

I. Einführung

1. Entwicklung des Steuerrechts

(Doralt/Ruppe I¹¹, Tz 6 ff)

Die Entwicklung des modernen Steuerrechts setzt mit dem Ende des 18. Jahrhunderts ein. 1

Erst in der Zeit der Aufklärung entstand die Forderung, dass Abgaben gerecht sein müssen. Eine der Ursachen der **Französischen Revolution** war die Steuerwillkür. Aus der Forderung nach gerechten Steuern entwickelten sich die Steuern auf das Einkommen, die die Leistungsfähigkeit berücksichtigen sollten; die erste effektive Einkommensteuer wurde in England eingeführt, um den Krieg gegen Napoleon zu finanzieren.

Gleichzeitig mit der damals einsetzenden Industrialisierung und dem Übergang von der Naturalwirtschaft (Selbstversorgung) zur Geldwirtschaft wurden die Voraussetzungen für ein modernes Steuerrecht geschaffen, das an den Geldverkehr anknüpfen konnte. Mit der Industrialisierung wuchsen auch die Staatsaufgaben, und es entstand damit das Bedürfnis des Staates nach einem regelmäßigen und gesicherten Steueraufkommen.

In Österreich etablierte sich im **Laufe des 19. Jahrhunderts** ein System von **Verbrauchssteuern** und **Verkehrsteuern** (Gebührengesetz 1850). Auf dem Gebiet der direkten Steuern gab es zunächst ein zersplittertes System verschiedener Ertragssteuern, die ua die gewerblichen Einkünfte und den Mietzins erfassten, bis 1898 das **Personalsteuergesetz** in Kraft trat, mit dem im Wesentlichen das Einkommen erfasst wurde. 1923 wurde in Österreich die **Warenumsatzsteuer** eingeführt.

1938 wurde in Österreich das **reichsdeutsche Steuerrecht** übernommen und **1945** mit dem **Rechtsüberleitungsgesetz 1945** in den österreichischen Rechtsbereich übergeleitet. In den Folgejahren wurden die deutschen Steuergesetze mit oft nur geringfügigen Änderungen als österreichische Steuergesetze neu beschlossen („Austrifizierung“ der reichsdeutschen Steuergesetze; zB UStG 1951, EStG 1953).

In den Grundstrukturen stimmt das österreichische Steuerrecht auch heute noch mit dem deutschen Steuerrecht überein. Hinzu kommen Steuerharmonisierungen innerhalb der EU vor allem im Bereich der Umsatzsteuer und der Verbrauchsteuern. Daher kann zur Auslegung des österreichischen Steuerrechts oft auf die (umfangreiche) deutsche Literatur und auf die Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofs zurückgegriffen werden.

2. Einteilung der Steuern

(Doralt/Ruppe I¹¹, Tz 16 ff)

- 2 Die Steuern lassen sich nach verschiedenen Kriterien einteilen:
- Nach der **Finanzverfassung** wird danach unterschieden, welche Gebietskörperschaft die einzelne Steuer erhebt und welchen Gebietskörperschaften die Erträge zufließen (Bundes-, Landes-, Gemeindesteuern).
 - Nach der **Anknüpfung** wird danach unterschieden, ob die Steuern an persönliche Umstände, an bestimmte Objekte oder an bestimmte Vorgänge anknüpfen (Personensteuern, Objektsteuern, Verkehrssteuern).
 - Nach der **Erhebungsform** wird danach unterschieden, wie die Steuern erhoben werden (Veranlagungssteuern, Selbstbemessungsabgaben, Abzugssteuern).
 - **Finanzwissenschaftlich** werden direkte und indirekte Steuern unterschieden, je nachdem, ob der Steuerschuldner die Steuer auch wirtschaftlich tragen soll.

Bundes-, Landes- und Gemeindeabgaben

Auf der Grundlage des Finanz-Verfassungsgesetzes werden im **Finanzausgleichsgesetz** die Erträge (Ertragshoheit) bzw die Einhebung (Verwaltungshoheit) dem Bund, den Ländern oder Gemeinden zugewiesen (ausführlich *Doralt/Ruppe II*⁷, Tz 8 ff).

Gemeinschaftliche Bundesabgaben: Die Erhebung erfolgt durch den Bund, der Ertrag wird zwischen Bund, Ländern und Gemeinden aufgeteilt (zB ESt, KSt, USt).

Ausschließliche Bundesabgaben: zB Gebühren nach dem Gebührengesetz.

Ausschließliche Landesabgaben: zB Feuerschutzsteuer.

Zwischen Ländern und Gemeinden geteilte Abgaben: Fremdenverkehrsabgaben.

Ausschließliche Gemeindeabgaben: zB Kommunalsteuer.

Während der Bundesgesetzgeber nach der Finanzverfassung bei der Schaffung neuer Abgaben frei ist (uneingeschränktes Abgabenerfindungsrecht auf Grund der Kompetenzkompetenz), haben die Länder nur ein eingeschränktes Abgabenerfindungsrecht: Sie können zwar grundsätzlich neue Abgaben einführen, doch darf die Landesabgabe einer bereits bestehenden Bundesabgabe nicht „gleichwertig“ sein (§ 8 Abs 3 F-VG).

Gemeinden können nur auf Grund einer Ermächtigung des Bundes bzw des Landes bestimmte Abgaben einheben; die Gemeinde hat dann nur ein Beschlussrecht, ob sie die Abgabe einheben möchte oder nicht (§ 7 Abs 5 und § 8 Abs 5 F-VG).

Der Bund kann sich die einheitliche Regelung von Landes- und Gemeindeabgaben vorbehalten. Beispiele sind die Grundsteuer und die Kommunalabgabe (§ 7 Abs 3 F-VG); sie sind Gemeindeabgaben, aber bundesgesetzlich geregelt.

Zu den finanzverfassungsrechtlichen Vorgaben kommen EU-rechtliche Vorgaben hinzu: zB widersprach die frühere Getränkesteuer der Verbrauchsteuer-Richtlinie.

2. Einteilung der Steuern

Personensteuern, Objektsteuern, Verkehrssteuern, Verbrauchsteuern

Personensteuern knüpfen hinsichtlich des Steuergegenstandes und der Steuerhöhe an personenbezogene Merkmale an; Personensteuern sind die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer (bis 1. 8. 2008 auch die Erbschafts- und Schenkungssteuer). Den Personensteuern gemeinsam ist die Anknüpfung an den Wohnsitz bzw Sitz (bei juristischen Personen).

Objektsteuern (Sachsteuern) knüpfen hingegen an bestimmte Gegenstände an; zu den Objektsteuern gehört zB die Grundsteuer.

Verkehrssteuern knüpfen an bestimmte Vorgänge im wirtschaftlichen oder im rechtlichen Verkehr an (Umsatzsteuer, Rechtsverkehrssteuern).

Verbrauchsteuern knüpfen an den Verbrauch an (Tabaksteuer, Mineralölsteuer).

Die Einteilung in Personensteuern und andere Steuern ist allerdings weitgehend unergiebig und überschneidet sich zum Teil. ZB ist die Körperschaftsteuer zwar eine Personensteuer, hat aber zunehmend starke Züge einer Objektsteuer angenommen. Die USt ist eine Objektsteuer und zugleich eine Verkehrssteuer und Verbrauchsteuer.

Veranlagte Steuern, Selbstbemessungsabgaben und Abzugssteuern

Veranlagungssteuern werden auf Grund einer Steuererklärung mit Bescheid vorgeschrieben.

Selbstbemessungsabgaben hat der Steuerpflichtige selbst zu ermitteln und abzuführen. Selbstbemessungsabgaben sind zB die USt-Vorauszahlung, der Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichfonds und die Kommunalsteuer.

Abzugssteuern behält der Zahlungspflichtige (= Leistungsempfänger) bei Auszahlung des Entgelts auf Rechnung des Zahlungsempfängers (= Steuerpflichtigen) ein und führt sie an den Fiskus ab (zB Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer).

Direkte und indirekte Steuern

Die Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Steuern richtet sich danach, ob die Steuer überwältzt werden kann: **Direkte Steuern** trägt der Steuerschuldner auch wirtschaftlich selbst, Steuerschuldner (Steuerzahler) und Steuerträger sind ident; zu den direkten Steuern werden die Personensteuern gezählt (ESt, KSt). **Indirekte Steuern** kann der Steuerschuldner (Steuerzahler) auf einen Dritten überwälzen, indem er sie auf den Preis aufschlägt oder in Rechnung stellt; indirekte Steuern sind die USt und die Verbrauchsteuern.

Die Abgrenzung zwischen direkten und indirekten Steuern ist insoweit problematisch, als die Überwälzbarkeit einer Steuer nicht vom Gesetzgeber beeinflusst werden kann, sondern von den Marktverhältnissen abhängt. Ob der Unternehmer die Steuer überwälzen kann, hängt von der „Preiselastizität“ der Nachfrage ab: Ist die Preiselastizität gering, dh der Markt bzw die Nachfrage reagieren auf eine Preiserhöhung nicht, dann kann die Steuer leicht auf den Abnehmer überwälzt werden (zB Grundnahrungsmittel). Bei Luxusgütern ist dagegen die Preiselastizität höher; eine Steuererhöhung lässt sich nicht unbedingt im Preis unterbringen.

3. Die drei Funktionen der Steuern

- 3 **Steuern** erfüllen **drei Funktionen** (vgl *Beiser*, Steuern¹², Tz 1):
- *Finanzierungsfunktion* zur Finanzierung der Staatsausgaben (Primärfunktion),
 - *Umverteilungsfunktion* zum Ausgleich der unterschiedlichen Leistungsfähigkeit der einzelnen Steuerpflichtigen,
 - *Lenkungsfunktion* insbesondere zur Lenkung der Wirtschaft (zB Investitionsbegünstigungen).

Die **Finanzwissenschaft**, die sich mit den gesamtwirtschaftlichen Effekten der Besteuerung und ihren Auswirkungen auf die Volkswirtschaft beschäftigt, unterscheidet Steuern, Beiträge und Gebühren: **Steuern** sind Geldleistungen an Gebietskörperschaften ohne unmittelbare Gegenleistung; **Beiträge** sind Geldleistungen zur Errichtung bestimmter öffentlicher Einrichtungen im unmittelbaren Interesse der Beitragszahler (zB Kanalerrichtung, Straßen); **Gebühren** werden für bestimmte Dienstleistungen der öffentlichen Hand eingehoben (zB laufende Kanalgebühren). Der Gesetzgeber folgt nicht immer dieser Terminologie; zB sind die Gebühren nach dem Gebührengesetz finanzwissenschaftlich den Steuern zuzuordnen.

Zum Unterschied von der Finanzwissenschaft beschäftigt sich die **betriebswirtschaftliche Steuerlehre** mit den Steuerwirkungen auf den einzelnen Betrieb, zB unterschiedliche Besteuerung nach Wahl der Rechtsform.

4. Rechtsquellen des Steuerrechts

- 4 Die wichtigste Rechtsquelle im Steuerrecht ist das **Gesetz**, hinzu kommen zahlreiche **Verordnungen**, meist auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Ermächtigungen (zB Pauschalierungsverordnungen auf Grund des § 17 EStG); eine ausdrückliche gesetzliche Ermächtigung ist allerdings nicht notwendig (Art 18 Abs 2 B-VG; zB Liebhabereiverordnung).
- 5 Weitere Rechtsquellen ergeben sich aus dem Völkerrecht auf Grund der zwischenstaatlichen **Doppelbesteuerungsabkommen**.
- 6 Zunehmende Bedeutung auch für das Steuerrecht hat das **Europäische Gemeinschaftsrecht** teils auf Grund umfangreicher Richtlinien, die der nationale Gesetzgeber umzusetzen hat (zB Mehrwertsteuer), vor allem aber auch auf Grund der Grundfreiheiten des EG-Vertrages (siehe dazu unten Tz 528 f).
- 7 **Richtlinien** und **Erlässe** des BMF geben die Rechtsmeinung der Finanzverwaltung wieder; sie werden in der Regel im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung (AÖF) verlautbart. Richtlinien sind oft umfangreich, sie betreffen ganze Gesetze (EStR 2000, KStR 2013, UStR 2000); Erlässe ergehen zu Einzelfragen. Richtlinien und Erlässe des BMF sind zwar in keiner Weise verbindlich (keine normative Bedeutung), doch halten sich die Finanzämter an sie wie an ein Gesetz. Daraus ergibt sich eine de facto normative Wirkung, allerdings ohne höchstrichterliche Kontrolle, weil der VfGH und der VfGH (mit unterschiedlicher Begründung) sich nicht dafür zuständig halten. In Anbetracht der fehlenden Kontrolle ist die Rechtsauffassung des VfGH und des VfGH rechtstaatlich bedenklich.

II. Einkommensteuer

1. Allgemeines

(Doralt/Ruppe I¹, Tz 18ff)

Der ESt (EStG 1988) unterliegen **natürliche Personen** (§ 1); sie knüpft an persönliche Umstände an und zählt damit zu den **Personensteuern**. Die ESt wird vom Steuerschuldner grundsätzlich auch wirtschaftlich getragen, sie ist daher eine **direkte Steuer**. Nach dem Finanzausgleich wird die ESt vom Bund eingehoben und zwischen Bund, Ländern und Gemeinden aufgeteilt; damit gehört die ESt zu den **gemeinschaftlichen Bundesabgaben** (§ 8 Abs 1 FAG). 8

Die ESt erfasst das Einkommen der natürlichen Personen und ist damit eine Ertragsteuer; vergleichsweise ist die Körperschaftsteuer die Ertragsteuer der juristischen Personen (siehe Tz 201 ff).

Die ESt wird idR entweder vom Finanzamt dem Steuerpflichtigen direkt vorgeschrieben (idR auf Grund seiner Steuererklärung) oder sie wird vor Auszahlung der Einnahmen an den Steuerpflichtigen von der auszahlenden Stelle abgezogen und für den Steuerpflichtigen an das Finanzamt abgeführt.

Danach werden nach den Erhebungsformen unterschieden:

- Die ESt als **Veranlagungssteuer**: Das **Finanzamt** schreibt die Steuer dem Steuerschuldner mit Bescheid vor.
- Die ESt als **Abzugssteuer**: Die **auszahlende Stelle** zieht die Steuer vom Entgelt ab und führt sie an das FA ab, wie insbesondere die Lohnsteuer (Steuerabzug durch den Dienstgeber) und die Kapitalertragsteuer (Steuerabzug durch den, der die Kapitalerträge schuldet bzw auszahlt; zB bei Sparbüchern die Bank).

Die ESt wird von verschiedenen Prinzipien beherrscht; hervorzuheben sind das **Leistungsfähigkeitsprinzip**, das **Periodenprinzip** und das **Nettoprinzip**. 9

Leistungsfähigkeitsprinzip: Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips ist ua die Nichtbesteuerung des Existenzminimums und die **Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse** im Rahmen der außergewöhnlichen Belastung. Der progressive Steuertarif wird teils als Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips gesehen, zum Teil als Ausdruck einer Sozialstaatlichkeit durch Umverteilung.

Periodenprinzip: Bei einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit müsste das Lebensinkommen erfasst werden; Zeiträume mit niedrigem Einkommen und Zeiträume mit hohem Einkommen müssten zur Ermittlung der Leistungsfähigkeit zusammengefasst werden. Da dies nicht möglich ist, wird der ESt das Einkommen des einzelnen Kalenderjahres zugrunde gelegt (Abschnittsbesteuerung; Periodenprinzip). Das Periodenprinzip führt allerdings dazu, dass Verluste in einer Periode mit Gewinnen einer anderen Periode nicht ausgeglichen werden können; nur unter bestimmten Vo-

II. Einkommensteuer

raussetzungen können Verluste einer Periode mit den Gewinnen einer späteren Periode verrechnet werden (Verlustabzug, siehe Tz 153).

Nettoprinzip: Nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip darf der ESt nur das Einkommen unterworfen werden, das sich nach Abzug aller Ausgaben ergibt, die der Erzielung des Einkommens dienen; es darf kein fiktives Einkommen besteuert werden (**objektives Nettoprinzip**). Außerdem darf nur das Einkommen besteuert werden, das dem Steuerpflichtigen nach Abzug des Existenzminimums verbleibt (**subjektives Nettoprinzip**).

Ein weiteres Prinzip ist der Grundsatz der **Individualbesteuerung** im Gegensatz zur Haushaltsbesteuerung (Familienbesteuerung): Ehegatten werden individuell besteuert, während bei der Haushaltsbesteuerung die Einkommen beider Ehegatten zusammengerechnet und dann auf beide Ehegatten (oder auch auf die Zahl der Familienmitglieder) aufgeteilt werden. Beide Modelle haben unterschiedliche sozialpolitische Auswirkungen: Die Familienbesteuerung entlastet Familien mit einem Alleinverdiener, umgekehrt fördert die Individualbesteuerung die Berufstätigkeit der Frau, weil es steuerlich günstiger ist, wenn beide Ehegatten zum Familieneinkommen beitragen. Die seit dem EStG 1972 in Österreich bestehende Individualbesteuerung berücksichtigt den Familienstand durch verschiedene Absetzbeträge.

2. Persönliche Steuerpflicht (§ 1)

(Doralt/Ruppe I¹¹, Tz 29 ff)

10 Personensteuern – und damit auch die Einkommensteuer – knüpfen regelmäßig an den **Wohnsitz** und an den **gewöhnlichen Aufenthalt** an (§ 1):

- **unbeschränkte Steuerpflicht:** Wer im Inland einen **Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt** hat, ist im Inland mit seinem gesamten Einkommen, also mit seinem Welteinkommen, steuerpflichtig (daher auch „Universalitätsprinzip“).
- **beschränkte Steuerpflicht:** Wer im Inland **keinen Wohnsitz und keinen gewöhnlichen Aufenthalt** hat, ist nur mit bestimmten Einkünften aus dem Inland steuerpflichtig (daher auch „Territorialitätsprinzip“).

Einen **Wohnsitz** iS der Abgabenvorschriften hat jemand dort, „wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung behalten und benutzen wird“ (§ 26 Abs 1 BAO), oder vereinfacht, wo jemand eine Wohnung innehat, die ihm jederzeit zur Verfügung steht.

Einen Wohnsitz behält man zB auch dann, wenn man berufsbedingt für mehrere Jahre ins Ausland übersiedelt und die Wohnung in der Zwischenzeit nicht benützt. Der Stpfl muss die Wohnung für den eigenen Wohnbedarf nützen können; eine leerstehende Wohnung begründet keinen Wohnsitz. Die Wohnung steht dem Steuerpflichtigen jedenfalls dann nicht mehr jederzeit zur Verfügung, wenn er die Wohnung zur vollständigen Nutzung einem Dritten überlässt (Vermietung, Untervermietung); damit hat der Stpfl den Wohnsitz jedenfalls aufgegeben.

Einen Wohnsitz begründet zB auch eine Ferienwohnung, ein Untermietzimmer oder ein Hotelzimmer, wenn der Stpfl die Räumlichkeiten auf Dauer zur Nutzung übernommen (gemietet) hat.

Den **gewöhnlichen Aufenthalt** iS der Abgabenvorschriften hat jemand dort, „wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt“ (§ 26 Abs 2 BAO).

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

Der gewöhnliche Aufenthalt ist ein Ersatztatbestand und erübrigt die uU schwierige Prüfung, ob ein Wohnsitz vorliegt.

Staatsangehörige aus der EU und dem EWR, die nur beschränkt steuerpflichtig sind, können beantragen, wie unbeschränkt Stpfl behandelt zu werden, wenn sie in Österreich einen wesentlichen Teil ihrer Einkünfte beziehen (dazu § 1 Abs 4 EStG). Damit lassen sich Nachteile vermeiden, die sich aus der beschränkten Steuerpflicht ergeben können (zB Steuertarif, Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen).

Nach der **Zweitwohnsitzverordnung** besteht trotz Wohnsitz im Inland keine unbeschränkte Steuerpflicht, wenn 11

- die Wohnung im Inland höchstens 70 Tage im Jahr genutzt wird und
- der Mittelpunkt der Lebensinteressen im Ausland liegt.

Die Wirkung der Verordnung tritt zwar sofort ein, doch muss der Mittelpunkt der Lebensinteressen mindestens fünf Jahre lang im Ausland beibehalten werden; wird der Mittelpunkt der Lebensinteressen vor Ablauf von fünf Jahren in das Inland verlegt, tritt die unbeschränkte Steuerpflicht rückwirkend ein.

Mit der Zweitwohnsitzverordnung wurde in Wahrheit das Wohnsitzprinzip aufgegeben: Maßgeblich ist nicht der Wohnsitz, sondern der Mittelpunkt der Lebensinteressen im Inland. Außerdem lässt sich die tatsächliche Aufenthaltsdauer in der Praxis nicht überprüfen.

Die Verordnung ist daher im Gesetz nicht gedeckt (Art 18 B-VG); sie ermöglicht Steuerflüchtlingen, die in Steueroasen ansässig sind, steuerunschädlich einen Zweitwohnsitz im Inland. Das ist auch der erklärte Zweck der Verordnung; der Stpfl soll damit in den privaten Konsum im Inland investieren können. Trotz Wohnsitz im Inland sind daher diese Personen nicht unbeschränkt steuerpflichtig und damit gegenüber anderen Personen mit Wohnsitz im Inland privilegiert.

Doppelwohnsitz: Wer in mehreren Staaten jeweils einen Wohnsitz oder in dem einen Staat einen Wohnsitz und in einem anderen Staat seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, unterliegt in jedem dieser Staaten der unbeschränkten Steuerpflicht. Damit kann es zur Doppelbesteuerung oder Mehrfachbesteuerung in verschiedenen Staaten kommen. 12

Zur Doppelbesteuerung kommt es auch dann, wenn die unbeschränkte Steuerpflicht in einem Staat mit der beschränkten Steuerpflicht in einem anderen Staat zusammentrifft (zB in dem einen Staat Wohnsitz, im anderen Staat eine Betriebsstätte).

Der **Vermeidung der Doppelbesteuerung** dienen (ausführlich Tz 176 ff):

- **Doppelbesteuerungsabkommen**, die das Besteuerungsrecht zwischen den einzelnen Staaten aufteilen,
- eine **Verordnung des BMF** auf Grund des § 48 BAO,
- **Einzelerledigungen des BMF** ebenfalls nach § 48 BAO.

Beginn und Ende der unbeschränkten Steuerpflicht

Die unbeschränkte Steuerpflicht beginnt mit der Geburt oder der Begründung eines Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland und **endet** mit dem Tod des Stpfl oder der Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland. 13

3. Sachliche Steuerpflicht – das Einkommen (§ 2)

(Doralt/Ruppe I¹¹, Tz 38 ff)

- 14 Der Einkommensteuer ist das **Einkommen** zugrunde zu legen, das der Stpfl innerhalb eines Jahres bezogen hat (§ 2; sachliche Steuerpflicht, Steuergegenstand). Daher ist die ESt eine **Ertragsteuer**.

Einkommen ist im Wesentlichen

- der Gesamtbetrag der sieben Einkunftsarten,
- nach Ausgleich mit den Verlusten aus den Einkunftsarten,
- nach Abzug der Sonderausgaben und
- nach Abzug der außergewöhnlichen Belastungen.

4. Die sieben Einkunftsarten

(Doralt/Ruppe I¹¹, Tz 58 ff)

- 15 Zum Einkommen zählen nur solche Einkünfte, die ausdrücklich unter eine der im Gesetz aufgezählten sieben Einkunftsarten fallen. Nicht zu den Einkünften zählen zB Schenkungen und Erbschaften, Schmerzensgeld, Spielgewinne, FINDERLOHN.

Zu den sieben Einkunftsarten gehören:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	} betriebliche Einkünfte	} Haupteinkunftsarten		
2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit			1–3	1–4
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb				
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	} außerbetriebliche Einkünfte	} Nebeneinkunftsarten		
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen			4–7	5–7
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung				
7. Sonstige Einkünfte.				

- 16 1. Nach der **Art der Einkünftermittlung** werden unterschieden:
- **drei betriebliche Einkunftsarten**, bei denen sich die Einkünfte aus einer Gewinnermittlung ergeben (daher auch als „Gewinneinkünfte“ bezeichnet);
 - **vier außerbetriebliche Einkunftsarten**, bei denen sich die Einkünfte aus dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergeben (daher auch als „Überschusseinkünfte“ bezeichnet).

Wirtschaftsgüter, die der Erzielung betrieblicher Einkünfte dienen, werden als **Betriebsvermögen** bezeichnet.

Wirtschaftsgüter, die der Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte dienen, gehören zum **Privatvermögen** (ebenso wie auch ausschließlich privat genutztes Vermögen). Daher gehört idR sowohl die für eigene Wohnzwecke genutzte Eigentumswohnung als auch die vermietete Eigentumswohnung zum Privatvermögen.

Besteuerung von Wertzuwächsen im Privatvermögen: Mit der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Kapitalvermögen (BBG 2011, siehe Tz 24 ff) und aus Immobilienvermögen (1. StabG 2012, siehe Tz 28) trat eine

grundsätzliche Systemänderung in der Einkommensteuer ein. Bis dahin unterlagen derartige Veräußerungsgewinne nicht der ESt (von Spekulationsgeschäften abgesehen).

2. Nach der **Subsidiarität** werden unterschieden: 17
- vier **Haupteinkunftsarten** (Erwerbseinkünfte),
 - drei **Nebeneinkunftsarten** (insbesondere Vermögensverwaltung und Spekulationseinkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften).

Danach gehören Einkünfte aus der Verwaltung des eigenen Vermögens (Einkünfte aus Kapitalvermögen, Mieteinkünfte) und aus privaten Veräußerungsgeschäften nur dann zu den Nebeneinkunftsarten, wenn sie nicht zu den Haupteinkunftsarten zählen (Subsidiarität der Einkunftsarten).

Beispiele:

1. Zinsen aus einer Bankeinlage gehören nur dann zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (5. Einkunftsart), wenn die Bankeinlage nicht zu einem Betriebsvermögen, sondern zum Privatvermögen gehört (§ 27 Abs 1).
2. Mieteinkünfte gehören dann zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (6. Einkunftsart), wenn das Gebäude zum Privatvermögen gehört (§ 28 Abs 1). Gehört dagegen das Mietgebäude zum Betriebsvermögen, dann gehören auch die Mieteinkünfte zu den betrieblichen Einkünften (ebenso auch der Veräußerungsgewinn).

4.1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21)

Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören insbesondere 18
Einkünfte aus der

- Urproduktion (Landwirtschaft, Forstwirtschaft),
- Tierzucht mit eigenen landwirtschaftlichen Produkten,
- Jagd.

Rund 97% der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe sind durch eine Verordnung pauschaliert; die Pauschalierung führt tendenziell zu einer niedrigeren Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft als nach den tatsächlichen Verhältnissen. Begünstigt davon sind vor allem größere landwirtschaftliche Betriebe.

Nebenbetriebe zu einer Land- und Forstwirtschaft, die isoliert betrachtet einen Gewerbebetrieb darstellen, gehören zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb, wenn sie im Wesentlichen nur der **Verarbeitung eigener Produkte** dienen. Für sie ist der Gewinn durch Einnahmen-Ausgabenrechnung zu ermitteln.

Beispiele:

1. Sägewerk eines Forstbetriebs, Obstverarbeitung eines gärtnerischen (landwirtschaftlichen) Betriebs.
2. Die Vermietung von Zimmern mit insgesamt bis zu zehn Betten gehört als Nebenerwerb noch zur land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit (PauschVO, mit Betriebsausgabenpauschale).

4.2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22)

- 19 Zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören die Einkünfte
- aus **freiberuflichen Tätigkeiten** (insbesondere Künstler, Wissenschaftler, Schriftsteller, Journalisten, unterrichtende und erzieherische Tätigkeiten, Rechtsanwälte, Steuerberater, Architekten, Ärzte, medizinische Berufe);
 - aus **vermögensverwaltenden Tätigkeiten** (nur die Verwaltung fremden Vermögens gehört zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit, zB Hausverwalter, Aufsichtsratsmitglieder; im Werkvertrag und im freien Dienstvertrag tätige Geschäftsführer);
Von der Tätigkeit des Vermögensverwalters für Dritte als selbständige berufliche Tätigkeit ist die Verwaltung des eigenen Vermögens zu unterscheiden; sie begründet keine eigene Einkunftsart, sondern gehört zu den Einkünften aus dem jeweiligen Vermögen (zB Verwaltung des eigenen Hauses; siehe dazu unten „Vermögensverwaltung“ Tz 21).
 - aus der Tätigkeit als **Gesellschafter-Geschäftsführer** von Kapitalgesellschaften, wenn er an der Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligt ist (zu mehr als 25%) und von der Gesellschaft
 - Gehälter oder
 - sonstige Tätigkeitsvergütungen bezieht, und zwar auch dann, wenn seine Tätigkeit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Bei einer geringeren Beteiligung bezieht der Gesellschafter-Geschäftsführer idR nichtselbständige Einkünfte (siehe unten Tz 23).

Das Gesetz spricht nicht vom „Gesellschafter-Geschäftsführer“, doch handelt es sich regelmäßig um solche.

Vereinfacht gesagt ist der Gesellschafter-Geschäftsführer mit seinen Bezügen von der Gesellschaft idR dann selbständig tätig, wenn er zu mehr als 25% beteiligt ist; bis zu 25% gilt er als nichtselbständig tätig (Tz 23). Unabhängig von einer Beteiligung an der Gesellschaft ist der Geschäftsführer auch dann selbständig, wenn er im Werkvertrag oder freien Dienstvertrag tätig ist; siehe auch unten, Exkurs zum Geschäftsführer im Arbeitsrecht, Sozialversicherungsrecht und Steuerrecht, Tz 33 ff.

Ganz anders geregelt sind die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers bei einer **Personengesellschaft**; dort sind die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers als „Gewinnvoraus“ Einkünfte aus der jeweiligen Tätigkeit der Gesellschaft, idR also gewerbliche Einkünfte (§ 23 Z 2; dazu Tz 125).

4.3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23)

- 20 **Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung mit Gewinnabsicht und Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr.**
- **Selbständigkeit** ist als Gegensatz zur nichtselbständigen Tätigkeit zu sehen (siehe unten Tz 23).
 - **Nachhaltigkeit** bedeutet mit Wiederholungsabsicht. Dabei kommt es jedoch nicht auf die subjektive Absicht an, sondern darauf, ob nach