lohnnebenkosten ist, ist umstritten. Die Höhe der Lohnnebenkosten hat zweifelsohne einen indirekt proportionalen Einfluss auf die Höhe der Bruttolöhne. Eine Erhöhung oder eine Senkung der Lohnnebenkosten dürfte sich aber nicht eins zu eins in den Bruttolöhnen niederschlagen.

Aus Sicht der Unternehmer stellen Abgaben einen **wesentlichen Kostenfaktor** dar. Da Personen und wirtschaftliche Vorgänge **sehr unterschiedlich** mit Steuern belastet sind, veranlasst dies die Steuerpflichtigen dazu, ihr wirtschaftliches Handeln so zu gestalten, dass die Steuerlasten möglichst gering sind. Soweit das Steuerrecht die unterschiedlichen Belastungen direkt oder indirekt an zivilrechtliche Gestaltungen knüpft, wirkt das Steuerrecht auf das Zivilrecht ein, indem eine möglichst steuergünstige Rechtsform oder Vertragsgestaltung gewählt wird.

Von der grundsätzlich **legalen Steuergestaltung** durch bewusstes Nutzen von Handlungsalternativen ist die Steuerhinterziehung zu unterscheiden. Einer **strafbaren Abgabenhinterziehung** macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt (§ 33 FinStrG).

IV. Steuerrecht als Teil der Rechtsordnung

Das Steuerrecht ist die Gesamtheit der Rechtsnormen, die Rechte und Pflichten im Steuerschuldverhältnis regeln. Das Steuerrecht gliedert sich in das materielle und das formelle Steuerrecht. Unter dem **materiellen Steuerrecht** versteht man all jene Normen, in denen die Steuertatbestände geregelt sind. Materielle Steuerrechtsnormen stellen beispielsweise die Bestimmungen des Einkommensteuer- (EStG) oder des Umsatzsteuergesetzes (UStG) dar. Das **formelle Steuerrecht** regelt das Verfahren zur Einhebung von Steuern. Dieses ist zum Großteil in der Bundesabgabenordnung (BAO) geregelt.

Steuerrecht ist **öffentliches Recht**, denn die Normen des Steuerrechts sind den Trägern der hoheitlichen Gewalt (konkret den Gebietskörperschaften als Steuergläubigern) und den verwaltenden Behörden zugeordnet. Das Steuerrecht ist ein Teil des öffentlichen Finanzrechts. Das **öffentliche Finanzrecht** umfasst ua das Finanzverfassungsrecht, das Finanzausgleichsrecht, das Abgabenrecht, das Haushaltsrecht sowie das Recht über das Kassen-, Rechnungs- und Kreditwesen von Körperschaften des öffentlichen Rechts. Das **Abgabenrecht** besteht aus dem Steuerrecht, dem Recht der Gebühren, Beiträge, Sonderabgaben sowie dem Abgabenrecht der EU (zum Abgabenbegriff siehe A.IV.).

Das Steuerrecht ist **Verwaltungsrecht**. Dieser Charakter wird insbesondere im Abgabenverfahrensrecht deutlich. Die Finanzbehörden handeln durch Verwaltungsakte (zB Bescheid), die sie selbst vollstrecken können (siehe zB die Abgabenexekutionsordnung; AbgEO). Innerhalb des Verwaltungsrechtes bildet das Steuerrecht ein **eigenständiges rechtliches Subsystem** mit umfangreicher Gesetzgebung, die sich weitgehend einer eigenen Terminologie bedient, mit eigenständigen Verwaltungsbehörden (zB Finanzämter, Unabhängiger Finanzsenat) und einem eigenen Verwaltungsverfahren (BAO).

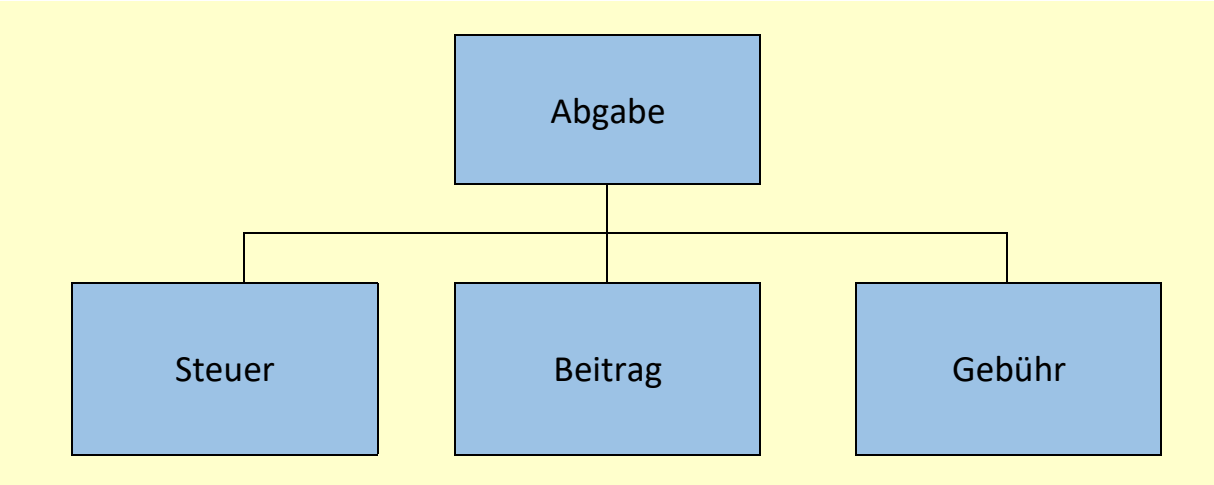
Zwischen dem materiellen Steuerrecht und anderen juristischen Disziplinen bestehen enge Verflechtungen. Im Bereich des Internationalen Steuerrechts hat es teils die Qualität von **Völkerrecht** und **Europarecht**. Speziell im Bereich der Verkehrsteuern knüpft der Gesetzgeber häufig direkt an **zivilrechtliche** Begriffe oder Rechtsgeschäfte an. Besonders enge Beziehungen bestehen zum **Unternehmens- und Gesellschaftsrecht**. So ist beispielsweise für steuerliche Zwecke buchführungspflichtig, wer nach UGB rechnungslegungspflichtig ist (§ 124 BAO).

Im Bereich der Unternehmensbesteuerung besteht eine unmittelbare Anknüpfung an die als Träger des Unternehmens gewählte Rechtsform (Personen- oder Kapitalgesellschaft). Im Bereich der Erwerbstätigkeit kommt das Steuerrecht gemeinsam mit **sozialversicherungsrechtlichen Normen** zur Anwendung, teils knüpft das Sozialversicherungsrecht unmittelbar an das Steuerrecht an (neue Selbständige [§ 2 Abs 1 Z 4 GSVG], Beitragsbefreiungen [zB § 49 Abs 3 ASVG]). Die Rechtsanwendung wird hier dadurch erschwert, dass die Bestimmungen in Detail voneinander abweichen.

V. Der Abgabenbegriff

1. Der finanzwissenschaftliche Abgabenbegriff

In der Finanzwissenschaft wird der Begriff **Abgabe** als Überbegriff für Steuern, Beiträge und Gebühren verwendet.



Steuern sind Geldleistungen, die an den Staat zu entrichten sind, ohne dafür eine konkrete Gegenleistung zu erhalten (zB Einkommensteuer).

Beiträge sind Geldleistungen, die demjenigen auferlegt werden, der an einer staatlichen Leistung ein besonderes Interesse hat (zB Anliegerbeitrag für die Straßenerrichtung).

Gebühren stellen ein öffentlich-rechtliches Entgelt für eine besondere, vom Bürger unmittelbar in Anspruch genommene Leistung einer Gebietskörperschaft dar (zB Kanalgebühr).

Die österreichische Gesetzessprache ist uneinheitlich und folgt nicht der finanzwissenschaftlichen Terminologie. So handelt es sich beispielsweise bei den Rechtsgeschäftsgebühren nach dem Gebührengesetz mangels Gegenleistung des Staates um eine Steuer. Ebenso sind die Dienstgeberbeiträge zum Familienlastenausgleichsfonds keine Beiträge im finanzwissenschaftlichen Sinn, sondern eine zweckgebundene Steuer.

2. Der finanzverfassungsrechtliche Abgabenbegriff

Das österreichische Verfassungsrecht enthält keine Legaldefinition des Begriffes Abgabe. Nach der Rechtsprechung des VfGH sind unter öffentlichen Abgaben iSd Verfassung nur **Geldleistungen** zu verstehen, die die **Gebietskörperschaften** (Bund, Länder und Gemeinden) **kraft öffentlichen Rechts** zur **Deckung ihres Finanzbedarfs** erheben. Bei den folgenden Leistungen handelt es sich daher beispielsweise um **keine Abgaben**: Ableistung des Wehrdienstes (keine Geldleistung); Sozialversicherungsbeiträge (Sozialversicherungsträger sind keine Gebietskörperschaften); Kirchenbeitrag (Kirchen sind keine Gebietskörperschaften); Geldstrafen (dienen nicht der Deckung des Finanzbedarfs); Mautgebühren nach dem Bundesstraßen-Mautgesetz 2002 (Autobahnvignette = privatrechtliches Entgelt für die Benutzung von Straßen; vgl OGH 2 Ob 33/01v).

VI. Einteilung der Steuern

1. Steuerarten

In Österreich gibt es an die 60 unterschiedliche Abgaben, die sich nach verschiedenen Gesichtspunkten klassifizieren lassen.

- **Bundes-, Landes- und Gemeindeabgaben**

Die Unterscheidung ergibt sich aus dem Finanzverfassungsgesetz und ist für die Verteilung des Steueraufkommens und für die Zuständigkeit zur Gesetzgebung und Vollziehung von Bedeutung; siehe dazu unten B.I.

Beispiele:

Bundesabgaben: *Einkommensteuer, Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Mineralölsteuer*

Landesabgaben: *Feuerschutzsteuer, Jagd- und Fischereiabgaben, Fremdenverkehrsabgaben, Sportförderungsabgaben, Interessentenbeiträge von Grundstückseigentümern und Anrainern*

Gemeindeabgaben: *Kommunalsteuer, Grundsteuer, Zweitwohnsitzabgaben, Lustbarkeitsabgaben ohne Zweckwidmung, Abgaben für das Halten von Tieren, Abgaben von freiwilligen Feilbietungen, Abgaben für den Gebrauch von öffentlichem Grund in den Gemeinden und des darüber befindlichen Luftraumes, Abgaben für das Abstellen mehrspuriger Kfz in Kurzparkzonen*

- **Subjekt- und Objektsteuern**

Bei Subjektsteuern sind Steuergegenstand und Steuerhöhe durch personenbezogene Merkmale (Wohnsitz, Familienstand, Alter) bestimmt. Typisch für Personensteuern ist die Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht. Von rechtlicher Relevanz ist die Unterscheidung in Hinblick auf die Abzugsverbote für Personensteuern nach den §§ 20 EStG und 12 KStG.

Bei Objektsteuern wird die Steuerhöhe grundsätzlich nur durch objektbezogene Merkmale bestimmt.

Beispiele:

Subjektsteuern: *Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, früher: Erbschaftssteuer, Vermögensteuer*

Objektsteuern: *Umsatzsteuer, Mineralölsteuer, Erdgasabgabe, Elektrizitätsabgabe, Alkoholsteuer*

- **Laufend erhobene Steuern (Abschnittsteuern) und einmalig erhobene Steuern**

Bei den laufenden Steuern werden in einem bestimmten Zeitabschnitt verwirklichte Tatbestände periodisch als Gesamtheit erfasst. Die Besteuerungsperioden schließen lückenlos aneinander an. Die einmaligen Steuern werden jeweils im Anschluss an die einzelne Tatbestandsverwirklichung erhoben. Die Unterscheidung ist von verfahrensrechtlicher Bedeutung.

Beispiele:

Abschnittsteuern: *Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, Kommunalsteuer, Grundsteuer*

Einmalig erhobene Steuern: *Gebühren nach dem GebG, Grunderwerbsteuer, Zölle*

- **Veranlagungssteuern und Selbstbemessungssteuern**

Bei Veranlagungssteuern wird die Steuerschuld bescheidmäßig nach Durchführung eines förmlichen Verfahrens, das auf Grund einer Steuererklärung eingeleitet wird, durch die Finanzbehörden vorgeschrieben. Bei Selbstbemessungsabgaben hingegen hat der Stpfl die Höhe der Steuer selbst zu ermitteln und die Steuer ohne bescheidmäßige Vorschreibung zu entrichten. Es gibt Abgaben, bei

denen beide Erhebungsformen (teils alternativ) vorgesehen sind. Dies gilt insb für Abgaben, bei denen eine Abfuhr durch Dritte vorgesehen (Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer) oder möglich (Grunderwerbsteuer) ist.

Beispiele:

Veranlagungssteuern: *Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer eines Kalenderjahres, Grundsteuer*

Selbstbemessungssteuern: *Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer (als Erhebungsformen der ESt), Umsatzsteuer (unterjährig), Versicherungssteuer*

- **Direkte und indirekte Steuern**

Die Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Steuern knüpft an die Frage der Steuerträgerschaft an. Bei den direkten Steuern ist der Steuerschuldner auch jener, der die Steuer wirtschaftlich zu tragen hat. Bei den indirekten Steuern hingegen fällt die Steuerschuldner- und die Steuerträgerschaft auseinander. Der Steuerschuldner kann die Steuer offen weiterverrechnen (§ 11 UStG) oder zumindest als Preisbestandteil an den Abnehmer überwälzen (Verbrauchsteuern). Im Vertrag über die Arbeitsweise der EU (AEUV, vormals EG-Vertrag) kommt der Begriff „sonstige indirekte Steuer“ als Vertragsbegriff vor. Nach Art 113 AEUV besteht hinsichtlich der Umsatzsteuern, der Verbrauchsabgaben und den sonstigen indirekten Steuern eine Verpflichtung zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften, soweit dies für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist.

Abfuhrsteuern wie die Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer oder Versicherungssteuer unterscheiden sich insofern von indirekten Steuern, als die zur Abfuhr verpflichtete Person nicht originär Schuldner der Abgabe ist. Die Abfuhrverpflichteten haften jedoch regelmäßig für die ordnungsmäßige Abfuhr und werden durch Geltendmachung der Haftung zu Solidarschuldnern (§ 7 Abs 1 BAO). Eine Steuer kann auch teils als direkte und teils als indirekte Steuer ausgestaltet sein. So ist beispielsweise Schuldner der Feuerschutzsteuer der Versicherer,

doch ist dieser nach § 5 Abs 3 FeuerschutzsteuerG berechtigt, die Hälfte der Steuer an den Versicherungsnehmer weiter zu verrechnen.

Beispiele:

Direkte Steuern: *Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Versicherungssteuer*

Indirekte Steuern: *Umsatzsteuer, Mineralölsteuer, Alkoholsteuer, Biersteuer, Tabaksteuer*

- **Allgemeine und Zwecksteuern**

Das Aufkommen allgemeiner Steuern steht zur Finanzierung sämtlicher Staatsaufgaben zur Verfügung. Bei Zwecksteuern hingegen sind die Erträge durch Gesetz bestimmten Zwecken gewidmet. Von Lenkungssteuern zu unterscheiden sind allgemeine Steuern, bei denen durch entsprechende Ausgestaltung der Tatbestände Lenkungszwecke verfolgt werden (zB Investitionsbegünstigungen im Rahmen der Einkommensteuer).

Beispiele für Zwecksteuern:

Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds, Wiener Dienstgeberabgabe (U-Bahn-Steuer).

- **Gliederung nach der wirtschaftlichen Anknüpfung (Steuergegenstand)**

Nach dem Steuergegenstand werden üblicherweise die in den folgenden Beispielen angeführten Abgabenarten unterschieden:

Beispiele:

Ertragsteuern: *Einkommensteuer, Körperschaftsteuer*

Vermögensteuern: *Grundsteuer, Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, Bodenwertabgabe*

Verkehrsteuern: *Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer, Versicherungssteuer, Feuerschutzsteuer*

Verbrauchsteuern: *Tabaksteuer, Mineralölsteuer, Alkoholsteuer, Biersteuer, Erdgasabgabe, Kohleabgabe, Zölle*

2. Steuerstruktur

Das Steueraufkommen in den Hauptsteuerklassen in Prozent des Gesamtsteueraufkommens für das Jahr 2021

Land	Gewinnsteuern	SV-Beiträge	Lohnabhängige Abgaben	Vermögensteuern	USt + Verbrauchsteuern	Sonstige
Ö	29,5	35,4	6,5	1,5	26,7	0,4
D	32,6	37,6	0,0	3,2	26,6	0,0
DK	66,4	0,1	0,5	3,9	29,0	0,0
ES	29,8	35,5	0,0	7,2	27,4	0,0
S	36,9	20,9	12,0	2,2	27,9	0,1
CH	47,7	24,2	0,0	8,0	19,6	0,5
USA	49,0	22,9	0,1	11,6	16,6	0,0
OECD	35,1	25,6	1,3	5,6	31,9	0,4

Quelle: OECD Revenue Statistics 2023, Tabelle 3.4.

VII. Rechtsquellen

1. Gesetze im formellen Sinn

„Die gesamte staatliche Verwaltung darf nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden“ (Art 18 Abs 1 B-VG). Diese Anordnung der Bundesverfassung gilt gleichermaßen für das Abgabenrecht. Sie findet in § 5 F-VG eine inhaltliche Wiederholung: „Öffentliche Abgaben können nur auf Grund von Gesetzen erhoben werden.“

Gesetze im formellen Sinn bilden damit das „Rückgrat“ des Steuerrechts. In Betracht kommen Verfassungsgesetze (zB Endbesteuerungsgesetz, BGBl 1993/11) und einfache Gesetze in Form von Bundes- oder Landesgesetzen.

2. Verordnungen

Verordnungen sind generelle Rechtsnormen, die von Verwaltungsbehörden erlassen werden und Rechtsverbindlichkeit im Außenverhältnis entfalten. Zur Erlassung von Durchführungsverordnungen sind die Abgabenbehörden schon nach der allgemeinen Ermächtigung des Art 18 Abs 2 B-VG berechtigt. Sowohl das allgemeine als auch das besondere Steuerrecht enthalten darüber hinaus zahlreiche Spezialermächtigungen bzw -verpflichtungen (vgl zB § 17 EStG hinsichtlich Gewinnpauschalierungen). Gesetzesvertretende Verordnungen sieht die Verfassung im Rahmen der freien Beschlussrechtsabgaben von Gemeinden vor (§§ 7 Abs 5 und 8 Abs 5 F-VG).

3. Völkerrecht

Nach Art 9 B-VG sind die allgemein anerkannten Regeln des Völkerrechts Bestandteil des Bundesrechts, binden also unmittelbar die Verwaltung. Auf dem Gebiet des Steuerrechts ist das Recht der Staatsverträge, speziell der bilateralen Staatsverträge in Form der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) und Abkommen über den Informationsaustausch in Steuersachen (Tax Information Exchange Agreement [TIEA]), von besonderer Bedeutung.

4. Europäisches Steuerrecht

Unter Europäischem Steuerrecht versteht man die steuerrechtlich relevanten Bestimmungen im Recht der **Europäischen Union**. Österreich hat seit dem EU-Beitritt (1.1.1995) die Rechtsakte der Union als supranationales Recht zu beachten. Das Unionsrecht steht daher im Stufenbau der Rechtsordnung über dem nationalen Recht einschließlich des nationalen Verfassungsrechts. Sämtliche staatliche Organe haben das Unionsrecht daher innerhalb ihres Aufgabenbereichs zu berücksichtigen.

Die heutige Europäische Union hat sich aus den Europäischen Gemeinschaften (Europäische Atomgemeinschaft, Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl sowie der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft [später umbenannt in Europäische Gemeinschaft; EG]) entwickelt.

Die mit dem **Vertrag von Maastricht** (7.2.1992) gegründete Europäische Union (EU) stellte bis zum Vertrag von Lissabon einen übergeordneten Verbund für die Europäischen Gemeinschaften dar und regelte darüber hinaus die gemeinsame Außen- und Sicherheitspolitik sowie die Zusammenarbeit in den Bereichen Justiz und Inneres.

Mit dem **Vertrag von Lissabon** (13.12.2007) wurden der Vertrag über die Europäische Union (EUV) und der Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (im Folgenden: EG) geändert. Eine der wesentlichen Neuerungen war die rechtliche Fusion von EU und Europäischer Gemeinschaft mit der EU als Rechtsnachfolgerin der Europäischen Gemeinschaft (Art 1 EUV). Der Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft besteht unter dem Namen „Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union“ (im Folgenden: AEUV) fort.

Die **europäische Steuerrechtsentwicklung** fiel in der Vergangenheit in den Aufgabenbereich der EG. Die grundlegenden unionsrechtlichen Bestimmungen zu Steuerfragen befinden sich daher heute im AEUV. Zu unterscheiden sind primäres und sekundäres Unionsrecht. Das primäre Unionsrecht ist im EUV und AEUV verankert. Das sekundäre Unionsrecht besteht im Wesentlichen aus den Verordnungen und Richtlinien des Rates bzw der Kommission der EU, die auf Grundlage des primären Unionsrechts erlassen werden.

4.1. Primäres Unionsrecht betreffend Zölle und Steuern

Eines der zentralen Ziele der Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG) im Jahr 1957 war die Schaffung einer **Zollunion**. Art 28 Abs 1 AEUV bestimmt: „Die Union umfasst eine Zollunion, die sich auf den gesamten Warenaustausch erstreckt; sie umfasst das Verbot, zwischen den Mitgliedstaaten Ein- und Ausfuhrzölle und Abgaben gleicher Wirkung zu erheben, sowie die Einführung eines Gemeinsamen Zolltarifs gegenüber dritten Ländern." Steuerliche Vorschriften enthalten die Art 110 – 113 AEUV, wobei die Art 110 – 112 AEUV die Vorschriften über die Zollunion und die Warenverkehrsfreiheit ergänzen.

Nach Art 110 AEUV ist es den Mitgliedstaaten untersagt, **diskriminierende** (Abs 1) oder **protektionistische Abgaben** (Abs 2) zu erheben. Eine Abgabe ist diskriminierend, wenn sie auf Waren aus einem anderen Mitgliedstaat höher ist als auf vergleichbare inländische Waren. Eine Abgabe auf Waren aus einem anderen Mitgliedstaat ist protektionistisch, wenn sie geeignet ist, inländische Produktionen mittelbar zu schützen.

In der Rs 184/85, *Kommission/Italien*, Slg 1987, 2013 kam der EuGH hinsichtlich einer auf Bananen erhobenen italienischen Abgabe zu dem Ergebnis, dass Bananen auf Grund ihrer organoleptischen Eigenschaften (Geruch, Geschmack, Aussehen, Farbe) und ihres Wassergehaltes mit typischerweise in Italien angebautem Obst (zB Birnen) nicht vergleichbar iSv Art 110 Abs 1 AEUV sind. Italienisches Tafelobst hat auf Grund seines Wassergehalts durstlöschende Eigenschaften, was Bananen nicht haben. Dafür eignen sich Bananen auf Grund ihrer Nahrhaftigkeit besonders für die Ernährung von Kleinkindern. Bananen stellen jedoch für die Obstkonsumenten eine Alternative bei der Auswahl dar und stehen damit in Konkurrenz zu anderem Obst. Nach Art 110 Abs 2 AEUV darf die Besteuerung von Bananen daher nicht den Effekt haben, die Produktion von Tafelobst, das typischerweise in Italien angebaut wird, mittelbar zu schützen.

Art 111 AEUV verbietet bei Ausfuhren in andere Mitgliedstaaten Steuerrückvergütungen, die den Betrag der mittelbar oder unmittelbar erhobenen inländischen Abgaben übersteigen. Nach Art 112 AEUV sind gewisse Abgabenrück-

vergütungen im Zusammenhang mit der Ausfuhr und Ausgleichsabgaben bei der Einfuhr befristet möglich, wenn nach Vorschlag der Kommission der Rat ihnen vorher mit qualifizierter Mehrheit zustimmt.

Große Bedeutung für den Binnenmarkt kommt Art 113 AEUV zu. Ursprünglich enthielt die Bestimmung den Auftrag an die Kommission zu prüfen, wie die Rechtsvorschriften über die **Umsatzsteuern**, die **Verbrauchsabgaben** und sonstige **indirekte Steuern** im Interesse des Gemeinsamen Marktes harmonisiert werden können (Art 99 Gründungsvertrag EWG). Mit der Einheitlichen Europäischen Akte (EEA) haben sich die Mitgliedstaaten im Jahr 1987 dahingehend verständigt, bis zum 31.12.1992 den **Binnenmarkt**, einen Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gewährleistet ist (Art 26 AEUV), schrittweise zu verwirklichen.

Im Zuge dessen wurde Art 99 Gründungsvertrag EWG (nunmehr Art 113 AEUV) dahingehend abgeändert, dass er einen konkreten Harmonisierungsauftrag an die Organe der EU hinsichtlich der obengenannten Rechtvorschriften enthält. Einziges Hindernis auf dem Weg zur Harmonisierung der Steuern in der Gemeinschaft ist das sowohl in Art 113 AEUV, als auch in Art 114 Abs 2 AEUV betreffend direkte Steuern vorgesehene Einstimmigkeitserfordernis.

Eine Harmonisierung der Vorschriften über die **direkten Steuern** in der EU ist nach Art 115 AEUV – gleich wie für andere Rechtsmaterien, für die kein Harmonisierungsauftrag besteht – möglich, jedoch eingeschränkt auf Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar **auf das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken**. Während Art 114 Abs 1 AEUV für Harmonisierungsmaßnahmen, die der Verwirklichung des Binnenmarktes dienen, grundsätzlich eine qualifizierte Mehrheit als Zustimmungserfordernis vorsieht, können Harmonisierungsmaßnahmen im Bereich der Steuern nach Abs 2 der genannten Bestimmung nur einstimmig gesetzt werden.

Die **Erhebung der direkten Steuern** in den Mitgliedstaaten fällt nach der stRsp des EuGH (etwa EuGH 17.1.2008, C-256/06, *Jäger*, Slg 2008, I-123, Rz 23) zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, diese haben ihre Befugnisse jedoch unter Wahrung des Unionsrechts auszuüben. Dabei haben die Mitgliedstaaten insbesondere die **Grundfreiheiten** (freier Warenverkehr, Arbeitneh-

merfreizügigkeit, Niederlassungsfreiheit, freier Dienstleistungs- und Kapitalverkehr) und das **Beihilfenverbot** (Art 107 ff AEUV) zu beachten.

4.2. Sekundäres Unionsrecht betreffend Zölle und Steuern

Das EU-Primärrecht ermächtigt die Organe der EU, generelle oder individuelle Rechtsnormen zu erlassen. Dabei handelt es sich um Verordnungen, Richtlinien und Entscheidungen (sekundäres Recht). Darüber hinaus können die Organe Empfehlungen aussprechen oder Stellungnahmen abgeben (Art 288 AEUV).

Verordnungen sind EU-Rechtsakte, die allgemeine Geltung haben; sie sind in allen Teilen verbindlich und gelten unmittelbar in jedem Mitgliedstaat (Art 288 Abs 2 AEUV). **Verordnungen der EU** sind somit mit Veröffentlichung im Amtsblatt der EU bzw ab dem dort angegebenen Datum in Österreich unmittelbar anwendbares Recht, das auf Gesetzesstufe steht und in seinem sachlichen Geltungsbereich entgegenstehende österreichische Normen verdrängt. Auf dem Gebiet des Steuerrechts sind insb der Zollkodex, die Zollbefreiungs-Verordnung sowie die Amtshilfe-Verordnung im Bereich der indirekten Steuern relevant.

Richtlinien sind an die Mitgliedstaaten gerichtet. Sie sind hinsichtlich des zu erreichenden Zieles verbindlich, überlassen jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel der Umsetzung (Art 288 Abs 3 AEUV). Grundsätzlich bedürfen Richtlinien zu ihrer Wirksamkeit der Umsetzung in nationales Recht.

Für die Maßnahmen im Bereich der Steuerrechtsangleichung gilt nach wie vor das **Einstimmigkeitserfordernis** (Art 114 AEUV). Auf dem Gebiet des Steuerrechts sind Richtlinien im Bereich der Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer-System-RL 2006/112/EG) und der Verbrauchsteuern von besonderer Bedeutung. Darüber hinaus gibt es Richtlinien zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung (zB Mutter-Tochter-RL 2003/123/EG, Fusions-RL 90/434/EWG, Zins-/Lizenzgebühren-RL 2003/49/EG, Streitbeilegungs-RL (EU) 2017/1852), zur Sicherstellung einer Besteuerung (RL (EU) 2016/1164 zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken; Richtlinie (EU) 2022/2523 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union), zur Kooperati-

on zwischen den Abgabenbehörden der Mitgliedstaaten bei der Bemessung und Einhebung von Abgaben (RL 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung; EU-Beitreibungs-RL 2010/24/EU).

4.3. Verhältnis Unionsrecht – nationales Recht

Zum **Verhältnis Unionsrecht – nationales Recht** hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) eine Reihe von Grundsätzen entwickelt:

- Verwaltung und Gerichte der Mitgliedstaaten sind verpflichtet, aus eigener Entscheidungsbefugnis jene Bestimmungen des nationalen Rechts unangewendet zu lassen, die mit dem (unmittelbar anwendbaren) Unionsrecht nicht in Einklang stehen; eine Beseitigung der Vorschrift muss weder beantragt noch abgewartet werden **(Anwendungsvorrang des Unionsrechts)**. Dieser Anwendungsvorrang besteht nach hA auch gegenüber dem innerstaatlichen Verfassungsrecht, soweit es sich nicht um die Grundprinzipien des B-VG handelt.

- Bestehen Zweifel bezüglich des Inhaltes des Unionsrechts bzw der Unionsrechtskonformität einer auf Unionsrecht beruhenden innerstaatlichen Norm, so können bzw müssen unter bestimmten Voraussetzungen die mitgliedstaatlichen Gerichte im Wege eines **Vorabentscheidungsverfahrens** nach Art 267 AEUV Klärung beim EuGH suchen.

- Ein Mitgliedstaat kann sich **nicht auf Bestimmungen**, Übungen oder Umstände **seiner internen Rechtsordnung berufen**, um die Nichtbeachtung von Verpflichtungen und Fristen zu rechtfertigen, die in den Richtlinien der Gemeinschaft festgelegt sind (EuGH 24.11.1987, 124/86, *Kommission/Italien*, Slg 1987, 4661). Eine Vertragsverletzung liegt daher auch vor, wenn die rechtzeitige Umsetzung einer Richtlinie lediglich wegen innenpolitischer Schwierigkeiten (zB Neuwahlen) oder wegen technischer Probleme unterbleibt.

- Richtlinien begründen grundsätzlich keine Rechte und Pflichten für die einzelnen Bürger, sondern nur für die Mitgliedstaaten. Hat allerdings ein Staat

eine Richtlinie nicht fristgemäß oder nur unzulänglich in innerstaatliches Recht umgesetzt, so kann sich der einzelne Bürger (Steuerpflichtige) gegenüber dem Staat auf die Richtlinienbestimmungen berufen, wenn deren Anwendung für ihn günstiger wäre als die Anwendung des richtlinienwidrigen nationalen Rechts. Voraussetzung dafür ist allerdings, dass die Bestimmungen der Richtlinie inhaltlich unbedingt und hinreichend bestimmt sind (**Grundsatz der unmittelbaren Anwendbarkeit**).

– Nationale Gerichte und Behörden haben bei der Anwendung des nationalen Rechts, insb der Vorschriften eines speziell zur Durchführung einer Richtlinie erlassenen Gesetzes, die Auslegung im Lichte des Wortlauts und des Zwecks der Richtlinie vorzunehmen (Grundsatz der richtlinienkonformen Auslegung). Dasselbe gilt auch für die Auslegung anderer für die Mitgliedstaaten relevanter Rechtsquellen der EU (**Grundsatz der unionsrechtskonformen Auslegung**).

5. Judikatur

Entscheidungen der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts (VwGH und VfGH) in Steuersachen sind keine generellen Rechtssätze. Sie erzeugen Recht nur für den Einzelfall. Die über den Einzelfall hinausreichende Bedeutung ergibt sich aus dem Umstand, dass die Gerichtshöfe künftig gleich gelagerte Fälle im Allgemeinen gleich entscheiden bzw – soweit es den VwGH betrifft – gleich entscheiden müssen, sofern nicht die für ein Abgehen von der bisherigen Rechtsprechung vorgesehenen prozessualen Voraussetzungen (Befassung eines verstärkten Senates; § 13 Abs 1 Z 1 VwGG) eingehalten werden.

Auch die Abgabenbehörden halten sich im Allgemeinen in gleichgelagerten Fällen an die Entscheidungen der Höchstgerichte. Entscheidend ist, dass wirklich ein gleich gelagerter Sachverhalt vorliegt. Oft werden der Judikatur Rechtssätze entnommen, die nicht in der behaupteten Allgemeinheit formuliert, sondern nur auf die besondere Sachverhaltsgestaltung bezogen sind.

6. Erlässe

Große praktische Bedeutung für die Rechtsanwendung im Steuerrecht haben die vom BMF im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung und auf der Homepage des BMF veröffentlichten **Erlässe, Richtlinien und Erläuterungen**. Sie richten sich an einen generellen Adressatenkreis und betreffen entweder Steuergesetze als Ganzes (etwa Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer-, Lohnsteuer- Umsatzsteuerrichtlinien), setzen sich mit der Besteuerung bestimmter Rechtsformen im Sinne einer Querschnittsbetrachtung auseinander (Vereins-RL, Stiftungs-RL) oder ergehen zu Spezialfragen (Liebhaberei-RL, RL zum Grundsatz von Treu und Glauben).

Diese Äußerungen haben bereits auf Grund ihrer Form (keine Kundmachung im Bundesgesetzblatt) nicht die Qualität einer verbindlichen Rechtsnorm. Des Weiteren wird zu Beginn der Richtlinien festgehalten, dass es sich dabei um einen Auslegungsbehelf handle und über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten daraus nicht abgeleitet werden können. Erlässe und Richtlinien des BMF haben auch nicht den Charakter einer internen Weisung an die nachgeordneten Behörden (Finanz- und Zollämter). Die Rechtsmittelinstanzen (Bundesfinanzgericht, VwGH) sind als weisungsfreie Gerichte nicht an die in Erlässen kundgemachten Rechtsauffassungen des BMF gebunden. Die Steuerpflichtigen können daher aus diesen Äußerungen des BMF keine subjektiven Ansprüche ableiten.

Ein gewisser **Vertrauensschutz** wird den Abgabepflichtigen über die Verordnung des BMF betreffend die Unbilligkeit der Einhebung von Abgaben iSd § 236 BAO (BGBl II 2005/435) gewährt. Gem § 236 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten ganz oder zum Teil nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Eine sachliche Unbilligkeit iS dieser Bestimmung liegt nach der VO unter anderem vor, wenn und soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruchs in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die vom BMF im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung (AÖF) veröffentlicht wurden.

Voraussetzung ist, dass der Abgabepflichtige im Vertrauen auf die betreffende Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhalts bedeutsame Maßnahmen gesetzt hat (§ 3 Z 2 lit b); siehe dazu

auch J.II.7. Der Abgabepflichtige kann sich also gegen die eine den Richtlinien oder Erlässen des BMF widersprechende (bescheidmäßige) Abgabenfestsetzung nicht mit Erfolg zur Wehr setzen. Die an die Festsetzung anschließende Einhebung der Abgaben kann aber nach Maßgabe der VO BGBl II 2005/435 unbillig sein.

7. Auskünfte

Neben den Erlässen und Richtlinien des BMF kommt **Individualauskünften** der Finanzbehörden große praktische Bedeutung zu. Ist sich ein Steuerpflichtiger über die steuerrechtliche Beurteilung seiner wirtschaftlichen Vorhaben nicht im Klaren, so richtet er häufig eine entsprechende Anfrage an das zuständige Finanzamt oder an den Bundesminister für Finanzen. Dadurch möchte er sich Sicherheit hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung seiner geplanten wirtschaftlichen Aktivitäten verschaffen. Derartige Auskünfte ergehen im Regelfall nicht in Bescheidform und entfalten daher keine formelle Bindungswirkung.

Die Gerichtshöfe öffentlichen Rechts erkennen aber in bestimmten Fällen einen gewissen Schutz des Abgabepflichtigen nach dem **Grundsatz von Treu und Glauben** an. Voraussetzung für einen Vertrauensschutz ist aber jedenfalls, dass die Auskunft von der **sachlich und örtlich zuständigen Behörde** erteilt wurde. Da das BMF im Regelfall nur die zuständige Oberbehörde ist, kommt dessen Auskünften auch im Rahmen des Vertrauensschutzes nach hA keine Bedeutung zu. Die Rechtsprechung der Gerichtshöfe öffentlichen Rechts dürfte ihren Niederschlag in § 3 Z 2 lit a VO betreffend die Unbilligkeit der Einhebung (BGBl II 2005/435) gefunden haben. Danach ist die Geltendmachung eines Abgabenanspruches sachlich unbillig, wenn und soweit sie in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz geäußert wurden. Voraussetzung dafür ist wiederum, dass der Abgabepflichtige im Vertrauen auf eine nicht offenkundig unrichtige Rechtsauskunft disponiert und dadurch einen Schaden erlitten hat. Diese sachliche Unbilligkeit ist im Rahmen der **Nachsicht** nach § 236 BAO zu berücksichtigen (siehe auch J.II.7.).

Im Bereich des internationalen Steuerrechts wurde beim BMF ein Auskunftsservice etabliert, im Rahmen dessen zur steuerrechtlichen Beurteilung konkreter, aber abstrahierter Sachverhalte Stellung genommen wird (sog **Express-Antwort-Service oder EAS**). Diese Auskünfte ergehen individuell und nicht in Bescheidform. Sie werden im Rahmen der Dokumentation des BMF (Findok) veröffentlicht und sind damit jedermann zugänglich. Mangels Bescheidform entfalten sie jedoch keinerlei Bindungswirkung. Ein Vertrauensschutz nach dem Grundsatz von Treu und Glauben kommt mangels Stellungnahme zu einem konkreten Sachverhalt und mangels Veröffentlichung im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung nicht in Betracht.

Mit dem **Auskunftsbescheid** (§ 118 BAO) existiert ein Rechtsinstitut, das in Bereichen mit erheblichen abgabenrechtlichen Auswirkungen Planungssicherheit schafft. Gegenstand von Auskunftsbescheiden können Rechtsfragen im Zusammenhang mit **Umgründungen, Unternehmensgruppen, Verrechnungspreisen,** der **Umsatzsteuer** sowie dem **Vorliegen von Missbrauch** iSv § 22 BAO sein.

Auf schriftlichen Antrag hat das für die Erhebung der betreffenden Abgabe zuständige Finanzamt mit Auskunftsbescheid tunlichst innerhalb von zwei Monaten ab Antragstellung über die abgabenrechtliche Beurteilung von im Zeitpunkt des Antrags noch nicht verwirklichte Sachverhalte abzusprechen. Die Inhalte des Antrags und des Bescheides (im Wesentlichen eine Sachverhaltsdarstellung) sind in § 118 Abs 4 und 5 BAO näher geregelt. Abgabepflichtige mit einer inländischen Steuernummer haben den Antrag mittel FinanzOnline einzubringen.

Wenn der verwirklichte Sachverhalt von jenem, der dem Auskunftsbescheid zugrunde gelegt worden ist, nicht oder nur unwesentlich abweicht, besteht ein **Rechtsanspruch** darauf, dass die im Auskunftsbescheid vorgenommene abgabenrechtliche Beurteilung der Erhebung der Abgaben zugrunde gelegt wird (Abs 7 leg cit). Dies gilt nicht, wenn sich die Rechtslage geändert hat oder sich die Beurteilung zum Nachteil der Partei als nicht richtig erweist (Abs 8 leg cit). Eine Aufhebung oder Abänderung des Bescheides ist von Amts wegen oder auf Antrag in den in Abs 9 leg cit genannten Fällen möglich, dies betrifft vor allem Fälle der offensichtlichen Unrichtigkeit des Auskunftsbescheides.

Auskunftsbescheide sind kostenpflichtig. Der Verwaltungskostenbeitrag beträgt zumindest € 1.500,– und steigt in Abhängigkeit der Höhe der Umsätze des Antragstellers auf bis zu € 20.000,–. Wird der Antrag zurückgewiesen (mangelnde persönliche oder sachliche Antragslegitimation), wegen nicht behobener Mängel nach § 85 Abs 2 BAO als zurückgezogen erklärt oder vom Antragsteller zurückgezogen, reduziert sich der Verwaltungskostenbeitrag auf € 500,– (§ 118 Abs 10 und 11 BAO).

Kontrollfragen:

A 1. Was versteht man im innerstaatlichen Recht bzw im Unionsrecht unter Verordnungen bzw Richtlinien?

A 2. Welchen rechtlichen Stellenwert haben EU-Verordnungen bzw EU-Richtlinien?

A 3. Welche rechtlichen Konsequenzen hat es, wenn ein Erlass des BM für Finanzen in den Rang einer Verordnung erhoben wird?

B. Finanzverfassung und Finanzausgleich

Kommentare: *Kofler*, F-VG, in *Kneihs/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar, Bundesverfassungsrecht (Loseblattsammlung, 25. Lfg 2020); *Ruppe*, Finanz-Verfassungsgesetz 1948, in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht (Loseblattsammlung, 12. Lfg 2016).

Monographien und Sammelwerke: *Ruppe*, Finanzverfassung und Rechtsstaat, Beiträge zu Kompetenz- und Verfassungsfragen des Steuerrechts (2007).

I. Kompetenzverteilung

Österreich ist ein Bundesstaat, der aus neun selbständigen Ländern gebildet wird (Art 2 B-VG). Die Zuständigkeiten des Bundes und der Länder auf dem Gebiet des Abgabenwesens werden durch ein eigenes Bundesverfassungsgesetz, das Finanzverfassungsgesetz (F-VG) geregelt (Art 13 B-VG, § 1 F-VG). Der Begriff der öffentlichen Abgabe ist im F-VG selbst nicht definiert und hat daher erst durch die Rechtsprechung eine Ausfüllung erfahren. Unter öffentlichen Abgaben sind Geldleistungen zu verstehen, die Gebietskörperschaften kraft öffentlichen Rechts zur Deckung ihres Finanzbedarfs erheben (siehe etwa VfGH 14.12.2004, B 514/04, VfSlg 17.414).

Das F-VG enthält nebst anderen Bestimmungen Regelungen über die Verteilung von Besteuerungsrechten, die Verteilung von Abgabenerträgen sowie die Kostentragung und gibt damit den Rahmen für den Finanzausgleich vor. Die konkrete Verteilung der Besteuerungsrechte und der Abgabenerträge zwischen dem Bund, den Ländern und den Gemeinden sowie die Gewährung von Finanzzuweisungen und Zweckzuschüssen ist nach § 3 Abs 1 F-VG durch ein (einfaches) Bundesgesetz zu regeln (sog **Kompetenz-Kompetenz des Bundesgesetzgebers**). Dies erfolgt mit dem sog Finanzausgleichsgesetz (derzeit FAG 2024, BGBl I 2023/168), bei dessen Gestaltung den Ländern aber weitreichende Mitwirkungsrechte zukommen (**paktierter Finanzausgleich**).

II. Kostentragung

Der Bund und die übrigen Gebietskörperschaften tragen, sofern die zuständige Gesetzgebung nicht anderes bestimmt, den Aufwand, der sich aus der Besorgung ihrer Aufgaben ergibt (§ 2 F-VG). Diese Bestimmung basiert auf der gedanklichen Verknüpfung der Ausgabenverantwortung mit der Aufgabenverantwortung und normiert dadurch den **Grundsatz der eigenen Kostentragung** (auch Konnexitätsgrundsatz genannt).

§ 2 F-VG räumt der zuständigen Gesetzgebung die Möglichkeit ein, die Kostentragung abweichend vom Konnexitätsgrundsatz zu regeln. Danach kann eine Gebietskörperschaft Kosten aus der Erfüllung eigener Aufgaben auf andere Gebietskörperschaften überwälzen (**Kostenabwälzung**), ebenso aber einer aufgabenbesorgenden Gebietskörperschaft die Kosten dieser Aufgabe ganz oder teilweise abnehmen (**Kostenübernahme**). Bei den abweichenden Kostentragungsregeln handelt es sich um eine hierarchische Einbahnstraße. Der Bund kann Kosten auf die Länder und die Gemeinden abwälzen und die Länder können Kosten auf die Gemeinden übertragen, nicht aber umgekehrt. Gemeinden können mangels Gesetzgebungsbefugnis keine Kosten anderer Gebietskörperschaften übernehmen.

Beispiele:

1. Nach § 3 Abs 2 F-VG sind die Länder berechtigt, durch Landesgesetz von den Gemeinden oder gegebenenfalls den Gemeindeverbänden eine Umlage zu erheben. Durch Bundesgesetz kann ein Höchstausmaß der Landesumlage festgesetzt werden. Das FAG 2024 legt das Höchstausmaß der **Landesumlage** mit 7,66% der Ertragsanteile der Gemeinden an den gemeinschaftlichen Bundesabgaben fest (§ 7 FAG 2024).

2. § 13 F-VG regelt **Finanzzuweisungen** des Bundes an die Länder (Gemeinden), die als Schlüsselzuweisungen (stehen den Ländern bzw Gemeinden zur freien Verfügung) oder als Bedarfszuweisungen (zweckgebunden) gewährt werden können. Bedarfszuweisungen sieht das FAG 2024 etwa für den Bereich der Elementarpädagogik, Wohnen

und Sanieren, Umwelt und Klima s Personennahverkehrs (§ 23 FAG 2024), den Nahverkehr (§ 24 FAG 2024) und den Gesundheitsbereich (§ 25 FAG 2024) vor.

3. Nach § 29 FAG 2024 gewährt der Bund an die Länder und Gemeinden ua (Zweck-)**Zuschüsse** für die Theater, für die Krankenanstaltenfinanzierung, für den Bau von Eisenbahnkreuzungen auf Gemeindestraßen, für den Ausbau des Kinderbetreuungsangebots und für die Finanzierung von Maßnahmen der frühen sprachlichen Förderung.

4. Nach § 6 FAG 2024 ersetzt der Bund den Ländern ganz oder teilweise die Kosten der Besoldung (Aktivitätsbezüge) der unter ihrer Diensthoheit stehenden Lehrer einschließlich der Landesvertragslehrer (**Kostenübernahme**).

Die Zuteilung von Besteuerungsrechten, die Verteilung von Abgabenerträgen und vom Konnexitätsgrundsatz abweichende Kostentragungsregelungen müssen alle dem in § 4 F-VG normierten **finanzausgleichsrechtlichen Sachlichkeitsgebot**, das eine spezielle Ausprägung des Gleichheitssatzes darstellt, entsprechen. Die Vornahme des Finanzausgleichs hat in Übereinstimmung mit der Verteilung der Lasten der öffentlichen Verwaltung zu erfolgen und darauf Bedacht zu nehmen, dass die Grenzen der Leistungsfähigkeit der beteiligten Gebietskörperschaften nicht überschritten werden.

In der Praxis basiert der Finanzausgleich auf dem durch die Finanzausgleichspartner (Bund, Länder und Gemeinden, letztere vertreten durch den Österreichischen Gemeindebund und den Österreichischen Städtebund) ausgehandelten Finanzausgleich-Paktum. Das Finanzausgleichsgesetz erlangt dadurch eine **Legitimation durch Verhandlung** und eine **Vermutung der Richtigkeitsgewähr** in Hinblick auf den Gleichheitssatz.

Beabsichtigt der Bund steuerpolitische Maßnahmen zu setzen, die für die Länder und Gemeinden einen Steuerausfall mit sich bringen oder Maßnahmen zu setzen, die bei Ländern und Gemeinden zu Mehrbelastungen beim Zweckaufwand führen, hat der Bund nach § 8 FAG 2024 mit den Finanzausgleichspartnern vorab Verhandlungen zu führen. Spezielle Regelungen enthält die Vereinbarung nach Art 15a B-VG zwischen Bund, Ländern und Gemeinden über

einen **Konsultationsmechanismus** (BGBl I 1999/35) für legistische Maßnahmen, die bei einer anderen Gebietskörperschaft zu Mehrbelastungen führen. Die Vereinbarung sieht vor, dass noch vor Erlassung solcher Maßnahmen ein Einvernehmen über die Tragung der zusätzlich verursachten Kosten herbeigeführt werden soll. Andernfalls entsteht für jene Körperschaft, die das legistische Vorhaben durchführt, in letzter Konsequenz eine Kostenersatzpflicht. Die abzugeltenden zusätzlichen finanziellen Ausgaben sind bei den nächsten Finanzausgleichsverhandlungen als bestehende Verpflichtungen einvernehmlich einzubinden (Art 4 der Vereinbarung).

Mit der EisenbahnkreuzungsVO 2012 wurde die Anpassung der Sicherung von Eisenbahnkreuzungen an den Stand der Technik durch den Bund verordnet. Die geschätzten Kosten von € 250 Mio hätten nach dem EisenbahnG von den öffentlichen und privaten Eisenbahnunternehmungen und den Trägern der Straßenbaulast getragen werden müssen. Der Gemeindebund hat wegen der zu befürchtenden massiven Kostenbelastung für die Gemeinden nach Mitteilung des VO-Entwurfes vorsorglich verlangt, dass in einem Konsultationsgremium Verhandlungen über die durch das gegenständliche Vorhaben im Falle seiner Verwirklichung den Gemeinden zusätzlich verursachten finanziellen Ausgaben, einschließlich zusätzlicher Personalkosten aufgenommen werden. Der Bund hat dieses Verlangen ignoriert. Daraufhin begehrte der Gemeindebund beim VfGH die Feststellung, dass der Bund seine Verpflichtungen aus dem Konsultationsmechanismus nicht erfüllt habe. Der VfGH erließ ein entsprechendes Feststellungserkenntnis (VfGH 12.3.2014, F 1/2013, VfSlg 19.868).

III. Die Verteilung der Besteuerungsrechte und Abgabenerträge

1. Überblick

Bei der Verteilung der Besteuerungsrechte und Abgabenerträge ist zwischen der Abgabenhoheit, der Ertragshoheit und der Verwaltungshoheit zu unter-

scheiden: Die **Abgabenhoheit** besteht in dem Recht, Abgaben durch Gesetz oder – im Fall der Gemeindeabgaben kraft freien Beschlussrechts – durch Verordnung materiell zu regeln. Als **Ertragshoheit** wird das Recht bezeichnet, über den Abgabenertrag im eigenen Haushalt zu verfügen. Die **Verwaltungshoheit** umfasst die Zuständigkeit zur Bemessung, Einhebung und zwangsweisen Einbringung von Abgaben.

§ 6 F-VG definiert – am Gesichtspunkt der Ertragshoheit orientiert – unterschiedliche **Abgabentypen**. Es sind dies:

- ausschließliche Bundesabgaben (der Ertrag fließt allein dem Bund zu; zB Dienstgeberbeitrag zum FLAF; Stempel- und Rechtsgebühren);
- zwischen Bund und Ländern (Gemeinden) geteilte Abgaben, mit folgenden Unterformen:
  - gemeinschaftliche Bundesabgaben (zB Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer)
  - Zuschlagsabgaben (Bundesautomaten- und VLT-Abgabe und die Zuschläge zu diesen Abgaben)
  - Abgaben von demselben Besteuerungsgegenstand (sind im FAG 2024 keine vorgesehen);
- ausschließliche Landesabgaben (zB Feuerschutzsteuer, Fremdenverkehrsabgaben, Jagd- und Fischereiabgaben);
- zwischen Ländern und Gemeinden geteilten Abgaben (mit den gleichen Unterformen wie bei den zwischen Bund und Ländern geteilten Abgaben; derzeit nur in einzelnen Ländern von Bedeutung; zB Landschaftsschutzabgabe in Vorarlberg)
- ausschließliche Gemeindeabgaben (zB Grundsteuer, Kommunalsteuer, Vergnügungssteuern, Hundesteuer, Benützungsgebühren).

Die Verteilung der Besteuerungsrechte und Abgabenerträge zwischen dem Bund, den Ländern und den Gemeinden erfolgt nun derart, dass der Bund durch einfaches Gesetz – und zwar das sog Finanzausgleichsgesetz (derzeit FAG

2024) – konkrete Abgaben den durch das F-VG vorgegebenen Abgabentypen zuordnet (§ 3 Abs 1 F-VG).

2. Abgabenhoheit

Der einfache Bundesgesetzgeber verfügt auf Grund seiner Kompetenz-Kompetenz über ein weitreichendes **Abgabenerfindungsrecht**. Daher darf er bei Wahrung der Typologie des § 6 F-VG neue Abgabentatbestände für seinen Bereich schaffen, also neue Steuern erfinden (aus jüngerer Zeit etwa die Elektrizitätsabgabe, Kohleabgabe, Auflösungsabgabe, Stabilitätsabgabe). Das Abgabenerfindungsrecht des Bundes (gleiches gilt für die Länder) wird durch das B-VG und durch das Unionsrecht beschränkt:

- In die durch das B-VG vorgenommene Aufteilung der Kompetenzen zwischen Bund und Ländern darf durch Abgaben nicht eingegriffen werden. Dies setzt voraus, dass die abgabenrechtliche Regelung umfassend in eine fremde Materie hineinwirkt (zB VfGH 12.3.1985, G 2/85, VfSlg 10.403 zur Wiener Abgabe auf leerstehenden Wohnraum).
- In diversen RL der EU ist vorgesehen, dass auf bestimmte Besteuerungsgegenstände keine oder keine gleichartige Abgabe erhoben werden darf (zB Art 5 Kapitalansammlungsrichtlinie [RL 2008/7/EG], Art 401 MwSt-System-RL).

Das **Abgabenerfindungsrecht der Länder** ist eingeschränkt: Sie dürfen im Rahmen der Typologie des § 6 F-VG neue Abgabentatbestände schaffen, soweit es sich dabei **nicht** um gleichartige Abgaben von demselben Besteuerungsgegenstand wie bestehende Bundesabgaben handelt. Gleichartige Abgaben dürfen nur mit bundesgesetzlicher Ermächtigung erhoben werden (§ 8 Abs 3 F-VG). Bei der Aufzählung der Landesabgaben im FAG handelt es sich folglich nur um eine demonstrative Aufzählung.

Der Bund hat sich im FAG 2024 das Recht vorbehalten, eine Vermögensteuer einzuheben (§ 9 Z 1 FAG 2024), wenngleich eine solche zuletzt für das Jahr 1993 erhoben wurde. Durch die Regelung im FAG verhindert der

Bund, dass die Länder ohne bundesgesetzliche Ermächtigung eine Vermögensteuer einheben können.

Den **Gemeinden** kommt **kein Abgabenerfindungsrecht** zu. Sie können jedoch vom Bund (§ 7 Abs 5 F-VG) oder den Ländern (§ 8 Abs 5 F-VG) ermächtigt werden, bestimmte Abgaben mittels Beschlusses der Gemeindevertretung (Verordnung) auszuschreiben (sog **Abgaben auf Grund freien Beschlussrechtes**). Die Ausschreibung einer Abgabe durch die Gemeinde auf Grund bundes- oder landesgesetzlicher Ermächtigung erfolgt mittels gesetzesvertretender Verordnung. Im Unterschied zur bundesgesetzlichen Ermächtigung sind im Fall einer landesgesetzlichen Ermächtigung die wesentlichen Merkmale der betreffenden Abgabe, insb auch ihr zulässiges Höchstausmaß zu bestimmen. Jene Abgaben, die der Bund gem § 7 Abs 5 F-VG in das freie Beschlussrecht der Gemeinden übertragen hat, finden sich in § 17 FAG 2024 (zB die Hebesätze der Grundsteuer, die Lustbarkeitsabgaben und die Hundeabgaben).

Der Bund kann die Überlassung von Abgaben an die Länder oder Gemeinden davon abhängig machen, dass deren **Regelung dem Bund vorbehalten** bleibt (§ 7 Abs 3 F-VG). Dies hat er bei der Grundsteuer, der Kommunalsteuer und der Feuerschutzsteuer getan. Bei diesen Abgaben handelt es sich um ausschließliche Gemeindeabgaben, deren Regelung aber durch Bundesgesetz erfolgt.

Der Bund hat gegen Gesetzesbeschlüsse der Landtage, die Landes(Gemeinde)abgaben zum Gegenstand haben, im Fall der Gefährdung von Bundesinteressen ein **Einspruchsrecht**. Wiederholt der Landtag seinen Gesetzesbeschluss bei Anwesenheit von zumindest der Hälfte der Mitglieder, darf der Gesetzesbeschluss nur kundgemacht werden, wenn die Bundesregierung ihren Einspruch zurückzieht. Andernfalls entscheiden über die Aufrechterhaltung des Einspruchs der Nationalrat und der Bundesrat durch einen ständigen gemeinsamen Ausschuss (zur Reglung und dem Verfahren des ständigen Ausschusses siehe § 9 F-VG).

3. Ertragshoheit

Die Abgabenhoheit und die Ertragshoheit decken sich nur bei den ausschließlichen Bundes- und Landesabgaben. Für gemeinschaftliche Bundesabgaben obliegt dem Bundesgesetzgeber die Abgabenhoheit, die Ertragshoheit ist zwischen Bund, Ländern und Gemeinden geteilt. Bei gemeinschaftlichen Landesabgaben obliegt die Abgabenhoheit den Ländern (außer der Bund hat sich die Regelung gem § 7 Abs 3 F-VG vorbehalten), der Ertrag wird zwischen den Ländern und den Gemeinden geteilt. Die Ertragshoheit über die ausschließlichen Gemeindeabgaben kommt den Gemeinden zu.

Die Aufteilung der **gemeinschaftlichen Bundesabgaben** erfolgt nach dem FAG 2024 (mit Ausnahmen) in einem **dreistufigen Verfahren**. Aufgeteilt wird das Nettoaufkommen, das sich gem § 11 Abs 2 FAG 2024 aus dem Reinertrag der Abgaben abzüglich bestimmter Beträge ergibt.

- Dieses Aufkommen wird zunächst in einem bestimmten **Hundertsatzverhältnis** auf Bund, die Länder als Gesamtheit und die Gemeinden als Gesamtheit verteilt (§ 11 Abs 1 FAG 2024).

- Danach werden die auf die Gesamtheit der Länder und auf die Gesamtheit der Gemeinden entfallenden Ertragsanteile auf die neun Bundesländer und auf die Gemeinden eines Landes als Gesamtheit aufgeteilt (§ 10 Abs 6 FAG 2024). Wichtige Aufteilungsschlüssel sind dabei die **Volkszahl** (Wohnbevölkerung zu einem bestimmten Stichtag lt Statistik Austria), der **abgestufte Bevölkerungsschlüssel**, im Gesetz festgelegte **Fixschlüssel** und das **örtliche Aufkommen**.

- Schlussendlich wird der länderweise Ertragsanteil der Gemeinden auf die einzelnen Gemeinden eines Landes aufgeteilt. Vom Ertragsanteil der Gemeinden werden vorab 12,8% ausgeschieden und den Ländern überwiesen; diese Mittel sind – außer in Wien – für die Gewährung von Bedarfszuweisungen an Gemeinden und Gemeindeverbände bestimmt (**Gemeinde-Bedarfszuweisungsmittel**; § 13 Abs 1 FAG 2024). Des Weiteren sind Mittel zur Kofinanzierung des Baus von Eisenbahnkreuzungen auf Gemeindestraßen auszuscheiden (Abs 2 leg cit). Der Restbetrag ist unter den Gemeinden als Ertragsanteil an den gemeinschaftlichen Bundesabgaben aufzuteilen.

Dabei erhalten die Gemeinden vorab Fixbeträge je Einwohner, die nach der Größe der Gemeinde und dem Bundesland, in dem sich die Gemeinde befindet, variieren; kleine Gemeinden erhalten zusätzlich Beträge je Nächtigung; die restlichen Ertragsanteile sind nach dem abgestuften Bevölkerungsschlüssel auf alle Gemeinden des Landes zu verteilen (§ 13 Abs 3 Z 3 FAG 2024).

Der abgestufte Bevölkerungsschlüssel (§ 11 Abs 9 FAG 2024) sieht für Gemeinden mit größerer Einwohnerzahl einen höheren Vervielfacher der Volkszahl vor als für Gemeinden mit geringerer Einwohnerzahl (Gemeinden bis 10.000 Einwohner: 1 $^{41}/_{67}$; Gemeinden mit über 50.000 Einwohnern: 2 $^{1}/_{3}$). Durch die überproportionale Beteiligung größerer Gemeinden am Abgabenaufkommen wird berücksichtigt, dass diese notwendige zentralörtliche Aufgaben (Schulen, Spitäler, Nahverkehr, Sport- und Kultureinrichtungen etc) für die ganze Region erbringen.

4. Verwaltungshoheit (§ 11 F-VG)

Die Bundesabgaben werden grundsätzlich durch die Organe der Bundesfinanzverwaltung bemessen, eingehoben und zwangsweise eingebracht. Ob und inwieweit Organe anderer Körperschaften mitzuwirken haben, richtet sich nach den jeweiligen Materiengesetzen (§ 11 Abs 1 F-VG).

Mit Ausnahme der Zuschlagsabgaben werden die übrigen Abgaben der Länder und Gemeinden grundsätzlich durch Organe jener Gebietskörperschaft bemessen und eingehoben, für deren Zwecke sie ausgeschrieben werden (Abs 3 leg cit).

Beispiel:

Die Erträge der bundeseinheitlich geregelten **Kommunalsteuer** fließen ausschließlich den Gemeinden zu (ausschließliche Gemeindeabgabe). Die Abgabe ist grundsätzlich als Selbstbemessungsabgabe ausgestaltet. Er-

weist sich die Selbstberechnung als nicht richtig oder wird die Steuer nicht entrichtet, hat die Gemeinde einen Kommunalsteuerbescheid zu erlassen. Die Prüfung der Kommunalsteuer obliegt dem für die Erhebung der Lohnsteuer zuständigen Finanzamt, das sich dazu des Prüfdienstes für lohnabhängige Abgaben und Beiträge bedient. Die Kosten für die Kommunalsteuerprüfung trägt der Bund (§ 14 KommStG).

IV. Finanzausgleichsgesetz

Das Finanzausgleichsgesetz wird nach geltender Praxis für einige Jahre befristet erlassen. So gilt das FAG 2024 für die Jahre 2024 – 2028. In der Vergangenheit hat sich gezeigt, dass die Laufzeit von Finanzausgleichsgesetzen über die intendierte Laufzeit hinaus oftmals mittels Gesetz verlängert wurde. So galt das FAG 2017 über das intendierte Ende 2021 hinaus bis Ende 2023 (vgl G, BGBl I 2022/9, mit dem die Laufzeit verlängert wurde). Das FAG beruht auf einem zwischen den Finanzausgleichspartnern vereinbarten Paktum über den Finanzausgleich (**paktierter Finanzausgleich**). Verhandlungspartner sind seitens des Bundes der Bundesminister für Finanzen (oftmals gemeinsam mit einem anderen Minister), die Landeshauptleute sowie der Österreichische Städtebund und der Österreichische Gemeindebund.

Das FAG enthält zunächst Regelungen über die Verteilung der Besteuerungsrechte. Dies wird als **primärer** (aktiver) Finanzausgleich bezeichnet. Des Weiteren regelt das FAG den (korrigierenden) **sekundären** (passiven) Finanzausgleich durch Zuweisungen, Zuschüsse, Kostenersätze, Kostenüberwälzungen und Umlagen.

Soweit Maßnahmen außerhalb des paktierten Finanzausgleichs die Finanzausgleichsmasse zugunsten oder zulasten eines Finanzausgleichspartners verändern (Steuererhöhungen und -senkungen, Überbürdung zusätzlicher Aufgaben durch Änderung der Kompetenzverteilung), spricht man vom **tertiären** oder **grauen** (stillen) Finanzausgleich. § 8 FAG 2024 sieht bei derartigen Maßnahmen vor, dass der Bund mit den anderen Finanzausgleichspartnern Verhandlungen zu führen habe. Weiters setzt der Konsultationsmechanismus (siehe dazu oben II.) dem tertiären Finanzausgleich Grenzen.

Soweit das FAG die Beziehungen von Körperschaften verschiedener Ebenen (Bund, Länder, Gemeinden) regelt, spricht man vom **vertikalen** Finanzausgleich. Der **horizontale** Finanzausgleich betrifft die Beziehungen zwischen Körperschaften einer Ebene.

Kontrollfragen:

B 1. Klassifizieren Sie die Kommunalsteuer/Umsatzsteuer/Flugabgabe anhand der oben in Kap A.V. dargestellten Einteilung von Steuern sowie nach finanzverfassungsrechtlichen Gesichtspunkten (Abgaben-, Ertrags-, Verwaltungshoheit).

(→ Lösung)

B 2. Welches Organ ist für die Regelung der folgenden Maßnahmen zuständig?

a) Die Entscheidung, ob der Ertrag der Grunderwerbsteuer dem Bund, den Ländern oder den Gemeinden zukommen soll.

b) Die Einführung einer allgemeinen Vermögensteuer.

c) Die Anhebung des Einkommensteuertarifs.

d) Die Ermächtigung von Gemeinden, zukünftig eine Steuer auf die Benützung von Radwegen zu erheben.

e) Die Erhöhung des Steuersatzes der Hundesteuer.

(→ Lösungen)

C. Einkommensteuer

Richtlinien des BMF: Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (LRL 2012); Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR); Lohnsteuerrichtlinien 2002 (LStR).

Kommentare: *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I – III (Loseblattsammlung, 23. Lfg 2022); *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar (Loseblattsammlung, 71. Lfg 2023); *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer – Rechtsprechung (Loseblattsammlung, 66. Lfg 2023); *Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner*, Jakom Einkommensteuergesetz, 16. Aufl (2023); *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer Handbuch (1993); *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, Einkommensteuergesetz - online, (Loseblattsammlung, 42. Lfg 2023).

Monographien und Sammelwerke: *Mayr*, Gewinnrealisierung (2001); *Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny* (Hrsg), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht (2002); *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg) Kapitalertragsteuer (2003); *Mayr*, Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz (2004); *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Handbuch des Bilanzsteuerrechts – Gedenkschrift für Wolfgang Gassner (2005); *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, FS Doralt (2007); *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 2. Aufl (2008); *Renner/Aigner/Bendlinger/Bergmann*, Praxisbeispiele zur Einkommensteuer: Fälle mit Lösungen und Anmerkungen (2017); *Renner/Schlager/Schwarz* (Hrsg), Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung (2008), Gedenkschrift für Walter Kögelberger; *Payerl*, Die Verlagerung von Einkünften (2015); *Wakounig/Labner*, Fallbeispiele zur Einkommensteuer (2016); *Kofler/Urnik/Rohn*, Handbuch der Betriebsaufgabe und Wechsel der Gewinnermittlung, 3. Aufl (2020); *Winkler*, Einkommensteuer für Steuerberater Band 1 und 2, 2. Aufl (2020); Daxkobler/Rieser-Fruhmann/Schuster, SWK-Spezial Mitarbeiterbegünstigungen (2023).

Hinsichtlich Literatur zur Besteuerung von Kapitalvermögen siehe XI. und zur Besteuerung von Grundstückstransaktionen siehe XII.

I. Charakterisierung

Gegenstand der Einkommensteuer ist das Gesamteinkommen **natürlicher Personen**. Das Einkommen juristischer Personen unterliegt der Körperschaftsteuer. Personengesellschaften, selbst wenn diese teilrechtsfähig sind, besitzen für Zwecke der Einkommensbesteuerung nur dahingehend Bedeutung, als der uU nach dem UGB ermittelte Gewinn Ausgangspunkt für eine Ermittlung der Gewinnanteile der einzelnen Gesellschafter ist. Der Gewinn der Personengesellschaft wird erweitert um Vorabgewinne für bestimmte Leistungsvergütungen anteilig den Gesellschaftern zugerechnet und auf deren Ebene besteuert (siehe dazu XIII.).

Rechtsgrundlage: EStG 1988, BGBl 1988/400, das erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1989 zur Anwendung kam. Zu dem ursprünglichen Gesetz sind bis Januar 2024 200 Novellen ergangen.

Bei der Bemessung der Einkommensteuer werden die die Leistungsfähigkeit beeinflussenden persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen (zB Familienstand, Behinderung, Krankheiten) berücksichtigt. Die Einkommensteuer ist daher eine **Personen- oder Subjektsteuer.**

Die Einkommensteuer wird grundsätzlich im Wege der Veranlagung erhoben (Abgabe einer Steuererklärung und Vorschreibung der Steuer mittels eines Steuerbescheides; → **Veranlagungsabgabe**). Wesentliche Ausnahmen von dieser Regel sind der Lohnsteuerabzug von Einkünften aus einem Dienstverhältnis, der Kapitalertragsteuerabzug von inländischen oder im Inland bezogenen ausländischen Kapitalerträgen sowie der Steuerabzug nach § 99 EStG von bestimmten, der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Erträgen.

In allen drei als Ausnahmen genannten Fällen trifft den Schuldner der Erträge die Verpflichtung, die Abgabe selbst zu berechnen (→ **Selbstbemessungsabgabe**) und auf Rechnung des Empfängers der Erträge an den Fiskus abzuführen (→ **Abfuhrabgabe**). Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer sind keine eigenen Steuern, sondern bloß Erhebungsformen der Einkommensteuer.

Aus finanzverfassungsrechtlicher Sicht ist die Einkommensteuer eine **gemeinschaftliche Bundesabgabe**. Das bedeutet, dass die gesetzliche Regelung

einheitlich durch den Bund erfolgt, der Ertrag aus der Abgabe aber zwischen den Gebietskörperschaften Bund, Ländern und Gemeinden nach einem im FAG 2024 festgelegten Schlüssel aufgeteilt wird.

Das Aufkommen der Einkommensteuer machte im Jahr 2021 40,5% des Gesamtsteueraufkommens des Bundes aus (40,1% [2020]; 40,0% [2019]; 39,1% [2018]).

Aufkommen der Einkommensteuer in ausgewählten Jahren des Zeitraums 2015 - 2022

	Aufkommen 2015 in Mio EUR	Aufkommen 2016 in Mio EUR	Aufkommen 2019 in Mio EU	Aufkommen 2020 in Mio EUR	Aufkommen 2022 in Mio EUR
Veranlagte ESt	3.617,3	3.902,9	4.925,5	2.981,5	5.867,0
Lohnsteuer	27.272,4	24.645,9*	28.480,8	27.253,5	31.421,4
KESt auf Dividenden	2.638,4	1.284,4	2.244,2	1.788,8	3.031,4
KESt auf Zinsen	1.224,7	1.070,7	745,5	790,8	1.305,1
Summe	34.752,8	30.903,9	36.396,0	32.814,6	41.624,1

* Auswirkungen der Tarifreform durch das StRefG 2015/2016

Quelle: Abgabenerfolg des Bundes (UG 16)

II. Prinzipien

Anforderungen an gerechte Steuern nach Adam Smith (Wealth of Nations [1776], Part 5 Chapter 2 subchapter 2)

I. The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state. … (Besteuerung nach der **persönlichen Leistungsfähigkeit**)

II. The tax which each individual is bound to pay ought to be certain, and not arbitrary. The time of payment, the manner of payment, the quantity to be paid, ought all to be clear and plain to the contributor, and to every other person. … (**Rechtssicherheit**, Bestimmtheitsgebot)

III. Every tax ought to be levied at the time, or in the manner, in which it is most likely to be convenient for the contributor to pay it. … (**Einfachheit der Steuererhebung**)

IV. Every tax ought to be so contrived as both to take out and to keep out of the pockets of the people as little as possible over and above what it brings into the public treasury of the state. … (**Abgabenertrag muss die Erhebungskosten übersteigen**.)

Steuern sind die Haupteinkunftsquelle der modernen Rechts- und Sozialstaaten. Sie ermöglichen den Staaten, die ihnen übertragenen Aufgaben wahrzunehmen. Vor dem Hintergrund der Frage einer gerechten Lastenverteilung im Staat haben sich zwei Grundmodelle herausgebildet, nämlich eine Besteuerung nach dem **Äquivalenzprinzip** oder eine Besteuerung nach dem **Leistungsfähigkeitsprinzip**.

Nach dem Äquivalenzprinzip stellen Abgaben die Gegenleistung für in Anspruch genommene staatliche Leistungen dar. Ein ausschließlich am Äquivalenzprinzip orientiertes Steuersystem lässt sich in der Realität allerdings nicht verwirklichen, weil die Leistungen des Staates in vielen Fällen weder quantifizierbar noch einer bestimmten Person zurechenbar sind. Ansätze einer Besteuerung nach dem Äquivalenzprinzip findet man allerdings bei den Gebühren und Beiträgen (zB Kanalgebühr).

Überwiegend erfolgt die Lastenverteilung im Staat nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Diesem Prinzip zufolge hat der Einzelne zum Funktionieren des Staates – unabhängig von einer eventuellen staatlichen Gegenleistung – nach dem Maß seiner Möglichkeiten (Zahlungsfähigkeit) beizutragen. **Als besonderer Indikator der Leistungsfähigkeit gilt das Einkommen** einer Person, ebenso aber auch Vermögensmehrungen infolge von Schenkungen oder Erbschaften sowie der Konsum.

Eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist in Österreich – anders als in anderen europäischen Staaten – in der Verfassung nicht explizit vorgesehen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip dient aber als Leitsatz für steuerpolitische Maßnahmen des Gesetzgebers. Hat sich der Gesetzgeber erst einmal für eine Besteuerung anhand der persönlichen Leistungsfähigkeit entschieden, so bedarf ein späteres Abweichen von diesem Prinzip nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes einer sachlichen Rechtfertigung (zB VfSlg 12.941/1991; VfSlg 19.933/2015).

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist ein abstraktes Prinzip und bedarf zu seiner Rechtsanwendung der Konkretisierung. Im Zusammenhang mit einer Besteuerung des Einkommens wird es durch folgende „Subprinzipien“ konkretisiert:

- Aus dem Prinzip der **persönlichen Universalität** folgt, dass alle natürlichen Personen, die Einkommen erzielen, von der Einkommensteuer erfasst sein sollen. Persönliche Befreiungen sind ausgeschlossen.

- Nach dem Prinzip der **sachlichen Universalität** werden alle Einkünfte erfasst. Traditionell sind dies grundsätzlich nur die am Markt erwirtschafteten Einkünfte. Nicht besteuert werden daher zB die Wertschöpfung durch eigene Haushalts- oder Heimwerkertätigkeit, der Nutzen langlebiger Konsumgüter oder des Wohnens im eigenen Haus, der Freizeitnutzen.

- Die österreichische Einkommensteuer war von ihrer Grundkonzeption her eine **synthetische Einkommensteuer**. Bei einer derartigen Steuer werden alle Einkünfte (positive und negative) zu einer Gesamtgröße (dem Einkommen) zusammengefasst und einem einheitlichen Steuersatz unterworfen. Den Gegensatz dazu bilden Steuersysteme, die die einzelnen Einkünfte getrennt besteuern (sog Schedulensystem). Die Synthetik der Einkommen-

steuer hat in den letzten Jahren immer mehr Durchbrechungen erfahren (begünstigte Besteuerung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften; Abgeltungsbesteuerung von Kapitaleinkünften, Grundstücksveräußerungsgewinnen und Einkünften aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten sowie umfangreiche Verlustausgleichsverbote). Supranational lässt sich der Trend feststellen, dass der mobile Produktionsfaktor Kapital niedriger besteuert wird als der sich als immobil erweisende Produktionsfaktor Arbeit (→ dual income tax).

– Auch das **objektive Nettoprinzip** ist Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips: Da die Einkommensteuer die Leistungsfähigkeit in Gestalt des für den Konsum verfügbaren Einkommens erfassen möchte, müssen grundsätzlich alle Aufwendungen abziehbar sein, die zur Erzielung des Einkommens aufgewendet werden. Dies geschieht in Form des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs.

– Auf Grund des Leistungsfähigkeitsprinzips müssen alle Aufwendungen abziehbar sein, die für die Fristung der eigenen Existenz erforderlich sind bzw die für den Unterhalt der Familie aufgewendet werden müssen **(subjektives Nettoprinzip)**. Ersteres geschieht dadurch, dass ein Existenzminimum von der Einkommensteuer nicht erfasst wird (die Einkommensteuer für Einkünfte bis € 12.816,– [Wert für das Jahr 2024] beträgt null). Unterhaltslasten können in Österreich weitgehend nicht von der Einkommensteuerbemessungsgrundlage abgezogen werden (vgl § 20 Abs 1 Z 1 und § 34 Abs 7 EStG). Diese werden im EStG durch Tarifmaßnahmen (Absetzbeträge, Familienbonus Plus) bzw durch die Familienbeihilfe berücksichtigt. Von der Bemessungsgrundlage abzugsfähig sind in einem gewissen Umfang auch Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung der Kinder (§ 34 Abs 8 EStG).

Neben dem Leistungsfähigkeitsprinzip und dessen Subprinzipien liegen dem Einkommensteuerrecht verschiedene **technische Besteuerungsprinzipien** zugrunde. Diese sind – anders als die aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip abgeleiteten Prinzipien – austauschbar.

– Nach dem Prinzip der **Abschnittsbesteuerung** wird das Einkommen eines Kalenderjahres besteuert. Bei einem progressiven Steuertarif führt dies bezogen auf einen mehrere Perioden betreffenden Totalgewinn stets dann zu

einer höheren Gesamtsteuerbelastung, wenn das Einkommen in den einzelnen Jahren unterschiedlich hoch ist. Das EStG sieht daher Tarifbegünstigungen für geballt anfallende Einkünfte (zB Veräußerungsgewinne; § 37 EStG), die Möglichkeit eines Verlustvortrages (siehe hiezu IX.2.) sowie einer Verteilung von Aufwendungen über mehrere Jahre (§ 28 Abs 2 und 3 EStG) vor.

– Der Steuersatz der Einkommensteuer ist nicht proportional, sondern steigt mit wachsendem Einkommen **(Progression)**. Die Progression beruht auf der Überlegung, dass mit steigendem Einkommen die Leistungsfähigkeit zunimmt, weil mit höherem Einkommen weniger wichtige Konsumbedürfnisse befriedigt werden können. Diese Begründung ist theoretisch umstritten. Praktisch führt die Progression zu einer Umverteilung zwischen Personen mit hohem und niedrigem Einkommen und ist daher Ausfluss eines Sozialstaatsprinzips.

– Nach dem Prinzip der **Individualbesteuerung** wird jede natürliche Person gesondert besteuert. Die Einkünfte von Ehegatten oder von Eltern und Kindern werden nicht zusammengerechnet. Der Familienstand kann jedoch Einfluss auf die Steuerleistungen der einzelnen Person haben (etwa Gewährung von Absetzbeträgen, siehe unten X.2.). Als Alternative käme eine Familien- oder Haushaltsbesteuerung in Betracht (Zusammenrechnung des Einkommens von Ehegatten oder auch von Eltern und Kindern; in Österreich bis 1972).

In Deutschland besteht die Möglichkeit einer Besteuerung von Ehegatten nach dem Splittingverfahren: Jedem Ehegatten wird gedanklich die Hälfte des zusammen veranlagten Einkommens zugerechnet, die Steuerlast ergibt sich aus der Multiplikation der von der Einkommenshälfte ermittelten Steuer mit dem Faktor zwei.

– **Negative Einkommensteuer:** Geht man davon aus, dass höhere Einkommen eine überdurchschnittliche Leistungsfähigkeit repräsentieren und daher progressiv besteuert werden sollen, dann liegt es nahe, bei sehr geringer Leistungsfähigkeit (sozialer Bedürftigkeit) Einkommensteuer zu erstatten. In Österreich geschieht das derzeit insoweit, als verschiedene Absetz-

beträge auch dann gewährt werden (somit ausbezahlt werden), wenn der Betreffende gar keine Einkommensteuer zahlt (zB Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag) oder Werbungskosten (insb Sozialversicherungsbeiträge) rückerstattet werden (SV-Rückerstattung, § 33 Abs 8 EStG). Für den Bund ist die Rückerstattung von Einkommensteuer insofern von Vorteil, als dadurch automatisch auch die Länder und Gemeinden als am Ertrag der Einkommensteuer beteiligte Gebietskörperschaften einen Beitrag zu diesen (Transfer-)leistungen erbringen.

III. Persönliche Seite (§ 1 EStG)

Einkommensteuerpflichtig sind nur **natürliche Personen** (§ 1 Abs 1 EStG). Die Einkommensteuerpflicht beginnt mit der Geburt und endet mit dem Tod. Die **ruhende Verlassenschaft** müsste als juristische Person eigentlich der KSt unterliegen. In der Praxis werden die Einkünfte der Verlassenschaft ab dem Todestag den Erben zugerechnet und bei ihnen versteuert.

Unbeschränkt steuerpflichtig sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (§ 1 Abs 2 EStG). Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf das in- und ausländische Einkommen (Welteinkommen). Maßgebend ist somit die Ansässigkeit (Wohnsitzprinzip) und nicht die Staatsangehörigkeit. Die Begriffe Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt sind in § 26 BAO definiert.

Einen **Wohnsitz** hat jemand dort, „wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird“ (zB auch eine Ferienwohnung oder ein Hotelzimmer, wenn der Steuerpflichtige die Räumlichkeiten auf Dauer zur Nutzung übernommen [gemietet] hat; § 26 Abs 1 BAO).

Einen **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“. Bei einem Aufenthalt von mehr als sechs Monaten besteht jedenfalls unbeschränkte Steuerpflicht (§ 26 Abs 2 BAO).

Abweichend von § 26 BAO bestimmt die **VO BGBl II 2003/528 über inländische Zweitwohnsitze**: Bei Abgabepflichtigen, deren Mittelpunkt der Lebensinteressen sich länger als fünf Kalenderjahre im Ausland befindet, begründet eine inländische Wohnung nur in jenen Jahren einen Wohnsitz iSv § 1 EStG, in denen diese Wohnung allein oder gemeinsam mit anderen inländischen Wohnungen an mehr als **70 Tagen** benutzt wird. Voraussetzung ist, dass ein Verzeichnis geführt wird, aus dem die Tage der inländischen Wohnungsbenutzung ersichtlich sind.

Beschränkt steuerpflichtig sind natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (§ 1 Abs 3 EStG). Solche Personen unterliegen der Einkommensteuer in Österreich nur mit den in § 98 EStG angeführten Einkünften, die stets einen bestimmten Nahebezug zum Inland aufweisen. Die Steuererhebung bei beschränkt Steuerpflichtigen erfolgt vielfach nach besonderen Regeln (vgl dazu im Detail XIV.).

Beispiel:

Ein in Rom wohnhafter Steuerpflichtiger bezieht Dividenden einer österreichischen Aktiengesellschaft; er unterliegt mit den Dividenden in Österreich der beschränkten Steuerpflicht. Die Steuer wird im Wege des Kapitalertragsteuerabzugs eingehoben. Die Dividenden unterliegen der Endbesteuerung (§ 97 EStG, siehe dazu XI.5.), mit dem Steuerabzug gilt die Steuerpflicht als abgegolten.

Aus der Judikatur des EuGH zu den im AEUV gewährleisteten Grundfreiheiten ergibt sich, dass beschränkt steuerpflichtige Personen, die den überwiegenden Teil ihrer Einkünfte nicht in ihrem Ansässigkeitsstaat, sondern in einem anderen Mitgliedstaat beziehen, in diesem anderen Staat gleich wie dort ansässige Personen zu besteuern sind (Urteil in der Rs *Schumacker*, C 279/93, Slg 1995, I-225).

Nach § 1 Abs 4 EStG können daher beschränkt steuerpflichtige Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der EU oder des EWR unter bestimmten Voraussetzungen (ua 90% der Einkünfte unterliegen der österreichischen Einkommens-

teuer) darauf optieren, hinsichtlich ihrer inländischen Einkünfte als unbeschränkt Steuerpflichtige behandelt zu werden. Infolgedessen stehen diesen Personen dieselben (persönlichen) Vergünstigungen zu wie unbeschränkt steuerpflichtigen Personen.

Beispiele:

1. A lebt mit seiner Familie in Graz und bezieht einerseits Einkünfte aus seinem Anstellungsverhältnis zu einer Grazer Steuerberatungskanzlei und andererseits Einkünfte aus der Vermietung des von seiner deutschen Urgroßtante geerbten Zinshauses, das in Hamburg gelegen ist.

   Da A seinen Wohnsitz in Österreich hat, ist er in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Österreich besteuert daher sein Welteinkommen, dh sowohl die Einkünfte aus dem österreichischen Anstellungsverhältnis als auch die Einkünfte aus der Vermietung des in Deutschland gelegenen Zinshauses. Mit den Einkünften aus der Vermietung des Hauses unterliegt A in Deutschland der beschränkten Steuerpflicht. Eine allfällige Doppelbesteuerung wird durch die Anordnungen des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich – Deutschland vermieden (dazu später E.III.4.).

2. B lebt mit seiner Familie in Italien und erzeugt dort Fenster und Türen. Ein Teil der Fenster wird aber in einer österreichischen Betriebsstätte gefertigt.

   B hat in Österreich weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt. Er ist daher nur mit den in § 98 EStG genannten Einkünften in Österreich beschränkt steuerpflichtig. Zu den Einkünften nach § 98 EStG zählen unter anderem Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird. Eine allfällige Doppelbesteuerung wird durch das Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Italien vermieden (vgl dazu später E.III.4.).

IV. Sachliche Seite (Steuergegenstand; § 2 EStG)

1. Einkünfte – Einkommen

Einkommen ist der **Gesamtbetrag der Einkünfte** aus den in § 2 Abs 3 EStG aufgezählten sieben Einkunftsarten, gekürzt um verschiedene Abzugsposten (Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, diverse Freibeträge [zB für Kinder]). Bei der Zusammenrechnung der Einkünfte können positive Einkünfte grundsätzlich mit negativen Einkünften (Verlusten) kompensiert werden **(Verlustausgleich)**.

Die sieben Einkunftsarten sind:

<table>
<tr><td>1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG)</td><td rowspan="3">Betriebliche Einkünfte</td><td rowspan="4">Haupteinkunftsarten</td></tr>
<tr><td>2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG)</td></tr>
<tr><td>3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG)</td></tr>
<tr><td>4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG)</td><td rowspan="4">Außerbetriebliche Einkünfte</td></tr>
<tr><td>5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG)</td><td rowspan="4">Nebeneinkunftsarten</td></tr>
<tr><td>6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG)</td></tr>
<tr><td>7. Sonstige Einkünfte (§ 29 EStG)</td></tr>
</table>

Terminologisch ist zu unterscheiden:

- **Einnahmen** = Bruttoergebnisse im Rahmen der einzelnen Einkunftsarten.
- **Einkünfte** = Einnahmen abzüglich der Aufwendungen, die für die Einkünfteerzielung erforderlich sind (Betriebsausgaben, Werbungskosten), somit das Nettoergebnis der einzelnen Einkunftsarten.
- **Einkommen** = Gesamtbetrag der Einkünfte nach Abzug der Sonderausgaben und der außergewöhnlichen Belastungen.

Bei den Einkunftsarten unterscheidet man einerseits zwischen den **betrieblichen** und den **außerbetrieblichen** Einkunftsarten und andererseits zwischen den **Haupt-** und den **Nebeneinkunftsarten**.

Die Einkünfte aus den **betrieblichen Einkunftsarten** ermitteln sich als der **Gewinn** (§ 2 Abs 4 Z 1 EStG). Dieser ergibt sich aus dem idR mit Hilfe einer doppelten Buchführung ermittelten Reinvermögenszuwachs innerhalb des Besteuerungszeitraumes. Wertänderungen des Betriebsvermögens werden grundsätzlich steuerlich erfasst (§ 4 Abs 1 EStG; → Reinvermögenszuwachstheorie).

Bei den **außerbetrieblichen Einkunftsarten** ermitteln sich die Einkünfte als der **Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten** (§ 2 Abs 4 Z 2 EStG). Ursprünglich wurden bei den außerbetrieblichen Einkünften nur die Erträge aus einer Einkunftsquelle (Früchte) berücksichtigt, nicht aber Wertänderungen der Einkunftsquelle (des Vermögensstammes) selbst (→ Quellentheorie). Wertänderungen von außerbetrieblichem Vermögen wurden nur sehr eingeschränkt im Rahmen von Spekulationsgeschäften und bei qualifizierten Kapitalgesellschaftsbeteiligungen steuerlich erfasst. Auf Grund des weitreichenden Unterschieds, was aus wirtschaftlicher Sicht bei den betrieblichen und außerbetrieblichen Einkunftsarten als Einkünfte zu erfassen war, betonte man den Unterschied als den sog **Dualismus der Einkunftsarten**.

Seit dem 1.4.2012 werden im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG), die zu den außerbetrieblichen Einkunftsarten zählen, nicht nur jene Entgelte erfasst, die man für die laufende Überlassung des Kapitals erhält (wie zB Zinsen und Dividenden), sondern auch die Einkünfte aus der Veräußerung des privaten Kapitalvermögens (sog Einkünfte aus realisierten Wertsteigerun-

gen) sowie Einkünfte aus Derivaten (siehe dazu XI.). Ebenso werden Gewinne aus der Veräußerung von privaten Grundstücken unabhängig von einer Spekulationsfrist einkommensteuerlich erfasst (siehe dazu XII.).

Wenngleich damit – wie im betrieblichen Bereich – der Vermögenszuwachs besteuert wird, werden die Einkünfte weiterhin als der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt. Auch hinsichtlich der Möglichkeit zur Berücksichtigung von Wertverlusten oder Veräußerungsverlusten gibt es bei Kapitalvermögen und Grundstücken zukünftig Unterschiede je nachdem, ob sie dem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen zuzurechnen sind.

Die ersten vier Einkunftsarten werden als **Haupteinkunftsarten** bezeichnet. Die übrigen drei Einkunftsarten (Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung, sonstige Einkünfte) sind **Nebeneinkunftsarten**. Nebeneinkünfte sind subsidiäre Einkünfte, dh dass Einnahmen (Erträge) nur dann zu den in den §§ 27 – 29 EStG genannten Einkünften führen, wenn sie nicht im Rahmen einer der jeweils zuvor angeführten Einkunftsart anfallen.

Beispiele:

1. Dividenden, die im Rahmen eines Gewerbebetriebes vereinnahmt werden, führen zu Einkünften aus Gewerbebetrieb.
2. Verzugszinsen, die ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern für eine verspätete Entrichtung des Lohnes zahlt, sind keine Einkünfte aus Kapitalvermögen, sondern Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.
3. Verzugszinsen, die ein Mieter seinem Vermieter zu zahlen hat, sind keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Bezüge, die unter keine der sieben Einkunftsarten fallen, sind **nicht steuerbar**.

Beispiele:

Lotterie- oder Casinogewinne, Schmerzengeld, Preise ohne Zusammenhang mit einer beruflichen Tätigkeit, Finderlohn, Bargeldgeschenke, Ge-

winne aus der Veräußerung von Privatvermögen, wenn es sich nicht um sonstige Einkünfte oder Einkünfte aus Kapitalvermögen oder privaten Grundstücksveräußerungen handelt (zB ein Privater veräußert das Familiensilber).

Ertragsteuerrechtliche Liebhaberei: Aus dem Begriff des Einkommens wird abgeleitet, dass nur solche Tätigkeiten einkommensteuerrechtlich relevant sind, die vom Streben nach einem Gesamtgewinn oder einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten getragen sind und nicht der privaten Sphäre zuzurechnen sind. Wer zB eine Landwirtschaft nicht zum Erwerb, sondern als Hobby (aus Liebhaberei) betreibt, entfaltet keine einkommensteuerrechtlich relevante Tätigkeit. Er hat allfällige Gewinne nicht der Einkommensteuer zu unterwerfen, er kann aber vor allem die Verluste nicht mit anderen Einkünften ausgleichen. Die Liebhaberei ist einkommensteuerrechtlich somit in erster Linie ein Verlustverwertungsproblem.

Beurteilungskriterien für die Liebhaberei enthält die **Liebhaberei-VO** des BMF, BGBl 1993/33 idF BGBl II 1999/15 (idF LVO). Die LVO unterscheidet in ihrem § 1 zwischen Betätigungen mit Annahme einer Einkunftsquelle, Betätigungen mit Annahme von Liebhaberei und Betätigungen mit unwiderlegbarer Einkunftsquelleneigenschaft. Ein wesentlicher Inhalt der LVO ist die **Zuteilung der Beweislast**.

Bei Betätigungen mit Einkunftsquelleneigenschaft obliegt es der Finanzbehörde, anhand objektiver Umstände nachzuweisen (**Kriterienprüfung** gem § 2 LVO), dass die Tätigkeit nicht durch die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, veranlasst ist.

Bei Betätigungen mit Liebhabereivermutung (Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen; Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere, in der Lebensführung begründete Neigung zurückgehen, Vermietung von Eigenheimen und Eigentumswohnungen) obliegt es hingegen dem Steuerpflichtigen im Fall des Auftretens von Verlusten nachzuweisen, dass in einem absehbaren Zeitraum ein **Totalgewinn** (Totalüberschuss) erwirtschaftet wird. Zur LVO hat das BMF umfangreiche Richtlinien erlassen (Liebhabereirichtlinien 2012).

2. Zeitliche Zuordnung von Einkünften

In Hinblick auf das Prinzip der Abschnittsbesteuerung müssen die Einkünfte einem bestimmten Kalenderjahr zugeordnet werden.

Bei den außerbetrieblichen Einkünften erfolgt die zeitliche Erfassung nach dem **Zufluss-Abfluss-Prinzip** (§ 19 EStG): Einnahmen sind in dem Kalenderjahr bezogen, in dem sie zugeflossen sind, dh der Steuerpflichtige die rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht darüber erlangt hat (zB Gutschrift auf dem Bankkonto).

Ausgaben sind abgeflossen, wenn der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht darüber verloren hat. Ausnahmen gelten ua für regelmäßig wiederkehrende Beträge, die kurze Zeit vor oder nach dem Jahreswechsel zu- bzw abfließen. Derartige Einnahmen und Ausgaben sind dem Kalenderjahr zuzurechnen, zu dem sie wirtschaftlich gehören (§ 19 Abs 1 Z 1 EStG). Vorauszahlungen von ua Beratungs-, Miet- und Vermittlungskosten, die nicht bloß das laufende und das folgende Jahr betreffen, sind gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung aufzuteilen (§ 19 Abs 3 EStG).

Bei den betrieblichen Einkünften gilt grundsätzlich das **Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung**. Einnahmen und Ausgaben sind in dem Jahr zu erfassen, zu dem sie wirtschaftlich gehören. Eine im Dezember erhaltene Anzahlung für eine im Folgejahr zu erbringende Leistung ist auch erst im Folgejahr eine gewinnwirksame Einnahme. Das Entstehen einer Verbindlichkeit infolge einer bezogenen Leistung – nicht erst deren Begleichung – führt zur Minderung der Bemessungsgrundlage. Auf der Aktivseite führt das Entstehen einer Forderung infolge einer erbrachten Leistung – und nicht erst deren Bezahlung – zu betrieblichen Einkünften.

Eine **Ausnahme** vom Prinzip der wirtschaftlichen Zuordnung stellt die Gewinnermittlung durch eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs 3 EStG) dar. Die zeitliche Zuordnung der Einkünfte erfolgt bei dieser Art der Gewinnermittlung nach dem Zufluss-Abfluss-Prinzip.

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG bestehen hinsichtlich erhaltener und geleisteter Anzahlungen Wahlrechte in Bezug auf die zeitliche Zurechnung (die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten ist möglich). Vorauszahlungen von ua Beratungs-, Miet- oder Vermittlungskosten, die nicht lediglich

das laufende und das folgende Jahr betreffen, sind jedenfalls gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung aufzuteilen (siehe § 4 Abs 6 EStG).

Beispiele:

1. A erzielt aus der Vermietung einer Wohnung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Diese zählen zu den außerbetrieblichen Einkünften.

   Bezahlt der Mieter die Miete für den Dezember des Jahres 01 erst Ende Jänner 02, so sind diese Mietzahlungen auf Grund des Zufluss-Abfluss-Prinzips dem Kalenderjahr 02 zuzurechnen. Erfolgt die Zahlung wenige Tage nach dem Jahreswechsel (laut EStR 2000, Rz 4631 bis zu 15 Tage), so sind sie noch dem Jahr 01 zuzurechnen.

2. Der rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende B liefert Waren im Dezember 01 an den Kunden K. K bezahlt die erhaltenen Waren im Jänner 02.

   B hat seinen Gewinn durch doppelte Buchführung zu ermitteln (§ 5 EStG); es gilt das Prinzip der wirtschaftlichen Zuordnung. Mit der Lieferung der Waren ist der Gewinn realisiert. B hat gewinnerhöhend eine Lieferforderung einzubuchen. Die Begleichung der Forderung im Jänner 02 wirkt sich auf die Höhe des Gewinns nicht mehr aus.

3. Rechtsanwalt C erzielt aus seiner Anwaltstätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Diese zählen zu den betrieblichen Einkünften.

   C ermittelt seinen Gewinn durch eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Entrichtet ein Klient sein Honorar für den Kalendermonat Oktober 01 erst im Jänner 02, so findet ein Zufluss erst im Jänner statt. Rechtsanwalt C hat das Honorar entsprechend erst 02 zu versteuern.

3. Persönliche Zurechnung der Einkünfte

Die Einkünfte hat derjenige zu versteuern, der sie bezieht, dh den Tatbestand der Einkünfteerzielung setzt, und nicht derjenige, der letztlich die Einnahmen

erhält (zB wenn der Arbeitgeber den Lohn des Arbeitnehmers auf Grund der Lohnpfändung der geschiedenen Gattin überweist, ist dennoch der Arbeitnehmer der Bezieher; ebenso wenn der vermietende Vater die Mieteinnahmen direkt dem studierenden Kind überweisen lässt). Eine Zurechnungsänderung bewirkt aber zB die Einräumung eines Fruchtgenussrechts, vorausgesetzt, der Berechtigte nimmt am Wirtschaftsleben teil und gestaltet die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen (zB der Fruchtnießer tritt nach außen als Vermieter auf), oder die Schenkung eines ertragbringenden Vermögensgegenstandes.

Eine Änderung der persönlichen Zurechnung ist insb im Familienkreis im Hinblick auf das Prinzip der Individualbesteuerung und den progressiven Tarif interessant. Der größte Steuerspareffekt tritt ein, wenn das gegebene Gesamteinkommen gleichmäßig auf die Familienmitglieder aufgeteilt wird. Finanzverwaltung und Judikatur stehen daher einkünfteverlagernden **Vereinbarungen zwischen Familienangehörigen** skeptisch gegenüber. Verträge zwischen nahen Angehörigen (zB die Beschäftigung der Ehefrau eines Arztes als Ordinationshilfe in der Ordination des Mannes) werden steuerlich nur anerkannt, wenn sie

- nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen (**Publizität**),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben (**Bestimmtheit**) und
- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (**Fremdüblichkeit**).

Beispiel:

Der Student S schließt mit seinem Vater (Steuerberater) einen Dienstvertrag. S wird in der Kanzlei seines Vaters angestellt und erhält für 15 Stunden/Woche € 2.000,–.

Würde dieser Vertrag steuerrechtlich anerkannt, so hätte S Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sein Vater hätte in Höhe der Zahlungen an S Betriebsausgaben. Zwischen nahen Angehörigen werden Verträge steuerrechtlich nur unter den oben genannten Voraussetzungen anerkannt. Ein Gehalt von € 2.000,– pro Monat für die Tätigkeit eines Studenten im wöchentlichen Ausmaß von 15 Stunden ist nicht fremdüblich. Das bedeutet,

dass der Vater den über das fremdübliche Gehalt hinausgehenden Betrag nicht gewinnmindernd als Betriebsausgaben ansetzen darf. S hat seinerseits nur im Ausmaß des fremdüblichen Betrages Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Der darüberhinausgehende Betrag ist mangels Einkunftsquelleneigenschaft (Unterhaltsleistungen) nicht steuerbar.

Personen mit Einkünften, die dem Grenzsteuersatz in der Einkommensteuer unterliegen, haben in der Vergangenheit oftmals versucht, diese Einkünfte auf in ihrem Eigentum stehende Kapitalgesellschaften zu verlagern. Abseits des Thesaurierungseffektes (Körperschaftsgewinne unterliegen bis zu ihrer Ausschüttung nur der Körperschaftsteuer iSv 23%) beträgt die kumulierte Steuerlast auf ausgeschüttete Körperschaftsgewinne nur 44,175% (23% KSt + 27,5% KESt auf die Dividende) und ist damit deutlich niedriger als die Grenzbelastung von Einkünften in der Einkommensteuer (55% ab einem Einkommen von € 1 Mio).

§ 2 Abs 4a EStG schiebt dieser Praxis einen Riegel vor. Einkünfte aus einer Tätigkeit als organschaftlicher Vertreter einer Körperschaft (Geschäftsführer) sowie aus einer höchstpersönlichen Tätigkeit sind der leistungserbringenden natürlichen Person zuzurechnen, wenn die Leistung von einer Körperschaft abgerechnet wird, die unter dem Einfluss dieser Person steht und über keinen eigenständigen, sich von der Tätigkeit abhebenden Betrieb verfügt. Höchstpersönliche Tätigkeit sind nur solche als Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler und Vortragender.

4. Steuerbefreiungen

Vermögensmehrungen oder Einnahmen sind **steuerbar**, wenn sie einen Einkommensteuertatbestand erfüllen, dh unter eine der sieben Einkunftsarten fallen. Nicht steuerbar sind etwa Lotteriegewinne, Schenkungen und Erbschaften, Einkünfte aus Liebhaberei oder bestimmte Leistungen des Arbeitgebers gem § 26 EStG.

Steuerbare Einkünfte können auf Grund gesetzlicher Anordnung von der Einkommensteuerpflicht befreit sein **(Steuerbefreiungen)**. Sie sind dann zwar

steuerbar, aber **nicht steuerpflichtig**. Nach § 3 EStG sind ua befreit: bestimmte Bezüge, Beihilfen und Subventionen aus öffentlichen Mitteln, bestimmte Einkünfte aus im Ausland verrichteten Tätigkeiten, bestimmte Zuwendungen seitens des Dienstgebers an die Dienstnehmer, ortsübliche Trinkgelder, Einkünfte von Aushilfskräften.

Steuerbefreite Einkünfte werden zum Teil (so zB das Arbeitslosengeld) bei der Ermittlung des Steuersatzes, der auf das steuerpflichtige Resteinkommen zur Anwendung kommt, mitberücksichtigt (**Progressionsvorbehalt**; § 3 Abs 2 und 3 EStG).

V. Die betrieblichen Einkunftsarten

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG)

Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zählen vor allem Einkünfte aus Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Gemüsebau, Obstbau, ferner aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben (sofern für die Tiere überwiegend selbst erzeugte Futtermittel verwendet werden), Binnenfischerei, Fischzucht, Jagd.

Abgrenzungsprobleme, insb zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, ergeben sich zB bei Nebenbetrieben, Vermietung von „Fremdenzimmern“, gewerblicher Tierhaltung.

Wird die land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit in der Form einer Mitunternehmerschaft ausgeübt, so beziehen die Mitunternehmer mit ihrer Tätigkeit ebenfalls Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 Abs 2 Z 2 EStG). Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören auch die Gewinne aus der Veräußerung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmerschaftsanteils (§ 24 EStG), aus denen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bezogen wurden (§ 21 Abs 2 Z 3 EStG).

Für nicht buchführungspflichtige Land- und Forstwirte gibt es umfangreiche Vereinfachungsnormen betreffend die Gewinnermittlung (Gewinnpauschalie-

rung als Prozentsatz des Einheitswertes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes; § 17 Abs 4 und 5 EStG iVm VO BGBl II 125/2013).

2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG)

Kennzeichen dieser Einkunftsart ist die Dominanz der persönlichen Tätigkeit bzw der persönlichen Fähigkeiten und Begabungen des Steuerpflichtigen. § 22 EStG enthält eine abschließende Aufzählung all jener Einkünfte, die als Einkünfte aus selbständiger Arbeit gelten. Es sind dies primär die Einkünfte aus einer freiberuflichen Tätigkeit. Zu diesen Einkünften gehören nur:

- Einkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer, schriftstellerischer, unterrichtender und erzieherischer Tätigkeit (zB auch Tanzschulen, Fahrschulen) sowie Stipendien für eine der genannten Tätigkeiten, wenn diese wirtschaftlich einen Einkommensersatz darstellen (kein Einkommensersatz liegt vor, wenn das Stipendium niedriger ist als die Studienbeihilfe nach Selbsterhalt gem § 31 Abs 4 Studienförderungsgesetz 1992; derzeit € 977,– pro Monat);
- Einkünfte aus der Berufstätigkeit als Ziviltechniker, Arzt, Tierarzt, Dentist, Rechtsanwalt, Patentanwalt, Notar, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Unternehmensberater, Versicherungsmathematiker, Schiedsrichter im Schiedsgerichtsverfahren, Bildberichterstatter, Journalist, Dolmetscher, Übersetzer;
- Einkünfte von Psychologen, Hebammen sowie aus Tätigkeiten im Krankenpflegefachdienst, im physiotherapeutischen Dienst, im Diätdienst, im ergotherapeutischen Dienst sowie im logopädisch-phoniatrisch- audiologischen Dienst.

Alle diese Tätigkeiten müssen **selbständig**, dh nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt werden. Ein in einem Krankenhaus angestellter Arzt erzielt daher nicht Einkünfte aus selbständiger Arbeit, sondern Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (**Ausnahmen: Klassegebühren**; solche führen zu selbständigen Einkünfte, soweit diese nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden, sowie Einkünfte als Notarzt, Vertretungsarzt oder

„Gefängnisarzt“ gemäß § 2 Abs 2a Z 2 bis 4 FSVG; § 22 Z 1 lit b 2. Satz EStG). Der Freiberufler darf sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedienen. Abgesehen vom Fall einer vorübergehenden Verhinderung muss er selbst auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig werden.

Zusätzlich werden unter § 22 EStG die Einkünfte aus **„sonstiger selbständiger Arbeit“** erfasst; solche liegen vor bei

- Einkünften aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (zB Hausverwalter, aber auch Aufsichtsratsmitglied, Stiftungsvorstand, selbständige Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften);
- Gehältern, die Geschäftsführern von Kapitalgesellschaften, die zugleich zu mehr als 25% an der Gesellschaft beteiligt sind (wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer), für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Gesellschafter-Geschäftsführer mit geringerer Beteiligung beziehen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Wird eine selbständige Arbeit in der Rechtsform einer **Personengesellschaft** ausgeübt (zB Wirtschaftstreuhänder OG, Rechtsanwälte OG), dann beziehen die Gesellschafter mit ihren Gewinnanteilen ebenfalls Einkünfte nach § 22 EStG (Z 3 leg cit). Zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören auch Gewinne aus der Veräußerung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmerschaftsanteils (§ 24 EStG), aus denen Einkünfte aus selbständiger Arbeit bezogen wurden (§ 22 Z 5 EStG).

3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG)

Ein Gewerbebetrieb im steuerrechtlichen Sinn (!) liegt vor, wenn eine Tätigkeit

- selbständig (mit Unternehmerwagnis; nicht weisungsgebunden),
- nachhaltig (wiederholt oder länger andauernd, nicht nur gelegentlich),
- mit Gewinnerzielungsabsicht und

– unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, dh für einen unbestimmten Personenkreis ausgeübt wird und nicht eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit oder eine selbständige Arbeit darstellt, sofern sie über die bloße Verwaltung eigenen Vermögens hinausgeht.

Wird ein Gewerbebetrieb in der Rechtsform einer **Personengesellschaft** ausgeübt (zB OG oder KG), dann beziehen die Gesellschafter mit ihren Gewinnanteilen ebenfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 2 EStG). Zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen auch Gewinne aus der Veräußerung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmerschaftsanteils (§ 24 EStG), wenn der Steuerpflichtige aus dem Betrieb gewerbliche Einkünfte erzielt hat (§ 23 Z 3 EStG).

Merkregel

Eine selbständige, betriebliche Tätigkeit, die nicht Land- und Forstwirtschaft oder selbständige Arbeit darstellt, führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb (zB auch Unterhaltungsmusiker, selbständige Models, Studierende im echten Werkvertragsverhältnis).

VI. Gewinnermittlung (§§ 4 – 14 EStG)

1. Gewinnermittlungsarten (§ 4 Abs 1 und 3, § 5 EStG)

Im Rahmen der betrieblichen Einkunftsarten wird **für jeden Betrieb** der **Gewinn** ermittelt. Man spricht daher in diesem Bereich von steuerrechtlicher Gewinnermittlung. Im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsarten wird kein Gewinn ermittelt, sondern der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

Ist der Steuerpflichtige auf Grund gesetzlicher Vorschriften zur Buchführung verpflichtet oder führt er freiwillig Bücher, so erfolgt die Gewinnermittlung durch einen **Betriebsvermögensvergleich**. § 4 Abs 1 EStG definiert den Gewinn als den durch doppelte Buchführung ermittelten Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres sowie am Schluss des

vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht.

Der Betriebsvermögensvergleich ist die wichtigste und genaueste Art der Gewinnermittlung. Durch die Gegenüberstellung des Betriebsreinvermögens erfasst der Jahresgewinn nicht nur die Warenerlöse, Leistungserlöse und Erlöse aus Hilfsgeschäften, sondern auch Wertveränderungen des Betriebsvermögens.

Betriebsvermögensvergleich

	Betriebs(rein)vermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres
–	Betriebs(rein)vermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres
+	Entnahmen
–	Einlagen
=	Gewinn/Verlust

Das Steuerrecht kennt zwei Arten der Gewinnermittlung durch doppelte Buchführung:

– den **einfachen Betriebsvermögensvergleich** nach § 4 Abs 1 EStG, für den nur die Regelungen des EStG relevant sind, sowie

– den **qualifizierten Betriebsvermögensvergleich** nach § 5 EStG, bei dem die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) für den steuerrechtlichen Gewinn maßgebend sind, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen **(Maßgeblichkeitsprinzip)**.

  Die Gewinnermittlung nach § 5 EStG ist verpflichtend für all jene Steuerpflichtige, die

  - nach § 189 UGB (siehe dazu VI.2.) oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen **und**
  - Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen.

Gewerbetreibende, die aus der Rechnungslegungspflicht nach UGB herausfallen (zB wegen Unterschreitens der Umsatzgrenze), können auf die Beibehal-

tung der § 5-Gewinnermittlung optieren. Der Antrag kann im Zuge der Abgabe der Steuererklärung stets widerrufen werden (§ 5 Abs 2 EStG).

Beispiel:

Die Umsätze eines Gewerbetreibenden sinken in zwei aufeinander folgenden Jahren unter den für die Rechnungslegungspflicht nach UGB maßgeblichen Schwellenwert von € 700.000,–. Der Steuerpflichtige würde aus der Gewinnermittlung nach § 5 EStG herausfallen, was mitunter negative steuerliche Konsequenzen mit sich bringen kann (zB Aufdeckung stiller Reserven im gewillkürten Betriebsvermögen).

In dieser Situation kann der Steuerpflichtige nach § 5 Abs 2 EStG auf die Beibehaltung der Gewinnermittlung nach § 5 EStG optieren. Dies wird er vor allem dann tun, wenn ein zukünftiges Ansteigen der Umsätze und damit ein Wiedereintritt in die Rechnungslegungspflicht zu erwarten ist oder er die Aufdeckung stiller Reserven im gewillkürten Betriebsvermögen auf den Zeitpunkt eines späteren Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen verschieben möchte.

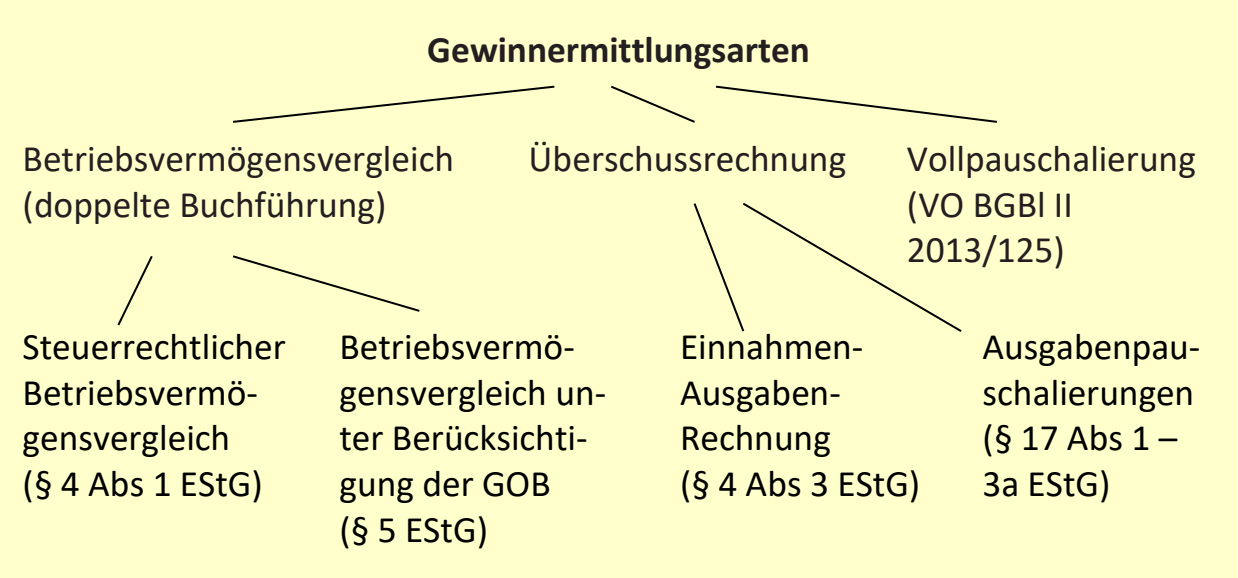
Steuerpflichtige, die nicht zur Buchführung verpflichtet sind, müssen ihren Gewinn durch eine Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben ermitteln (**Einnahmen-Ausgaben-Rechnung**; § 4 Abs 3 EStG), es sei denn, sie führen freiwillig Bücher.

Einnahmen-Ausgaben-Rechnung

	Betriebseinnahmen
–	Betriebsausgaben
=	Gewinn/Verlust

Gewerbetreibende und Selbständige können im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach Maßgabe des § 17 EStG und den dazu ergangenen Verordnungen ihre Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz ermitteln (VO BGBl 1990/55 für nichtbuchführende Gewerbetreibende, VO BGBl II 2012/488 für das Gaststättengewerbe, VO BGBl II 1999/228 für den Lebensmit-

telhandel, VO BGBl II 1999/229 für Drogisten, VO BGBl II 2000/95 für Handelsvertreter, VO BGBl II 2000/417 für Künstler und Schriftsteller).



Für land- und forstwirtschaftliche Betriebe mit einem Einheitswert von nicht mehr als € 165.000,– ist eine Gewinnpauschalierung anhand der Einheitswerte vorgesehen (Vollpauschalierung, § 17 Abs 4 und 5a EStG iVm VO BGBl II 2013/125).

2. Steuerrechtliche Buchführungspflicht

Wenn im Steuerrecht von der Pflicht zur Führung von Büchern die Rede ist, so ist eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich basierend auf einer doppelten Buchführung gemeint. In allen anderen Fällen ist von der Führung von Aufzeichnungen (zB Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, Aufzeichnungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung; vgl § 126 Abs 2 BAO) die Rede.

Zur **Führung von Büchern** sind verpflichtet:

– Personen, die nach dem Unternehmensgesetzbuch oder anderen Vorschriften zur Führung von Büchern verpflichtet sind (§ 124 BAO) sowie

– Unternehmer für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder einen land- und forstwirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 31 BAO), dessen Umsätze in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren jeweils € 700.000,– überstiegen haben. Umsätze sind solche nach dem UStG zuzüglich Auslandsumsätze, ausgenommen Umsätze, die nicht unmittelbar dem Betriebszweck dienen.

Zur **Rechnungslegung nach § 189 UGB** sind verpflichtet:

– **Kapitalgesellschaften** und unternehmerisch tätige Personengesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist (zB GmbH & Co KG),

– **Unternehmer iSd UGB**, die mehr als **€ 700.000,–** Umsatzerlöse im Geschäftsjahr erzielen.

Unternehmer iSd UGB ist, wer ein Unternehmen betreibt (§ 1 Abs 1 UGB). Ein Unternehmen ist jede auf Dauer angelegte Organisation selbständiger wirtschaftlicher Tätigkeit, mag sie auch nicht auf Gewinn gerichtet sein (§ 1 Abs 2 UGB). Unternehmer kraft Rechtsform sind gem § 2 UGB Aktiengesellschaften (AG), Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH), Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Sparkassen, Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigungen (EWIV), Europäische Gesellschaften (SE) und Europäische Genossenschaften (SCE).

Ausnahmen von der Rechnungslegungspflicht (§ 189 Abs 4 UGB):

Angehörige der **freien Berufe**, **Land und Forstwirte** sowie Unternehmer, deren außerbetriebliche Einkünfte im Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten liegen (**Vermögensverwaltung**), und zwar auch dann, wenn die Tätigkeit im Rahmen einer eingetragenen Personengesellschaften ausgeübt wird, außer an der Gesellschaft ist keine natürliche Person als voll haftender Gesellschafter beteiligt.

Eine ausschließlich vermögensverwaltende GmbH & CO KG, bei der die GmbH die einzige Komplementärin ist, ist nach § 189 UGB rechnungsle-

gungspflichtig. Da diese KG aber ausschließlich außerbetriebliche Einkünfte erzielt, ist sie für steuerliche Zwecke nicht buchführungspflichtig, sondern ermittelt ihre Einkünfte als den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

Land- und Forstwirte sind nach dem UGB nicht rechnungslegungspflichtig. Sie sind für Zwecke der Einkommensteuer **zur Buchführung verpflichtet**, wenn sie die Buchführungsgrenzen des § 125 BAO überschreiten. Bei Personen mit Einkünften nach § 22 EStG ist zu unterscheiden: Angehörige der freien Berufe (zB Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder, Notare) sind weder nach dem UGB rechnungslegungspflichtig, noch nach § 125 BAO buchführungspflichtig. Sie können ihren Gewinn stets durch eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs 3 EStG) ermitteln. Eine Gewinnermittlung durch doppelte Buchführung (§ 4 Abs 1 EStG) ist freiwillig möglich. **Andere Unternehmer mit Einkünften nach § 22 EStG** können nach dem UGB rechnungslegungspflichtig sein und sind dann gem § 124 BAO zur Buchführung (§ 4 Abs 1 EStG) verpflichtet (zB Haus- oder Vermögensverwalter).

Überblick über die steuerrechtlichen Buchführungspflichten

	Gewinnermittlung nach		
Einkunftsart	**§ 4 Abs 3**	**§ 4 Abs 1**	**§ 5 Abs 1**
§ 21 EStG	Bei Unterschreiten der Grenzen des § 125 BAO	Bei Überschreiten der Grenzen des § 125 BAO oder freiwillig	–
§ 22 EStG freie Berufe oder keine Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB	E-A-R	Freiwillig	–

	Gewinnermittlung nach		
§ 22 EStG sonstige selbständige Arbeit und Rechnungslegungs-pflicht nach § 189 UGB	–	Verpflichtend (§ 124 BAO)	–
§ 23 EStG keine Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB	E-A-R	Freiwillig	Freiwillig, wenn bereits einmal eine Gewinnermittlungspflicht nach § 5 Abs 1 EStG bestand und ein Antrag nach § 5 Abs 2 EStG gestellt wird.
§ 23 EStG Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB	–	–	Verpflichtend (§ 124 BAO)

3. Die Begriffe aus der Gewinnermittlung

3.1. Betriebsvermögen – Privatvermögen

Der steuerrechtliche Gewinn ermittelt sich als der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen an zwei Bilanzstichtagen. Für die Höhe des Gewinns maßgebend sind damit einerseits der Umfang des Betriebsvermögens, das gegenüber dem Privatvermögen abzugrenzen ist, sowie andererseits der Wert des Betriebsvermögens.

Das **Betriebsvermögen** umfasst alle positiven und negativen Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb des Steuerpflichtigen dienen und in dessen (wirtschaftlichem) Eigentum stehen. **Wirtschaftsgüter** sind im wirtschaftlichen Verkehr

nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbare Güter jeder Art, nicht bloß Sachen (körperliche Gegenstände), sondern auch rechtliche und tatsächliche Zustände. Selbständige Bewertungsfähigkeit wird angenommen, wenn im Rahmen des Gesamtkaufpreises des Unternehmens ein besonderes Entgelt angesetzt zu werden pflegt.

Die Zugehörigkeit zu einem Betriebsvermögen bestimmt sich nach dem **wirtschaftlichen Eigentum**. In der Regel ist dem zivilrechtlichen Eigentümer ein Wirtschaftsgut auch steuerlich zuzurechnen. Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum ist dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer in der Lage ist, die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (nämlich Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung), auszuüben, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem Eigentümer auf die Dauer der voraussichtlichen wirtschaftlichen Nutzung geltend machen kann (VwGH 24.11.1982, 81/13/0021).

Ein wichtiger Anwendungsbereich des wirtschaftlichen Eigentums ist das **Leasing**. Hiezu hat die Rechtsprechung umfassende Kriterien herausgearbeitet, wann dem Leasingnehmer anstatt dem Leasinggeber, der der zivilrechtliche Eigentümer ist, ein Wirtschaftsgut zuzurechnen ist (siehe dazu EStR 2000, Rz 135 ff). Generelle Bestimmungen zur Zurechnung von Wirtschaftsgütern für Zwecke der Abgabenerhebung enthält auch § 24 BAO. Demnach sind zur Sicherung übereignete Wirtschaftsgüter dem Sicherungsgeber zuzurechnen, treuhändig gehaltene oder erworbene Wirtschaftsgüter sind dem Treugeber zuzurechnen, Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet.

Die Wirtschaftsgüter unterteilt man in **materielle** und **immaterielle** Wirtschaftsgüter (zB Beteiligung, Know-how, Erfindungen, Software). Wirtschaftsgüter unterliegen der Abnutzung, wenn sie durch die Verwendung im Betrieb an Wert verlieren (**abnutzbare Wirtschaftsgüter**, zB Maschinen). Unterliegen sie keiner Abnutzung, so handelt es sich um **nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter** (zB Grund und Boden, Beteiligungen).

Der Begriff des Wirtschaftsgutes setzt nicht ein Aktivum voraus. Auch eine Verbindlichkeit stellt – als negativer Wert – ein Wirtschaftsgut dar.

Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb für einen längeren Zeitraum dienen, werden dem **Anlagevermögen** zugeordnet (§ 198 Abs 2 UGB). Wirtschaftsgüter, die bestimmt sind, dem Betrieb nur kurz zu dienen, etwa weil sie verkauft werden sollen (Handelswaren) oder im Rahmen des Betriebes verbraucht werden (zB Büromaterial), werden dem **Umlaufvermögen** zugeordnet (§ 198 Abs 4 UGB).

Grundsätzlich kann ein Wirtschaftsgut nur entweder Betriebsvermögen oder Privatvermögen sein. Ist es Betriebsvermögen, so nimmt es an der Gewinnermittlung teil: Die mit dem Betriebsvermögen in Zusammenhang stehenden Aufwendungen und Erträge bzw Wertminderungen oder Wertsteigerungen beeinflussen die Höhe des steuerrechtlichen Gewinnes.

– **Notwendiges Betriebsvermögen** sind jene Wirtschaftsgüter, die objektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind.

– Zum **notwendigen Privatvermögen** zählen Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar der privaten Bedürfnisbefriedigung dienen (zB das privat bewohnte Einfamilienhaus, die Armbanduhr, der Straßenanzug).

– Von **gewillkürtem Betriebsvermögen** spricht man bei Wirtschaftsgütern, die weder notwendiges Privatvermögen noch notwendiges Betriebsvermögen darstellen (neutrale Nutzung, zB unbebautes oder vermietetes Grundstück), aber durch einen Akt des Steuerpflichtigen (Aufnahme in die Bücher) zu Betriebsvermögen erklärt werden können. Zulässig ist dies nur bei Gewinnermittlung nach § 5 EStG (zB ein Zinshaus wird als gewillkürtes Betriebsvermögen in die Bücher aufgenommen). Das Wirtschaftsgut muss, damit es dem gewillkürten Betriebsvermögen zugerechnet werden kann, dem Betrieb in einer Ex-ante-Betrachtung in irgendeiner Weise förderlich sein (VwGH 27.6.2013, 2010/15/0205), es darf dem Betrieb nicht schaden.

Wird ein Wirtschaftsgut (zB PKW) sowohl betrieblich als auch privat genutzt (sog **gemischt genutztes Wirtschaftsgut**), so ist auf die überwiegende Nutzung abzustellen: Eine betriebliche Nutzung von mehr als 50% führt dazu, dass das (ganze) Wirtschaftsgut Betriebsvermögen ist. Im Ausmaß der privaten Nutzung ist allerdings eine Entnahme anzusetzen (vgl dazu VI.3.4.).

Bei überwiegend privater Nutzung liegt hingegen Privatvermögen vor. Die mit der betrieblichen Nutzung zusammenhängenden Aufwendungen können aber als Betriebsausgaben in Abzug gebracht werden.

Ausnahme: Werden **Grundstücke (Gebäude)** zum Teil betrieblich und zum Teil privat verwendet, so ist das Grundstück in einen betrieblichen und in einen privaten Teil aufzuteilen, außer die jeweilige Nutzung übersteigt nicht die **Geringfügigkeitsgrenze von 20%**. Wird ein Gebäude zB zu 30% betrieblich genutzt, und im Übrigen für private Wohnzwecke verwendet, so liegt im Ausmaß der betrieblichen Nutzung notwendiges Betriebsvermögen vor; 70% sind notwendiges Privatvermögen.

3.2. Betriebseinnahmen – Betriebsausgaben (§ 4 Abs 4, § 20 Abs 1 EStG)

Betriebseinnahmen sind alle durch den Betrieb veranlassten Zugänge in Geld oder Sachwerten. Sie erhöhen den Gewinn, sofern nicht in § 3 EStG eine Steuerbefreiung vorgesehen ist (zB bestimmte Subventionen).

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind, dh sie müssen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb stehen (§ 4 Abs 4 EStG). Grundsätzlich genügt somit die Veranlassung eines Aufwandes durch den Betrieb; Notwendigkeit, Zweckmäßigkeit oder Angemessenheit des Aufwandes sind keine Voraussetzungen der Abzugsfähigkeit. Betriebsausgaben vermindern den Gewinn, sofern nicht ein Abzugsverbot (§ 20 EStG) normiert ist oder die Abzugsfähigkeit von Gesetzes wegen anderweitig eingeschränkt ist (zB Reisekosten; § 4 Abs 5 EStG).

Als Betriebsausgaben kommen in Betracht: Löhne und Sozialaufwand, Reisekosten, Handelswareneinsatz, Porto, Büromaterial, Mieten, Betriebssteuern und -versicherungen, Treibstoff oder Reparatur für Kraftfahrzeuge, Kreditzinsen, Absetzung für Abnutzung (siehe dazu VI.3.3.).

In § 4 Abs 4 EStG sind Aufwendungen genannt, die jedenfalls als Betriebsausgaben gelten. Es handelt sich hiebei im Wesentlichen um die eigenen Beiträge des Steuerpflichtigen zur Sozialversicherung (Krankenversicherung, Pen-

sionsversicherung nach GSVG etc), Zahlungen an Pensionskassen (→ betriebliche Pensionsvorsorge) sowie an betriebliche Unterstützungs- und Hilfskassen, Wochen-, Monats- oder Jahreskarte für Massenbeförderungsmittel, Aus- und Fortbildungskosten sowie Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen.

Nach § 4a EStG gelten freigebige Zuwendungen (**Spenden**) aus dem Betriebsvermögen zu begünstigten Zwecken an durch Bescheid **begünstigte Einrichtungen** und an bestimmte im Gesetz genannte begünstigte Einrichtungen bis zu einem Umfang von 10% des Gewinnes vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages als Betriebsausgaben.

Begünstigte Zwecke sind sämtliche gemeinnützige und mildtätige Zwecke iSd §§ 35 und 37 BAO sowie die Durchführung von wissenschaftlichen Forschungsaufgaben, die Entwicklung und Erschließung der Künste sowie die Durchführung von der Erwachsenenbildung dienenen Lehraufgaben (§ 4a Abs 2 EStG).

Begünstigte Einrichtungen sind im Wesentlichen bestimmte Einrichtungen der öffentlichen Hand (zB Universitäten, Akademie der Wissenschaften) sowie gemeinnützige oder mildtätige Körperschaften (§ 4a Abs 3 – 6 EStG). Das Finanzamt Österreich führt eine Liste der begünstigten gemeinnützigen oder mildtätigen Körperschaften, die auf der Website des BMF abrufbar ist (Liste der begünstigten Spendenempfänger).

Als Betriebsausgaben sind weiters abzugsfähig **Zuwendungen zur ertragsbringenden Vermögensausstattung von gemeinnützigen Privatstiftungen** oder vergleichbaren Vermögensmassen (Stiftungen), die begünstigte Zwecke iSd § 4a Abs 2 EStG verfolgen, bis zu 10% des Gewinnes vor Berücksichtigung von Zuwendungen gem §§ 4a und 4c EStG und vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrags (§ 4b EStG).

3.3. Nicht abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

§ 20 EStG enthält einen Katalog von Aufwendungen, die nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig sind:

– Ausgaben, die für den **Haushalt** des Steuerpflichtigen und für den **Unterhalt** seiner Familienangehörigen getätigt werden (Unterhaltsleistungen können jedoch in eingeschränktem Umfang als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden; § 34 Abs 7 bis 9 EStG).

– Aufwendungen oder Ausgaben für die **Lebensführung**, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (zB Golfklubbeitrag eines Steuerberaters).

– Betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind (gilt nur für bestimmte Wirtschaftsgüter wie zB Antiquitäten, PKW [**Angemessenheitsgrenze**: € 40.000,–; VO BGBl II 2004/466]).

– **Reisekosten** können nicht unbegrenzt von der Einkommensteuerbemessungsgrundlage abgezogen werden. Für rein betrieblich veranlasste Reisen stehen folgende Abzüge zu (§ 4 Abs 5 iVm § 26 Z 4 EStG):

  - **Verpflegung**: pauschales Tagesgeld iHv € 26,40 (niemals in Höhe der Restaurantrechnungen!). Das pauschale Tagesgeld steht jedoch nur dann zu, wenn die Reise mit einer Nächtigung verbunden ist. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Dauert eine Reise länger als 3 Stunden, kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel angesetzt werden.
  - **Nächtigung**: nachgewiesene Kosten (lt Rechnung) oder pauschales Nächtigungsgeld iHv € 15,–.
  - **Fahrtspesen**: in voller Höhe; bei Fahrten mit dem Privat-Pkw: € 0,42 pro km; zusätzlich € 0,05 je Mitfahrer (Kilometergeld).

Hinweis:

Steht die Nächtigung im Zusammenhang mit einer Aus- oder Fortbildungsmaßnahme des Steuerpflichtigen, können Nächtigungskosten höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs 7 der Reisege-

bührenvorschrift 1955 abgezogen werden (dies sind derzeit € 105,– für Nächtigungen im Inland; § 4 Abs 4 Z 7 EStG).

- Vergütet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Reisekosten für **dienstliche Reisen**, so ist der Aufwand beim Arbeitgeber eine Betriebsausgabe. Beim Arbeitnehmer stellen diese Vergütungen keine Einkünfte dar, soweit sie die oben angeführten Beträge nicht übersteigen (§ 26 Z 4 EStG).

– Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes **Arbeitszimmer**, sofern dieses nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet.

– Repräsentationsaufwand (zB Einladung eines Geschäftsfreundes zum Opernball); **Geschäftsessen** sind grundsätzlich Repräsentationsaufwand (dh nicht abzugsfähig); sind sie rein beruflich veranlasst (dh sie dienen der Werbung, die berufliche Veranlassung überwiegt weitaus), sind sie derzeit zur Hälfte abzugsfähig.

– Rentenzahlungen auf Grund einer **Unterhaltsrente**.

– Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist; **Strafen und Geldbußen**, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder den Organen der Europäischen Union verhängt werden; Verbandsgeldbußen nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz; Abgabenerhöhungen nach dem Finanzstrafgesetz; Leistungen aus Anlass eines Rücktrittes von der Verfolgung nach der Strafprozessordnung oder dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (Diversion).

– **Personensteuern** (zB Einkommensteuer, Erbschaftssteuer), die anlässlich einer unentgeltlichen Grundstücksübertragung anfallende Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühren und andere Nebenkosten.

– **Geschäftsführerbezüge** (Angestelltenbezüge), soweit diese den Betrag von € 500.000,– pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigen (zur Verfassungsmäßigkeit der Regelung siehe VfGH 9.12.2014, G 136/2014, G 166/2014, G 186/2014, VfSlg 19.933).

– **Entgelte für Bauleistungen**, die den Betrag von € 500,- übersteigen und bar geleistet werden.

– Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie in unmittelbaren Zusammenhang stehen mit (siehe § 20 Abs 2 EStG):

  - **nicht steuerpflichtigen** Einnahmen
  - **Kapitalerträgen**, auf die der besondere Steuersatz gem § 27a Abs 1 EStG anwendbar ist;
  - Einkünften aus **Kryptowährungen**, auf die der besondere Steuersatz gem § 27a Abs 1 angewendet wird;
  - Einkünften aus Grundstücksveräußerungen, auf die der besondere Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG angewendet wird.

Bei Einkünften aus Kryptowährungen und Grundstücksveräußerungen greift das Abzugsverbot nur dann, wenn die besonderen Steuersätze auch tatsächlich zur Anwendung kommen, dh wenn nicht auf die Regelbesteuerung optiert wird (siehe dazu XI.6. und XII.3.). Bei den Kapitelerträgen kommt das Abzugsverbot auch im Fall der Option auf die Regelbesteuerung Anwendung.

- **Problematische Betriebsausgaben vor dem Hintergrund von § 20 EStG:**

– **Spenden** außerhalb des Anwendungsbereichs von § 4a EStG und **Sponsorbeiträge** sind nur abzugsfähig, wenn eine betriebliche Veranlassung bzw eine hinreichende Gegenleistung gegeben ist.

– **Vergütungen an Angehörige** werden steuerrechtlich nur anerkannt, wenn ihnen eine klare, nach außen in Erscheinung tretende Vereinbarung zugrunde liegt, die einem Fremdvergleich standhält (siehe bereits IV.3.).

– Aufwendungen für **Studien- und Kongressreisen** werden nur bei berufsspezifischem Programm anerkannt, das dem zeitlichen Ausmaß der gewöhnlichen Arbeitszeit entspricht. Nach der Rechtsprechung sind bei Reisen mit klar abgrenzbarem betrieblichen und privaten Reiseteil die Reise- und Fahrtkosten hinsichtlich des betrieblich veranlassten Reiseteils grundsätzlich abzugsfähig (VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197; VwGH 27.1.2011, 2010/15/0043).

Beispiele:

1. Der Grazer Rechtsanwalt Dr. R hat in letzter Zeit mehrere Ausgaben getätigt und bittet Sie um Auskunft darüber, welche dieser Ausgaben er als Betriebsausgaben geltend machen kann:

   a) Im Februar nahm Dr. R an einem dreitägigen Fortbildungsprogramm in Schladming teil.

      Ist das Fortbildungsprogramm tatsächlich berufsspezifisch und entspricht es im zeitlichen Umfang einem normalen Arbeitstag, so können die Fortbildungskosten als Betriebsausgaben angesetzt werden. Aufwendungen für Nächtigungen sind der Höhe nach begrenzt (§ 4 Abs 4 Z 7 EStG, derzeit mit € 105,–).

   b) Stundungszinsen für die antragsgemäß für 6 Monate gestundete Einkommensteuerschlusszahlung.

      Bei den Stundungszinsen handelt es sich um einen Nebenanspruch zur Einkommensteuer. Die Einkommensteuer ist eine Personensteuer und als solche gem § 20 Abs 1 Z 6 EStG nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig. Die Stundungszinsen teilen das rechtliche Schicksal der dazugehörigen Steuer und sind daher nicht abzugsfähig.

   c) Dr. R hat in seinem Wohnhaus ein Arbeitszimmer eingerichtet, um fallweise auch noch abends Arbeiten erledigen zu können.

      Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer sind nur dann abzugsfähig, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit bildet. Das tut es im vorliegenden Fall nicht, weil Dr. R über eine eigene Kanzlei verfügt.

   d) Im Mai kaufte Dr. R für seine Rechtsanwaltstätigkeit zwei neue Sommeranzüge um € 1.000,–.

      Kleidung, die nicht absolut berufsspezifisch ist (zB Overall eines Malers, Kochmütze, Talar eines Richters), zählt zu den Kosten der pri-

vaten Lebensführung und ist daher nicht abzugsfähig.

e) Strafzettel wegen Schnellfahrens auf dem Weg zu einem Termin mit einem Klienten.

Strafen und Geldbußen stellen generell keine Betriebsausgabe dar (§ 20 Abs 1 Z 5 EStG).

2. Frau B, die bisher den Haushalt führte (2 Kinder), nimmt eine Haushaltshilfe und ein Kindermädchen auf, um einer Erwerbstätigkeit nachgehen zu können. Den Aufwand für die Haushaltshilfe und das Kindermädchen möchte sie als Werbungskosten geltend machen. Ist dies möglich?

Nach § 20 Abs 1 Z 1 EStG sind für den Haushalt aufgewendete Beträge nicht abzugsfähig (betrifft Haushaltshilfe). Auch die Erziehung von Kindern ist der Privatsphäre zuzuordnen. Nach der Rsp sind daher auch die Kosten für eine Haushaltshilfe selbst dann nicht als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie notwendig sind, um einer Erwerbstätigkeit nachzugehen (VwGH 21.9.2005, 2002/13/0002). Alleinerzieher:innen können Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung absetzen.

3.4. Absetzung für Abnutzung (§§ 7, 8 und 13 EStG)

Der Aufwand für die Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern, und zwar sowohl des Anlage- als idR auch des Umlaufvermögens, stellt als solches keine gewinnmindernde Betriebsausgabe dar. Die angeschafften oder selbst hergestellten Wirtschaftsgüter sind zu aktivieren (Ausweis auf der Aktivseite der Bilanz). Die Anschaffung bzw Herstellung von Wirtschaftsgütern führt nur zu einer **Vermögensumschichtung** (zB die Zahlungsmittel werden weniger, dafür steigt das Anlage- oder Umlaufvermögen). Als Betriebsausgabe und damit gewinnmindernd zu berücksichtigen ist hingegen der Verbrauch des Umlaufvermögens (zB der Handelswareneinsatz) bzw jene Wertminderung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die sich aus der Nutzung der Anlagegüter ergibt. Eine Ausnahme stellen Aufwendungen für **selbst geschaffene unkörper-**

liche Wirtschaftsgüter (zB Erfindungen, Rezepturen) dar. Diese dürfen **nicht aktiviert** werden (§ 4 Abs 1 EStG), sie mindern als Betriebsausgabe folglich sofort den Gewinn; das gilt auch für den selbst geschaffenen Firmenwert.

Die Wertminderung, die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens durch ihre Nutzung erfahren (abnutzbares Anlagevermögen), findet steuerlich Berücksichtigung durch die **Absetzung für Abnutzung** (AfA). Hinsichtlich der Ermittlung des Abschreibungsbetrages enthalten die §§ 7 und 8 EStG umfangreiche Restriktionen.

Die jährliche AfA kann generell als **lineare AfA** nach folgender Formel berechnet werden (§ 7 Abs 1 EStG):

$$\text{AfA} = \frac{\text{Anschaffungs- oder Herstellungskosten samt Nebenkosten}}{\text{betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer}}$$

Für nach dem 30.6.2020 angeschaffte Wirtschaftsgüter besteht auch die Möglichkeit einer **degressiven AfA** mit einem maximalen unveränderlichen Prozentsatz von 30% (§ 7 Abs 1a iVm § 124b Z 356 EStG; siehe dazu unten).

Unternehmensrechtlich ist hingegen jede Form einer **planmäßigen** Abschreibung zulässig (§ 204 Abs 1 UGB), damit neben einer degressive AfA (fallende Jahresbeträge) auch eine progressive AfA (steigende Jahresbeträge).

Wurde ein Wirtschaftsgut entgeltlich erworben, so sind für die Berechnung der AfA die **Anschaffungskosten** heranzuziehen. Als Anschaffungskosten bezeichnet man jene Aufwendungen, die geleistet werden, um ein (fremdes) Wirtschaftsgut zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (§ 203 Abs 2 UGB). Auch die Nebenkosten, wie zB Transport-, Montage- oder Vertragserrichtungskosten, oder nachträgliche Anschaffungskosten (zB Kosten für einen Rechtsstreit über das Eigentum) zählen zu den Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzuziehen. Die Umsatzsteuer ist nicht Teil der Anschaffungskosten, wenn sie als Vorsteuer abzugsfähig ist (§ 6 Z 11 EStG).

Wurde ein Wirtschaftsgut im eigenen Betrieb erzeugt, so sind für die Berechnung der AfA die **Herstellungskosten** heranzuziehen. Dabei handelt es sich um die auf die Herstellung eines Wirtschaftsgutes im Betrieb entfallenden Selbstkosten (Material, Fertigungslöhne, Materialgemeinkosten, Fertigungsgemeinkosten; Gemeinkosten dürfen nur insoweit aktiviert werden, als sie nicht durch offenbare Unterbeschäftigung erhöht sind [§ 6 Z 2 lit a letzter Satz EStG; § 203 Abs 3 UGB]). Nicht zu den Herstellungskosten zählen jedoch der allgemeine Verwaltungsaufwand sowie Vertriebskosten.

Die **betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer** ist der Zeitraum, den das Wirtschaftsgut nach objektiven Gesichtspunkten im betreffenden Betrieb nutzbar sein wird. Sie ist im Regelfall zu schätzen. Bei einzelnen Wirtschaftsgütern enthält das EStG jedoch unwiderlegbare Vermutungen über die Nutzungsdauer. So wird etwa für PKW eine Nutzungsdauer von mindestens acht Jahren vorgeschrieben (§ 8 Abs 6 EStG). Der derivative Firmenwert eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes oder eines Gewerbebetriebes ist zwingend auf fünfzehn Jahre abzuschreiben (§ 8 Abs 3 EStG).

Bei betrieblich genutzten Gebäuden können gem § 8 Abs 1 EStG ohne Nachweis der Nutzugsdauer 2,5% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (1,5% bei für Wohnzwecke überlassenen Gebäuden) als AfA angesetzt werden. Der Steuerpflichtige hat jedoch die Möglichkeit, eine kürzere Nutzungsdauer nachzuweisen (→ **widerlegbare Vermutung**). Für nach dem 30.6.2020 angeschaffte Gebäude besteht die Möglichkeit einer **beschleunigten AfA;** anstelle des einfachen Prozentsatzes kann im Jahr der erstmaligen Berücksichtigung der AfA höchstens das Dreifache (maximal 7,5% oder 4,5%) und im darauffolgenden Jahr höchstens das Zweifache des vorgegebenen Prozentsatzes angesetzt werden (§ 8 Abs 1a iVm § 124b Z 357 EStG).

Alternativ kann – unabhängig von der Gewinnermittlungsart – die AfA auch in fallenden Jahresbeträgen nach einem unveränderlichen Prozentsatz von höchstens 30% erfolgen (**degressive AfA**). Dieser Prozentsatz ist auf den jeweiligen (Rest-)Buchwert anzuwenden und ergibt den jeweiligen Jahresbetrag (§ 7 Abs 1a EStG). Davon ausgenommen sind

- Wirtschaftsgüter, für die in § 8 EStG ausdrücklich eine Sonderform der AfA vorgesehen ist (insb Gebäude, Firmenwert, Kfz mit Ausnahme von Kfz mit einem CO2-Emissionswert von 0 g/km);
- unkörperliche Wirtschaftsgüter, die nicht den Bereichen Digitalisierung, Ökologisierung und Gesundheit/Life-Science zuzuordnen sind (auch von letztgenannten unkörperlichen Wirtschaftsgütern gibt es Ausnahmen);
- gebrauchte Wirtschaftsgüter;
- Anlagen, die der Förderung, dem Transport oder der Speicherung fossiler Energieträger dienen sowie Anlagen, die fossile Energieträger direkt nutzen (Energieerzeugungsanlagen, die mit fossiler Energie betrieben werden, Tank- und Zapfanlagen, Luftfahrzeuge).

Vergleich der AfA-Methoden

Anschaffung einer Maschine in der ersten Hälfte des Jahres 01 um 1.000, Nutzungsdauer 5 Jahre

	Lineare AfA		Degressive AfA 30%	
Jahr	AfA-Betrag	Restbuchwert	AfA-Betrag	Restbuchwert
01	200	800	300	700
02	200	600	210	490
03	200	400	163,33*)	326,67
04	200	200	163,33	163,34
05	200	0	163,33	0

*) Es empfiehlt sich der Umstieg auf die lineare AfA im Jahr 03, weil der jährliche lineare AfA-Betrag (163,33) ab diesem Zeitpunkt höher ist als der degressive AfA-Betrag (490 * 30% = 147).

Mit Beginn eines Wirtschaftsjahres kann von der degressiven AfA zur linearen AfA übergegangen werden. In diesem Fall bemisst sich die lineare AfA vom Zeitpunkt des Übergangs an nach dem dann noch vorhandenen Restbuchwert und der Restnutzungsdauer des einzelnen Wirtschaftsguts. Der Übergang von der linearen AfA zur degressiven AfA ist nicht zulässig.

Die AfA wirkt als Betriebsausgabe gewinnmindernd. Wird das Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung oder der Veräußerung nicht mehr als **sechs Monate** betrieblich genutzt, so kann nur die Hälfte des jährlichen AfA-Betrages abgesetzt werden (§ 7 Abs 2 EStG); dies gilt nicht für die beschleunigte AfA bei Betriebsgebäuden.

Betragen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes des abnutzbaren Anlagevermögens nicht mehr € 1.000,–, so können sie sofort als Betriebsausgabe abgesetzt werden (**geringwertiges Wirtschaftsgut**; § 13 EStG, § 204 Abs 1a UGB). Die € 1.000,– verstehen sich ohne USt, wenn ein Recht zum Vorsteuerabzug besteht. Wirtschaftsgüter, die aus Teilen bestehen, sind als Einheit aufzufassen, wenn sie nach ihrem wirtschaftlichen Zweck oder nach der Verkehrsauffassung eine Einheit bilden (zB einheitliche Möbelgarnitur, Bestuhlung eines Theaters). Alternativ zur Sofortabschreibung ist auch bei geringwertigen Wirtschaftsgütern eine Abschreibung über die Nutzungsdauer im Wege der AfA zulässig.

3.5. Einlagen und Entnahmen (§ 4 Abs 1, § 6 Z 4 und 5 EStG)

Nach § 4 Abs 1 EStG darf der Gewinn durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht werden. Zweck der Regeln über die Entnahmen und die Einlagen ist die Trennung der betrieblichen von der außerbetrieblichen Sphäre des Steuerpflichtigen.

Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlassten Minderungen des Betriebsvermögens (zB die Verwendung von Bargeld, Waren, Erzeugnissen, Leistungen etc für private Zwecke). Entnahmen können durch die endgültige Überführung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens in das Privatvermögen (zB der Elektrohändler schenkt seiner Tochter zur Hochzeit eine neue Waschmaschine aus seinem Betrieb) ebenso verwirklicht werden, wie durch die vo-

rübergehende private Nutzung von Betriebsvermögen (zB der zum Betriebsvermögen gehörende PKW wird zu 30% auch privat genutzt). Da Entnahmen den Gewinn nicht mindern dürfen, muss der Wert der Entnahme dem Gewinn wieder hinzugerechnet werden.

Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich (Sacheinlage) sowie die vorübergehende betriebliche Nutzung von außerbetrieblichen Wirtschaftsgütern (Nutzungseinlage). Da es im Zuge einer Einlage zu einer Mehrung des Betriebsvermögens kommt, die aber nicht durch den Betrieb veranlasst ist, sind Einlagen vom Gewinn abzuziehen.

Bei Sachentnahmen und Sacheinlagen sind die Wirtschaftsgüter grundsätzlich mit dem **Teilwert** zu bewerten (§ 6 Z 4 und 5 EStG). Durch diese Bewertung werden bei der Entnahme stille Reserven (ie die Differenz zwischen dem Teilwert und dem Buchwert), die im Betriebsvermögen entstanden sind, aufgedeckt und versteuert. Bei einer Einlage wiederum wird sichergestellt, dass stille Reserven, die vor der betrieblichen Nutzung entstanden sind, nicht im Betrieb versteuert werden müssen.

Da bloße Nutzungen keine Wirtschaftsgüter sind, kommen die Bewertungsregeln des § 6 Z 4 und 5 EStG **bei Nutzungseinlagen und -entnahmen** nicht zur Anwendung. Bei Nutzungsentnahmen sind dem Gewinn die anteiligen Kosten für die Privatnutzung hinzuzurechnen (VwGH 18.2.1999, 98/15/0192). Bei einer Nutzungseinlage können die auf die betriebliche Nutzung entfallenden anteiligen Kosten als Betriebsausgaben abgezogen werden (EStR 2000, Rz 2496).

Kapitalanlagen und Derivate iSv § 27 Abs 3 und 4 EStG sowie Grundstücke iSd § 30a EStG sind im Privatvermögen unabhängig von einer Spekulationsfrist steuerverfangen. Für diese Vermögensarten gelten im Zusammenhang mit Einlagen und Entnahmen abweichende Bewertungsregeln (siehe XI. zu Kapitalanlagen und XII. zu Grundstücken).

Beachte!

Die Begriffe Entnahmen/Betriebsausgaben bzw Einlagen/Betriebseinnahmen sind komplementär. Erfährt das Vermögen eines Betriebes eine Erhöhung, ist zu fragen, ob diese Vermögensmehrung eine betriebliche

oder eine private Ursache hat. Im ersten Fall liegt eine (grundsätzlich steuerpflichtige) Betriebseinnahme vor, im zweiten Fall eine grundsätzlich steuerneutrale Einlage. Wird das Betriebsvermögen gemindert, so ist ebenfalls zu fragen, ob dies eine betriebliche Ursache hat oder nicht. Im ersten Fall liegt eine grundsätzlich abzugsfähige Betriebsausgabe vor, im zweiten Fall eine grundsätzlich nicht abzugsfähige Entnahme, die unter Umständen zur Aufdeckung stiller Reserven führt.

Beispiele:

1. Der Obsthändler A erwirbt einen PKW um € 24.000,– brutto, den er zu 60% im Rahmen seines Gewerbebetriebes und zu 40% privat nutzt; jährliche Betriebskosten € 5.000,–.

   Der PKW wird überwiegend betrieblich genutzt und ist daher zur Gänze dem Betriebsvermögen zuzurechnen. A kann zunächst die gesamte AfA und die gesamten Betriebskosten als Betriebsausgaben gewinnmindernd ansetzen. PKW sind gem § 8 EStG zwingend auf acht Jahre abzuschreiben. A kann also zunächst € 3.000,– + € 5.000,– als Betriebsausgaben ansetzen. Die private Nutzung ist jedoch eine Entnahme, die gem § 4 Abs 1 EStG den Gewinn nicht mindern darf. Sie ist dem Gewinn daher mit dem Teilwert wieder hinzuzurechnen. Der Teilwert der privaten Nutzung beträgt 40% von € 8.000,– und entspricht damit den auf die Nutzung entfallenden Kosten.

2. Rechtsanwalt B schenkt seiner Tochter einen PC aus seinem Sekretariat, der bereits voll abgeschrieben ist. Der Teilwert des PCs beträgt jedoch € 100,–.

   Hier handelt es sich um eine (Gegenstands-)Entnahme. Dem Gewinn sind € 100,– hinzuzurechnen. Es kommt zur Aufdeckung stiller Reserven iHv € 100,–.

3. Ein Privat-PKW wird zeitweise für betriebliche Zwecke genutzt.

   Die auf die betriebliche Nutzung entfallenden Kosten (zB Kilometergeld von € 0,42) sind als Betriebsausgaben abzugsfähig. Es liegt eine Nutzungseinlage vor.

4. Gewinnermittlung durch Bilanzierung

4.1. Das System der doppelten Buchführung

Die Gewinnermittlung durch Bilanzierung beruht auf dem System der doppelten Buchführung. In der doppelten Buchführung werden das Vermögen, die Schulden, das Eigenkapital und deren Veränderungen sowie der Aufwand und die Erträge erfasst. Seinen Namen bekam dieses Buchhaltungssystem dadurch, dass zur Ermöglichung einer besseren Kontrolle jeder Betrag doppelt verbucht wird, jeder Geschäftsfall doppelt aufgezeichnet wird und der Erfolg auf zweifache Weise ermittelt wird:

- Jeder Betrag wird auf einem Konto im SOLL und auf einem anderen Konto im HABEN verbucht.
- Die Geschäftsfälle werden einerseits chronologisch im Journal (Grundbuch) und andererseits systematisch im Hauptbuch auf den einzelnen Konten erfasst.
- Der Erfolg wird einerseits durch einen Vermögensvergleich (es wird das Reinvermögen [= Eigenkapital] am Anfang der Abrechnungsperiode mit dem Reinvermögen am Ende der Abrechnungsperiode verglichen) und andererseits durch die Gegenüberstellung von Aufwänden und Erträgen (Gewinn- und Verlustrechnung; GuV) ermittelt. Das Ergebnis der beiden Rechnungen muss das gleiche sein.

4.2. Inventar, Inventur, Eröffnungsbilanz und Jahresabschluss

Bei Eröffnung eines Unternehmens hat der Unternehmer die dem Unternehmen gewidmeten Vermögensgegenstände und Schulden genau zu verzeichnen und deren Wert anzugeben (**Inventar**). Die Vermögensgegenstände sind dafür im Regelfall im Wege einer körperlichen Bestandaufnahme zu erfassen (**Inventur**). Des Weiteren hat der Unternehmer zu Beginn seines Unternehmens eine Eröffnungsbilanz aufzustellen (§§ 191 und 193 UGB).

Zum Schluss des Geschäftsjahres, das 12 Monate nicht überschreiten darf, hat der Unternehmer abermals mittels Inventur ein Inventar aufzustellen und

einen Jahresabschluss zu erstellen. Der Jahresabschluss besteht aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung; er ist in Euro und in deutscher Sprache aufzustellen (§§ 191 und 193 UGB).

Steuerpflichtige, die nach § 125 BAO zur Buchführung verpflichtet sind oder freiwillig Bücher führen, haben ebenso jährlich den Bestand des Betriebsvermögens im Wege einer Inventur zu erfassen.

4.3. Begriff und Gliederung der Bilanz

Die Bilanz ist die wertmäßige Gegenüberstellung des Vermögens auf der Aktivseite und der Schulden und des Kapitals auf der Passivseite in Form eines Kontos (zum steuerrechtlichen Betriebsvermögensbegriff siehe oben VI.3.1.).

Für Kapitalgesellschaften gibt § 224 Abs 2 UGB einen Mindeststandard für eine Bilanzgliederung vor. Dieses Gliederungsschema findet mit entsprechenden Adaptionen (vor allem in der Position Eigenkapital) aber auch bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften Anwendung (siehe Abbildung).

Abb: Die ersten zwei Gliederungsebenen einer Bilanz nach § 224 Abs 2 UGB

Aktiva	Passiva
A. Anlagevermögen	A. Eigenkapital*)
I. Immaterielles AV	I. Nennkapital
II. Sachanlagen	II. Kapitalrücklagen
III. Finanzanlagen	III. Gewinnrücklagen
B. Umlaufvermögen	IV. Bilanzgewinn
C. Rechnungsabgrenzungsposten	B. Rückstellungen
	C. Verbindlichkeiten
	D. Rechnungsabgrenzungsposten
Bilanzsumme	Bilanzsumme

*) Bei Personengesellschaften setzt sich das Eigenkapital aus den Kapitalkonten der Gesellschafter zusammen.

Als **Anlagevermögen** sind die Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (§ 198 Abs 2 UGB).

Als **Umlaufvermögen** sind die Gegenstände auszuweisen, die nicht bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (§ 198 Abs 4 UGB).

Rücklagen sind Eigenkapitalpositionen, die neben dem Nennkapital auf eigenen Konten ausgewiesen werden. Sie dienen als Verlustpuffer der Absicherung gegen allgemeine wirtschaftliche Risken.

- In eine Kapitalrücklage werden ua eingestellt: der bei der Ausgabe neuer Anteile über den Nennbetrag der Anteile hinausgehende Betrag (Agio), Zuzahlungen von Gesellschaftern (§ 229 Abs 2 UGB).
- Als Gewinnrücklage dürfen nur Beträge ausgewiesen werden, die im Geschäftsjahr oder in einem früheren Geschäftsjahr aus dem Jahresüberschuss gebildet worden sind (§ 229 Abs 3 UGB).

Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind (§ 198 Abs 8 UGB).

In **Rechnungsabgrenzungsposten** sind Ausgaben und Einnahmen, die vor dem Bilanzstichtag ab- bzw zugeflossen sind, die aber Aufwendungen oder Erträge des nächsten Geschäftsjahres betreffen, auszuweisen (§ 198 Abs 5 und 6 UGB; siehe dazu im Detail das folgende Kapitel).

4.4. Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung

Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gilt das **Prinzip** der **wirtschaftlichen Zurechnung.** Nicht die Zahlungsströme in Form von Einnahmen und Ausgaben beeinflussen den Gewinn in dem Zeitpunkt, in dem sie zu- oder abfließen, sondern die Aufwendungen, die im Rahmen einer Teilnahme am Geschäftsverkehr getätigt werden, sowie die Erträge, die daraus erzielt werden, wirken sich in jenem Jahr auf den Gewinn aus, zu dem sie wirtschaftlich gehören.

Das Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung findet in folgenden Positionen des Jahresabschlusses seinen Ausdruck:

- Ausweis von Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
- Aktivierung von Anschaffungs- und Herstellungskosten
- Absetzung für Abnutzung (planmäßige Abschreibung)
- Bildung von Rückstellungen
- Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten

Mit dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an einem Gegenstand auf den Käufer, mit der Erbringung einer Leistung, gilt ein Geschäft als realisiert. Dem Leistenden erwächst eine Forderung auf das vereinbarte Entgelt. Bereits das **Entstehen der Forderung** wirkt sich gewinnerhöhend aus. Die Begleichung der Forderung hingegen ist gewinnneutral. Dem Leistungsempfänger kann gegengleich im Zeitpunkt des **Entstehens der Verbindlichkeit** ein Aufwand erwachsen. Dieser ist gewinnmindernd. Die Begleichung der Verbindlichkeit ist wiederum gewinnneutral.

Die **Anschaffung oder Herstellung eines Gegenstandes** mindert nicht das Betriebsvermögen, es kommt nur zu einer Vermögensumschichtung. Handelt es sich bei dem Gegenstand um einen solchen des abnutzbaren Anlagevermögens, so stellt die planmäßige Abschreibung (Absetzung für Abnutzung) einen gewinnmindernden Aufwand (Betriebsausgabe) dar. Andere Wertminderungen von Wirtschaftsgütern, die nicht auf die Nutzung zurückzuführen sind, werden durch eine außerplanmäßige Abschreibung bzw den Ansatz des niedrigeren Teilwertes in der Bilanz berücksichtigt (zur Bewertung siehe unten VI.5.).

Wird ein Gegenstand des Umlaufvermögens verkauft, so ist erst der Handelswareneinsatz im Zeitpunkt der Veräußerung gewinnmindernd.

Beispiel:

Ein nach UGB rechnungslegungspflichtiger Antiquitätenhändler kauft am 15.12.01 einen antiken Schreibtisch um € 1.000,– von einem Privaten. Die Zahlung erfolgt bar. Am 20.12.01 verkauft er den Schreibtisch um € 2.000,– an einen Versicherungsmakler für dessen Büro. Die Übergabe des Schreibtisches erfolgt sofort, der Versicherungsmakler lässt den Schreibtisch aber erst am folgenden Tag durch einen Transportunternehmer abholen. Vereinbarungsgemäß überweist der Versicherungsmakler den Kaufpreis am 10.01.02.

Die Anschaffung des Schreibtisches im Jahr 01 hat keine Auswirkungen auf den Gewinn des Antiquitätenhändlers. Bei der Anschaffung handelt es sich bloß um eine Vermögensumschichtung. Mit Abschluss des Kaufvertrages und Übergabe des Schreibtisches am 20.12.01 geht das (wirtschaftliche) Eigentum an dem Tisch auf den Versicherungsmakler über, das Geschäft gilt als realisiert. Die Forderung gegenüber dem Versicherungsmakler iHv € 2.000,– ist gewinnerhöhend einzubuchen. Der Abgang des Schreibtisches aus dem Warenbestand des Händlers stellt einen Aufwand dar (Handelswareneinsatz), und zwar in Höhe der Anschaffungskosten des Tisches (€ 1.000,–). Die Vereinnahmung der Forderung im Jahr 02 hat wiederum keine Auswirkungen auf den Gewinn dieses Jahres. Es handelt sich um eine bloße Vermögensumschichtung.

Der Versicherungsmakler hat den Schreibtisch in sein Anlagenverzeichnis aufzunehmen; in der Bilanz ist der Schreibtisch – bewertet mit den Anschaffungskosten – unter dem Anlagevermögen auszuweisen (Aktivierung). Die Anschaffung des Tisches hat keinerlei Auswirkungen auf den Gewinn. Antiquitäten stellen nach herrschender Auffassung nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter dar. Der Versicherungsmakler kann daher keine AfA geltend machen.

4.5. Rückstellungen

In der Bilanz werden unter den Passiva nicht nur Verbindlichkeiten ausgewiesen, sondern auch Rückstellungen für **ungewisse Verbindlichkeiten** sowie **Verluste aus schwebenden Geschäften**, die in späteren Perioden zu Zahlungen führen, deren wirtschaftliche Ursache aber im laufenden Wirtschaftsjahr liegt (§ 198 Abs 8 UGB, § 9 EStG). Als Beispiele verpflichtend zu bildender Rückstellungen nennt das UGB: Abfertigungsrückstellungen, Pensionsrückstellungen, Rückstellungen für Kulanzen, nicht konsumierten Urlaub, Jubiläumsgelder, Heimfalllasten und Produkthaftungsrisken sowie für auf Gesetz oder Verordnung beruhende Verpflichtungen zur Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen (zB Kühlschränke, Leuchtstoffröhren). Unternehmensrechtlich, nicht aber steuerrechtlich, dürfen nach Maßgabe der GoB auch Rückstellungen für bestimmte zukünftige Aufwendungen gebildet werden (**Aufwandsrückstellungen**, zB Rückstellung für freiwillige Rekultivierung; § 198 Abs 8 Z 2 UGB).

Die **Dotierung einer Rückstellung** stellt in der Gewinn- und Verlustrechnung eine **Aufwandsposition** dar, die den Gewinn mindert. Dadurch wird der Aufwand jener Periode zugerechnet, zu der er wirtschaftlich gehört. In dem Jahr, in dem der Aufwand, für den die Rückstellung gebildet wurde, schlagend wird, ist die Rückstellung gewinnerhöhend aufzulösen (Verbuchung der Rückstellung gegen den Aufwand; wurde die Rückstellung zu hoch dotiert, so führt die Auflösung der Rückstellung zu einem Ertrag).

Beispiel:

Der nach UGB rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende A wird im Jahr 01 in einen Gewährleistungsprozess verwickelt. Sollte A den Prozess verlieren, so hat er mit Prozesskosten iHv € 5.000,– zu rechnen. Der Prozess wird voraussichtlich im auf den Bilanzstichtag folgenden Jahr sein Ende finden.

A ist unternehmensrechtlich verpflichtet, eine Rückstellung für Prozesskosten zu bilden. Diese Rückstellung mindert im Jahr ihrer Bildung, dh im Jahr 01 den steuerrechtlichen Gewinn.

Gewinnt A den Prozess im Jahr 02, sodass keine Prozesskosten anfallen, ist die Rückstellung gewinnerhöhend aufzulösen.

Verliert A den Prozess im Jahr 02 und hat er tatsächlich Prozesskosten iHv € 5.000,–, hat die Zahlung der Prozesskosten im Jahr 02 auf Grund der periodengerechten Zurechnung keine Auswirkung auf den Gewinn. Betragen die tatsächlichen Prozesskosten € 6.000,– und wurde nur eine Rückstellung iHv € 5.000,– dotiert, so können die restlichen € 1.000,– nunmehr im Jahr 02 als Aufwand geltend gemacht werden.

Unternehmer, die nach dem UGB zur Rechnungslegung verpflichtet sind, sind zur Bildung von **Rückstellungen** verpflichtet, außer es handelt sich um nicht wesentliche Beträge (§ 198 Abs 8 Z 3 UGB). Zur Bewertung von Rückstellungen siehe unten 5.4.

4.6. Rechnungsabgrenzungsposten

Dem Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung entspricht es, dass Zahlungen, die vor dem Bilanzstichtag geleistet bzw empfangen wurden, die aber einen Aufwand oder einen Ertrag des nachfolgenden Geschäftsjahres (Wirtschaftsjahres) betreffen, erst in dem späteren Geschäftsjahr gewinnwirksam werden. Für derartige Vorauszahlungen sind in der Bilanz eines Unternehmers iSd UGB **Rechnungsabgrenzungsposten** (RAP) zu bilden. Auf Grund des Maßgeblichkeitsprinzips wirkt sich bei einer Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG diese Pflicht auf den steuerrechtlichen Gewinn aus. Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs 1 EStG ermitteln, haben in den Fällen des § 4 Abs 6 EStG verpflichtend einen Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden (Vorauszahlungen für ua Beratungsaufwand, Mietkosten, außer sie betreffen lediglich das laufende und das folgende Jahr), ansonsten steht ihnen diesbezüglich ein Wahlrecht zu.

Anzahlungen, die der Steuerpflichtige leistet und dadurch Anspruch auf eine Leistung im folgenden Geschäftsjahr erhält, sind auf der Aktivseite der Bilanz in einem **aktiven Rechnungsabgrenzungsposten** (ARA) auszuweisen (§ 198 Abs 5 UGB). Zahlungen, die der Steuerpflichtige vereinnahmt und ihn zur Erbringung einer Leistung im folgenden Geschäftsjahr verpflichten, sind auf der Passivseite in einem **passiven Rechnungsabgrenzungsposten** (PRA) auszuweisen (§ 198 Abs 6 UGB).

Geleistete Anzahlungen für die Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Anlage- oder Umlaufvermögens sind unter der jeweiligen Vermögensposition in der Bilanz auszuweisen. Für Anzahlungen auf Bestellungen von Lieferungen und Leistungen, die in die Umsatzerlöse einfließen, ist eine eigene Position unter den Verbindlichkeiten vorgesehen (vgl Bilanzgliederungsschema des § 224 Abs 2 UGB). Derartige Anzahlungen finden damit keinen Ausweis in den Rechnungsabgrenzungsposten.

Beispiele:

1. Der rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende Max bezahlt die Geschäftsmiete für die Monate Jänner bis April 02 bereits im November 01.

   Damit die Ausgabe – dem Prinzip der periodengerechten Zurechnung entsprechend – nicht bereits im Jahr 01 gewinnwirksam wird, ist sie durch Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens zu neutralisieren.

2. Der Gewerbetreibende Moritz gestattet dem benachbarten Unternehmen die Zufahrt über sein Betriebsgelände zu einem Parkplatz. Jeweils am 1. Juli erhält er dafür für die folgenden 12 Monate eine Nutzungsgebühr iHv € 12.000,– (Bilanzstichtag ist der 31.12.).

   Die Hälfte der Nutzungsgebühr ist im Jahr der Zahlung erlöswirksam. Für die andere Hälfte hat Moritz einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden, da die zweite Hälfte der Nutzungsgebühr für die Monate Jänner bis Juni des Folgejahres geleistet wird und diesem wirtschaftlich zuzurechnen ist.

5. Bewertung

5.1. Allgemeines

Die Gewinnermittlung durch Vergleich des Betriebsreinvermögens am Schluss des Wirtschaftsjahres mit dem Betriebsreinvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres schafft die Notwendigkeit, jeweils zum Bilanzstichtag eine Vermögensaufstellung zu machen (Inventar) und das darin angeführte

Vermögen zu bewerten. Die Bewertung des Vermögens und damit die in den Gesetzen enthaltenen Bewertungsvorschriften beeinflussen unmittelbar die Höhe des Gewinns.

Das Einkommensteuerrecht enthält in § 6 EStG für Zwecke der Gewinnermittlung eigene Bewertungsvorschriften. Bei rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden gelten darüber hinaus wegen des Maßgeblichkeitsprinzips (§ 5 Abs 1 EStG) die unternehmensrechtlichen Bewertungsvorschriften (§§ 201–211 UGB). Zwingende steuerrechtliche Bewertungsvorschriften gehen allerdings den unternehmensrechtlichen Bestimmungen vor.

5.2. Bewertungsgrundsätze (§ 201 UGB, § 6 EStG)

Bewertungsstetigkeit: Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit verbietet es, von einmal gewählten Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden willkürlich abzugehen oder – bei gleichbleibenden Verhältnissen – die Abschreibungsdauer zu ändern (§ 201 Abs 2 Z 1 UGB).

Grundsatz des **going concern**: Bei der Bewertung ist von der Fortführung des Unternehmens auszugehen, solange dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gründe entgegenstehen (§ 201 Abs 2 Z 2 UGB). Als unternehmensrechtlich beizulegender Wert gilt der Betrag, den ein Erwerber des gesamten Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für den betreffenden Vermögensgegenstand oder die betreffende Schuld ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber das Unternehmen fortführt (§ 189a UGB). Dem Grundsatz der Unternehmensfortführung und dem darauf basierenden beizulegenden Wert entspricht im EStG die Definition des Teilwertes (§ 6 Z 1 Satz 4 EStG).

Grundsatz der Einzelbewertung: Gem § 201 Abs 2 Z 3 UGB sind die Vermögensgegenstände und Schulden zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten. Im Steuerrecht kommt der Grundsatz der Einzelbewertung in § 6 EStG zum Ausdruck: „Für die Bewertung der **einzelnen** Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gilt …“.

Der Grundsatz der Einzelbewertung verhindert, dass Wertänderungen von Wirtschaftsgütern saldiert werden und dadurch ein dem Imparitäts- und Anschaffungskostenprinzip (siehe dazu gleich unten) widersprechender Gewinn ausgewiesen wird.

Zulässig ist jedoch eine Sammelbewertung gleichartiger Wirtschaftsgüter (zB Gegenstände des Finanzanlagevermögens oder des Vorratsvermögens, Bewertung bei schwankenden Anschaffungskosten mit dem gewogenen Durchschnittspreis). Zulässig ist auch die sog **Festwertmethode** für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.

Bei der Festwertmethode wird der Bestand von Wirtschaftsgütern, die dauernd benötigt und regelmäßig ersetzt werden (zB Tischdecken eines Gastronomiebetriebes) mit einem gleich bleibenden Wert angesetzt, der Ersatz abgenutzter Teile des Bestandes wird dafür sofort als Aufwand verbucht. Voraussetzung für die Anwendung der Festwertmethode ist, dass der Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung voraussichtlich nur geringen Veränderungen unterliegt und der Gesamtwert von untergeordneter Bedeutung ist (vgl EStR 2000, Rz 2138).

Stichtagsprinzip: Die Bewertung richtet sich nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag **(Stichtagsbewertung)**. Wertänderungen, die nach dem Bilanzstichtag (aber vor Bilanzerstellung) eingetreten sind, sind nicht zu berücksichtigen (wertbeeinflussende Umstände). Umstände, die nach dem Bilanzstichtag bekannt werden und Auskunft über die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag geben (werterhellende Umstände), müssen jedoch berücksichtigt werden.

Vorsichtsprinzip: Auf Grund der kaufmännischen Vorsicht dürfen noch nicht realisierte Gewinne nicht ausgewiesen werden (Verbot des Ausweises nicht realisierter Gewinne; **Realisationsprinzip**; § 201 Abs 2 Z 4 UGB). Bei Lieferungen und Dienstleistungen ist der Gewinn realisiert, wenn der Steuerpflichtige seine Leistung erbracht hat (und damit seinen Anspruch auf die Gegenleistung erworben hat; in diesem Moment ist daher die Forderung auszuweisen). Wirtschaftsgüter dürfen in der Bilanz maximal mit ihren (fortgeschriebenen) Anschaffungskosten ausgewiesen werden (**Anschaffungskostenprinzip**). Wertsteigerungen (mit Ausnahme von Wertaufholungen bis zu den historischen Anschaffungskosten) beeinflussen so lange den Gewinn nicht, bis das Wirtschafts-

gut veräußert wird. Dagegen mindern Verluste das Vermögen auch dann, wenn sie noch nicht realisiert sind. Drohenden Verpflichtungen und Verlusten aus schwebenden Geschäften ist durch Bildung einer Rückstellung Rechnung zu tragen; Wertverluste des Betriebsvermögens sind – nach Maßgabe der §§ 204, 207, 211 UGB bzw des § 6 EStG – auszuweisen (außerplanmäßige Abschreibung, Teilwertabschreibung). Wegen der gegensätzlichen Behandlung der nicht realisierten Verluste und nicht realisierten Gewinne spricht man hier auch vom **Imparitätsprinzip**. Die imparitätische Behandlung von Gewinnen und Verlusten ist aber einheitlich auf das Vorsichtsprinzip zurückzuführen.

Beispiel:

Im Betriebsvermögen befinden sich die Beteiligungen A und B, die jeweils um 100 angeschafft wurden (Buchwert in der Eröffnungsbilanz 100). Zum Jahresende ist der Wert der Beteiligung A auf 120 gestiegen, der Wert der Beteiligung B ist nachhaltig auf 80 gesunken.

Würde man die Beteiligungen A und B zusammen bewerten, wäre das Vermögen zu Beginn und Ende des Geschäftsjahres gleich hoch. Eine derartige Bewertung verstößt aber gegen den Grundsatz der Einzelbewertung. Auf Grund des Vorsichtsprinzips ist vielmehr die Beteiligung A weiterhin mit 100 in der Bilanz auszuweisen, die Beteiligung B hingegen ist auf den niedrigeren Wert von 80 abzuwerten, sodass die Beteiligungen insgesamt in der Bilanz mit 180 auszuweisen sind, wenngleich der Wert 200 beträgt.

Grundsatz des **Bilanzzusammenhangs**: Die Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahrs muss mit der Schlussbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahrs übereinstimmen (§ 201 Abs 2 Z 6 UGB).

5.3. Bewertungsmaßstäbe

Anschaffungskosten (§ 203 Abs 1 und 2 UGB): Die Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaf-

M. Kontrollfragen - Lösungen

Frage B 1

Die **Kommunalsteuer** mit dem Besteuerungsgegenstand „Lohnsumme“ ist eine Objektsteuer, es handelt sich dabei um eine laufend erhobene Abschnittsteuer (Besteuerungsabschnitt ist der Kalendermonat; § 1 KommStG). Die Entrichtung der Kommunalsteuer erfolgt im Wege der Selbstberechnung und Abfuhr durch den Steuerschuldner (§ 11 Abs 1 KommStG). Die Kommunalsteuer wird nicht offensichtlich auf Dritte überwälzt. Damit ist der Steuerschuldner (Unternehmer) auch derjenige, der die Steuer wirtschaftlich zu tragen hat (direkte Steuer). Die Kommunalsteuer unterliegt keiner Zweckwidmung; es handelt sich folglich um eine allgemeine Steuer. Die Kommunalsteuer ist eine Verkehrsteuer.

Die Kommunalsteuer ist gem § 16 FAG 2024 eine ausschließliche Gemeindeabgabe, für die sich der Bund auf Basis von § 7 Abs 3 F-VG das Recht der Regelung vorbehalten hat. Die Abgabenhoheit liegt somit beim Bund, die Ertragshoheit bei den Ländern. Die Kommunalsteuer wird von den Gemeinden erhoben (Verwaltungshoheit).

Umsatzsteuer: Objektsteuer, Abschnittsteuer, unterjährig Selbstbemessungsabgaben, bezogen auf das Kalenderjahr Veranlagungsabgabe, indirekte Steuer, allgemeine Steuer, Verkehrsteuer, gemeinschaftliche Bundesabgabe, Abgabenhoheit liegt beim Bund, Ertragshoheit bei Bund, Land und Gemeinden, Verwaltungshoheit beim Bund.

Flugabgabe: Objektsteuer, Abschnittsteuer, unterjährig Selbstbemessungsabgabe, bezogen auf das Kalenderjahr Veranlagungsabgabe, indirekte Steuer, allgemeine Abgabe, Verkehrsteuer, gemeinschaftliche Bundesabgabe.
(→ Kontrollfrage)

Frage B 2

a) Die Verteilung der Besteuerungsrechte und Abgabenerträge ist der Bundesgesetzgebung vorbehalten (§ 7 Abs 2 F-VG). Dies geschieht mit dem sog Finanzausgleichsgesetz. Formell entscheidet somit der Bund. Das FAG beruht allerdings auf dem von Bund, Ländern und Gemeinden abgeschlossenen Finanzausgleichs-Paktum. Sollte der Bund die bestehende Aufteilung des Aufkommens der GrESt (Bund 5,704%, Länder 0,556%, Gemeinden 93,742%) ändern wollen, muss er darauf achten, dass die Neuregelung dem finanzausgleichsrechtlichen Sachlichkeitsgebot (§ 4 F-VG) entspricht. (→ Kontrollfrage)

b) Gem § 9 FAG 2024 handelt es sich bei der Vermögensteuer um eine ausschließliche Bundesabgabe. Den Ländern ist damit die Einführung einer (vergleichbaren) Vermögensteuer verwehrt (§ 8 Abs 3 F-VG). Ausschließlich der Bund kann somit nach dem geltenden Finanzausgleich eine Vermögensteuer einführen. (→ Kontrollfrage)

c) Die Einkommensteuer ist gem § 10 Abs 1 FAG 2024 eine gemeinschaftliche Bundesabgabe. Die Abgabenhoheit und damit die Entscheidung über den Einkommensteuertarif liegen somit beim Bund. (→ Kontrollfrage)

d) Gemeinden können durch den Bund oder die Länder zur Erhebung von Abgaben ermächtigt werden (§ 7 Abs 5 und § 8 Abs 5 F-VG). (→ Kontrollfrage)

e) Bei den Hundesteuern (Abgabe für das Halten von Tieren) handelt es sich um ausschließliche Gemeindeabgaben (§ 16 FAG 2024), die auf Grund einer landesgesetzlichen Ermächtigung (§ 8 Abs 5 F-VG) erhoben werden. Gem § 17 Abs 3 Z 2 FAG 2024 sind die Gemeinden ermächtigt, ohne Rücksicht auf ihre Höhe Abgaben für das Halten von Hunden auszuschreiben. Die Höhe der Hundesteuer ist somit durch Gemeinderatsbeschluss (gesetzesvertretende Verordnung) festzusetzen. (→ Kontrollfrage)

Frage C 1

Sowohl die A-GmbH als auch Herr B ermitteln ihren Gewinn als nach UGB rechnungslegungspflichtige Unternehmer nach § 5 EStG unter Berücksichtigung der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.

Die A-GmbH hat die stille Beteiligung als Verbindlichkeit zu passivieren. Für Verbindlichkeiten gilt das strenge Höchstwertprinzip (§ 211 UGB). Steigt auf Grund der Indexklausel der Rückzahlungsbetrag der Verbindlichkeit, ist diese gewinnmindernd aufzuwerten.

Herr B hat die stille Beteiligung als Finanzanlage mit ihren Anschaffungskosten zu aktivieren. Nach dem Vorsichtsprinzip dürfen nur am Bilanzstichtag verwirklichte Gewinne ausgewiesen werden (§ 201 Abs 1 Z 4 lit a UGB). Daraus ergibt sich, dass eine Aufwertung der stillen Beteiligung über ihre Anschaffungskosten hinaus nicht möglich ist. (→ Kontrollfrage)

Frage C 2

Herr B ermittelt seinen Gewinn als rechnungslegungspflichtiger Unternehmer nach § 5 EStG. Gegenstände des Anlagevermögens sind mit den Anschaffungskosten vermindert um planmäßige Abschreibungen nach § 204 UGB anzusetzen (§ 203 Abs 1 UGB). Das EStG sieht zwingend eine lineare Abschreibung über die voraussichtliche Nutzungsdauer vor (§ 7 Abs 1 EStG). Sollte Herr B sich, um ein Abweichen von Unternehmens- und Steuerbilanz zu vermeiden, auch unternehmensrechtlich für eine lineare Abschreibung entschieden haben, so beträgt der Buchwert am Ende des Jahres 02 € 1.200,– (AK – 2 x Ganzjahres-AfA iHv jeweils € 400,–). Eine Wertaufholung ist im Unternehmensrecht (nur) für den Fall vorgesehen, dass die Gründe für eine frühere außerplanmäßige Abschreibung weggefallen sind. Unternehmensrechtlich ist eine Zuschreibung nicht zulässig. Der unternehmensrechtliche Wertansatz ist maßgeblich für die steuerliche Gewinnermittlung. Im Übrigen lässt auch das Steuerrecht beim abnutzbaren Anlagevermögen eine Aufwertung über die fortgeschriebenen Anschaffungskosten hinaus nicht zu (§ 6 Z 1 EStG). (→ Kontrollfrage)