

II. Einkommensteuer

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 58ff)

- 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		
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb	} außerbetriebliche Einkünfte	} Nebeneinkunftsarten
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen	} 1–3	} 1–4
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		
7. Sonstige Einkünfte.		
	} 4–7	} 5–7

- 16 1. Nach der **Art der Einkünftermittlung** werden unterschieden:
- **drei betriebliche Einkunftsarten**, bei denen sich die Einkünfte aus einer Gewinnermittlung, idR durch Vermögensvergleich, 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: Im außerbetrieblichen Bereich unterliegt die Veräußerung von Privatvermögen nur dann der ESt, wenn das Gesetz dies ausdrücklich vorsieht; dies trifft heute allerdings auf die wichtigsten Fälle zu (Veräußerung von Kapitalvermögen und Grundvermögen; seit dem BBG 2011 und dem 1. StabG 2012).

- 17 2. Nach der **Subsidiarität** werden unterschieden:
- vier **Haupteinkunftsarten** (Erwerbseinkünfte),
 - drei **Nebeneinkunftsarten** (insbesondere Vermögensverwaltung und Veräußerung von Privatvermögen).

Danach gehören insbesondere Einkünfte aus Kapitalvermögen und Mieteinkünfte 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 gehören, sondern zum Privatvermögen (§ 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 erheblich niedrigeren Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft als nach den tatsächlichen Verhältnissen. Begünstigt 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.

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 Betriebsausgabepauschale).

4.2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22)

Zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören die Einkünfte 19

- aus **freiberuflichen Tätigkeiten**: insbesondere Künstler, Wissenschaftler, Schriftsteller, Journalisten, unterrichtende und erzieherische Tätigkeiten, Rechtsanwälte, Steuerberater, Architekten, Ärzte, medizinische Berufe; dazu gehören auch Stipendien, wenn sie wirtschaftlich einen Einkommensersatz darstellen.
- 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;

II. Einkommensteuer

- 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 gilt für den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft folgende Regel:

- Beteiligung bis 25%: nichtselbständige Einkünfte
- Beteiligung mehr als 25%: selbständige Einkünfte

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.

Unterschied zwischen einem Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft einerseits und einer Personengesellschaft andererseits: beim Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft sind die Geschäftsführerbezüge unabhängig von der Beteiligungshöhe als „Gewinnvoraus“ Teil des Gewinnes aus der Gesellschaft, idR also gewerbliche Einkünfte (§ 23 Z 2; dazu Tz 22, ausführlich 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 objektiven Umständen mit einer Wiederholung zu rechnen ist. Auch eine einmalige oder nur kurzfristig ausgeübte Tätigkeit ist daher idR als nachhaltig anzusehen (zB einmalige Erstellung eines Gutachtens). Gelegentliche Leistungen können unter sonstige Einkünfte fallen (siehe unten Tz 30).
- **Gewinnerzielungsabsicht** ist von der bloßen Einnahmenabsicht zu unterscheiden.
- **Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr** liegt dann vor, wenn als Adressaten der Tätigkeit eine unbestimmte Anzahl von Personen in Betracht kommt.

Die gleichen Kriterien gelten auch für die anderen betrieblichen Einkünfte; deshalb grenzt das Gesetz die gewerblichen Einkünfte von den anderen betrieblichen Ein-

kunftsarten folgendermaßen ab: Gewerbliche Einkünfte liegen nur dann vor, wenn keine land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte und keine Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit vorliegen (§ 23 Z 1). Danach gehen innerhalb der betrieblichen Einkunftsarten die Land- und Forstwirtschaft (§ 21) und die selbständige Arbeit (§ 22) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23) vor (entspricht der Reihenfolge im Gesetz).

Vermögensverwaltung: Gewerbliche (betriebliche) Einkünfte liegen dann nicht vor, wenn eigenes Privatvermögen nur verwaltet wird, wenn also Kapitalvermögen bloß verzinlich angelegt wird oder unbewegliches Vermögen nur vermietet oder verpachtet wird (vgl § 32 BAO; dann Einkünfte aus Kapitalvermögen bzw aus Vermietung und Verpachtung). Erbringt allerdings zB der Vermieter weitere Dienstleistungen, indem er etwa die Wäsche zur Verfügung stellt und die Räume regelmäßig reinigt, wird die Vermögensverwaltung auf Grund der weiteren Dienstleistungen zur gewerblichen Tätigkeit.

21

Die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb hat ihre Bedeutung verloren, seit die Veräußerung von Privatvermögen (Kapitalvermögen, Grundvermögen) genauso besteuert wird, wie die Veräußerung von Betriebsvermögen.

Gesellschafter einer Personengesellschaft, die betriebliche Einkünfte erzielt (OG, KG, GesbR ua) werden wie **Einzelunternehmer** behandelt: Die Personengesellschaft selbst ist im Rahmen der ESt nicht Steuersubjekt, die Gewinne werden den Gesellschaftern direkt zugerechnet (**Durchgriffsprinzip**). Dagegen werden Gewinne von **Kapitalgesellschaften** zunächst bei der Kapitalgesellschaft besteuert (Körperschaftsteuer); der Gesellschafter unterliegt mit seinen Gewinnen aus der Kapitalgesellschaft erst dann der ESt, wenn die Gesellschaft die Gewinne an die Gesellschafter ausschüttet (**Trennungsprinzip**, zu Personengesellschaften Tz 123 ff).

22

Erzielt die OG oder KG ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, dann bezieht sie trotz ihrer Unternehmerform keine betrieblichen, sondern außerbetriebliche Einkünfte (vermögensverwaltende OG).

4.4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§§ 25, 26)

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören insbesondere

23

- **Gehälter und sonstige Vorteile** aus einem bestehenden oder früheren **Dienstverhältnis**; Kriterien sind insbesondere Weisungsgebundenheit, Eingliederung in den Betrieb, kein Unternehmerwagnis (§ 47 Abs 2),
- **Pensionen** aus der gesetzlichen Sozialversicherung, und zwar unabhängig davon, ob die pensionsbegründende Tätigkeit eine nichtselbständige oder eine selbständige (gewerbliche) Tätigkeit war. Daher begründen auch Pensionsleistungen aus der gewerblichen Pensionsversicherung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Außerdem gelten als nichtselbständig tätig

- **Gesellschafter-Geschäftsführer** von Kapitalgesellschaften mit ihren Tätigkeitsvergütungen, wenn sie bis zu 25% an der Gesellschaft beteiligt sind, und zwar auch dann, wenn sie auf Grund ihrer Gesellschafterstellung weisungsfrei und daher keine Dienstnehmer sind (siehe dazu auch unten Tz 33 ff).

Sind Gesellschafter-Geschäftsführer zu mehr als 25% beteiligt oder im Werkvertrag bzw im freien Dienstvertrag tätig, dann sind sie selbständig tätig (§ 22 Z 2).

II. Einkommensteuer

- **Lehrbeauftragte**, zB an Universitäten.
- **politische Funktionäre** nach dem Bezügegesetz (zB Abgeordnete zum Nationalrat) oder vergleichbaren landesrechtlichen Vorschriften.

Politische Funktionäre werden deshalb als nichtselbständig behandelt, um sie in den Genuss der Lohnsteuervorteile kommen zu lassen (zB begünstigtes Urlaubs- und Weihnachtsgeld); zu den anderen Funktionsgebühren siehe Tz 31.

Dienstnehmerähnliche Tätigkeiten begründen Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb (anders in der Sozialversicherung).

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören auch **Sachbezüge** und andere **geldwerte Vorteile** und **Zuwendungen von dritter Seite**.

Die wichtigsten Sachbezüge wie zB zur Privatnutzung überlassener Firmen-Pkw, Wohnraumüberlassung, freie Station, sind teils im Gesetz (§ 15 Abs 2), teils in einer eigenen **Sachbezugsverordnung** geregelt (tendenziell eher zu niedrig bewertet; die Nutzung CO₂-freier Fahrzeuge ist steuerfrei).

Zuwendungen von dritter Seite sind zB Trinkgelder (allerdings steuerfrei, § 3 Abs 1 Z 16a) und Provisionen von Geschäftspartnern, gleichgültig, ob erlaubt oder unerlaubt (Bestechungsgelder).

Tagesgelder, Kilometergelder, „Jobticket“ und ähnliche Zahlungen, die der Arbeitnehmer zur Abgeltung der eigenen Kosten vom Arbeitgeber ersetzt erhält, sind steuerfrei bzw gehören nicht zu den Einkünften des Arbeitnehmers (§ 3 Abs 1 Z 16b, § 26 Z 4 und 5).

Steuerfrei sind ua

- **bestimmte Leistungen der öffentlichen Hand**, zB wegen Hilfsbedürftigkeit oder für Zwecke der Wissenschaft und Kunst (§ 3 Abs 1 Z 3);
- **Sachleistungen an Arbeitnehmer** wie verbilligte Mahlzeiten, Mitarbeiterterrabatte (neu geregelt ab 2016), begünstigte Arbeitgeberdarlehen (§ 3 Abs 1 Z 17ff) und Benützung von Freizeiteinrichtungen (§ 3 Abs 1 Z 13);
- **Zuwendungen des Arbeitgebers zur Zukunftssicherung** seiner Arbeitnehmer bis zu 300 € jährlich und in Form von **Mitarbeiterbeteiligungen** am Unternehmen bis 4.500 € jährlich (ab 2018, bisher 3.000 €, § 3 Abs 1 Z 15, MitarbeiterBetStG 2017).

4.5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§§ 27, 27a)

24 Als Einkünfte aus Kapitalvermögen werden Erträge aus privatem Kapitalvermögen erfasst. Dazu gehören Einkünfte aus der

- Nutzung von Kapital (insb Zinsen und Dividenden),
- Veräußerung von Kapitalvermögen („realisierte Wertsteigerungen“),
- Einkünfte aus Derivaten.

Die Besteuerung erfolgt

- in Form der **Kapitalertragsteuer** im Wege des Steuerabzuges durch den Schuldner der Kapitalerträge mit dem „besonderen Steuersatz“ von 25% bzw 27,5% (KESt; § 93), oder
- im Wege der **Veranlagung** idR zum Normalsteuersatz.

Der „besondere Steuersatz“ von 25% bzw 27,5% kommt ausnahmsweise auch im Rahmen der Veranlagung zur Anwendung, wenn ein KEST-Abzug nicht möglich ist, die Einkünfte aber den KEST-pflichtigen Einkünften im Inland entsprechen (zB Kapitaleinkünfte aus dem Ausland).

Als „**Endbesteuerung**“ bezeichnet man jene Fälle, in denen die Steuer mit dem „besonderen Steuersatz“ abgegolten ist (25% bzw 27,5% statt dem Normaltarif).

1. Einkünfte aus der Nutzung von Kapital (§ 27 Abs 2 und 5)

Nach dem Gesetzeswortlaut erfasst das Gesetz die „Überlassung von Kapital“; 24/1
„Überlassen“ von Kapital ist jedoch zweideutig und kann sowohl die Nutzung als auch die Übertragung von Kapital bedeuten; gemeint ist hier die Nutzung (laufende Fruchtziehung).

Dazu gehören insbesondere:

- **Zinsen aus Bankeinlagen**, insbesondere Sparbücher, Bankkonten (25%, idR mit KEST endbesteuert),
- **Zinsen aus Forderungswertpapieren** (zB Anleihen, 27,5%, idR mit KEST endbesteuert),
- **Zinsen aus privaten Darlehen** einschließlich Wertsicherungsbeträge (Normalsteuersatz, nicht endbesteuert),
- **Gewinnanteile** aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (27,5%, idR mit KEST endbesteuert); zu den Gewinnanteilen gehören auch verdeckte Gewinnausschüttungen (siehe dazu Tz 209),
- **Gewinnanteile aus echten stillen Gesellschaften** (Normalsteuersatz, nicht endbesteuert; siehe unten Tz 24/5).

Bei der **echten stillen Gesellschaft** erhält der Gesellschafter als Gegenleistung für seine Kapitaleinlage eine Beteiligung nur am Gewinn und Verlust; scheidet der stille Gesellschafter aus, dann erhält er nur seine Kapitaleinlage zurück. Ist dagegen der stille Gesellschafter darüber hinaus auch am Vermögen (einschließlich den Wertsteigerungen) und am Firmenwert beteiligt, liegt eine **unechte stille Gesellschaft** vor. Der unechte stille Gesellschafter ist dem Kommanditisten ähnlich und bezieht dann mit seinen Einkünften aus der Gesellschaft nicht Einkünfte aus Kapitalvermögen, sondern betriebliche Einkünfte (siehe dazu unten Tz 123 ff).

- **Erträge aus Versicherungssparen**, das sind Erlebensversicherungen, die primär dem Kapitalaufbau dienen (Kapitalsparen; Normalsteuersatz). Steht dagegen der Vorsorgedanke im Vordergrund, dann unterliegen Lebensversicherungen nicht der ESt (insbesondere Ablebensversicherungen, Erlebensversicherungen mit langer Laufzeit).

Unabhängig von der ESt unterliegen Lebensversicherungen der Versicherungssteuer.

- Zuwendungen von **Privatstiftungen** (27,5%, idR endbesteuert),
- **sonstige Vorteile** aus Kapitalvermögen, zB Wertsicherungsbeträge (Normalsteuersatz, nicht endbesteuert).

II. Einkommensteuer

Der Kapitalertragsteuer unterliegen danach mit

- 25%: Zinsen aus Bankeinlagen,
- 27,5%: Zinsen aus Forderungswertpapieren und Gewinnanteile aus Aktien und GmbH-Anteilen.

2. Einkünfte aus der Veräußerung von Kapitalvermögen (§ 27 Abs 3 und 6)

24/2

Kapitalvermögen, dessen Früchte steuerpflichtig sind (insb Gewinnanteile, Zinsen), ist auch mit einem allfälligen **Veräußerungsgewinn** steuerpflichtig. Mit anderen Worten: sind die laufenden Erträge aus einer Kapitalveranlagung steuerpflichtig, dann ist auch der Gewinn aus der Veräußerung steuerpflichtig (Beispiel: Da die Gewinnanteile aus einer Kapitalgesellschaft steuerpflichtig sind, ist auch der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der Kapitalgesellschaft steuerpflichtig).

Das Gesetz spricht nicht von einer „Veräußerung“ sondern von „realisierten Wertsteigerungen“, doch handelt es sich dabei in erster Linie um Veräußerungen. Eine Steuerpflicht ohne Veräußerung tritt bei Anteilen an einer Kapitalgesellschaft zB dann ein, wenn der Steuerpflichtige in das Ausland übersiedelt und die Besteuerung im Zeitpunkt der späteren Veräußerung nicht sichergestellt ist („Wegzugbesteuerung“ insb bei Wegzug in Drittstaaten; siehe dazu § 27 Abs 6).

Die Besteuerung erfolgt zum besonderen Steuersatz von 27,5%, grundsätzlich mit der KEST.

Steuerfreies „Altvermögen“: Die umfassende Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Kapitalvermögen ist mit dem BBG 2011 eingeführt worden. Steuerfrei bleiben danach insbesondere weiterhin

- Altaktien, die vor 2011 angeschafft worden sind und
- Altanleihen, die vor 1. 10. 2011 angeschafft worden sind.

Beteiligungen ab 1% an Kapitalgesellschaften waren mit ihren Veräußerungsgewinnen schon vorher steuerpflichtig.

3. Einkünfte aus Derivaten (§ 27 Abs 4)

24/3

Zu den Einkünften aus Derivaten gehören die Einkünfte aus verschiedenen Termingeschäften, zB Optionen; sie unterliegen dem besonderen Steuersatz von 27,5% (entweder als KEST oder im Wege der Veranlagung endbesteuert).

Derivate („abgeleitete Werte“) sind Finanzinstrumente, deren Wert von der Wertentwicklung bestimmter Wirtschaftsgüter abhängt (insb von der Kursentwicklung bestimmter Wertpapiere).

4. Verluste aus der Veräußerung von Kapitalvermögen

24/4

Verluste aus der Veräußerung von Kapitalvermögen sind im Wesentlichen nur mit Veräußerungsgewinnen aus gleichartig besteuerten Kapitalvermögen ausgleichsfähig und nur im selben Jahr (§ 27 Abs 8 Z 1 iVm § 93 Abs 6).

Beispiel:

- Der Steuerpflichtige bezieht im Jahr 01
- Sparbuchzinsen,
 - Gewinne aus der Veräußerung von Aktien an der A-Gesellschaft,
 - Verluste aus der Veräußerung von Aktien an der B-Gesellschaft.

Die Verluste aus der Veräußerung der B-Aktien können nur mit den Gewinnen aus der Veräußerung der A-Aktien verrechnet werden; eine Verrechnung mit den Sparbuchzinsen ist ausgeschlossen. Auch eine spätere Verwertung der Verluste in einem Folgejahr ist nicht möglich.

5. Gewinne und Verluste aus einer stillen Gesellschaft

Die Gewinne aus einer (echten) stillen Gesellschaft werden zum Normalsteuersatz im Rahmen der Veranlagung besteuert, ebenso die Veräußerungsgewinne (Abschichtungsüberschüsse). Verluste aus einer stillen Gesellschaft können nur mit späteren Gewinnen aus derselben Beteiligung verrechnet werden (Beschränkung auf die Einkunftsquelle; § 27 Abs 8 Z 2). 24/5

Beispiel:

- Der stille Gesellschafter bezieht neben anderen laufenden Einkünften aus seinem Anteil
- im Jahr 01 einen Verlust von 15.000 €,
 - im Jahr 02 einen Gewinn von 10.000 €,
 - im Jahr 03 einen Gewinn von 10.000 €.

Der Verlust im Jahr 01 kann nur mit den Gewinnen aus dem Jahr 02 und 03 verrechnet werden (keine Verrechnung mit anderen Einkünften im Jahr 01).

4.6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28)

Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehören insbesondere Einkünfte aus der 25

- Vermietung unbeweglichen Vermögens,
- Verpachtung von Unternehmen,
- Überlassung von Rechten (Lizenzen etc; im Hinblick auf das Subsidiaritätsprinzip idR Einkünfte aus Gewerbebetrieb; von Bedeutung allerdings bei beschränkt Stpfl; siehe Tz 174).

Beispiele:

1. Mieteinkünfte aus einem vermieteten Gebäude, das nicht zum Betriebsvermögen gehört, Lizenzeinkünfte eines beschränkt Stpfl.
2. Die außerbetriebliche (gelegentliche) Vermietung von beweglichem Vermögen fällt nicht unter die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung, sondern unter die sonstigen Einkünfte (Leistungen; § 29 Z 3).

4.7. Sonstige Einkünfte (§§ 29–30)

Zu den „sonstigen Einkünften“ gehören Einkünfte aus 26

1. wiederkehrenden Bezügen (§ 29 Z 1),
2. privaten Grundstücksveräußerungen nach § 30 (§ 29 Z 2, erster Fall),

II. Einkommensteuer

3. Spekulationsgeschäfte nach § 31 (§ 29 Z 2, zweiter Fall),
4. Leistungen (§ 29 Z 3),
5. Funktionsgebühren (§ 29 Z 4).

1. Wiederkehrende Bezüge, Renten (§ 29 Z 1)

27

Unter wiederkehrende Bezüge fallen insbesondere

- **Renten** (ohne Übertragung von Wirtschaftsgütern, zB Unfallrenten oder Renten auf Grund eines Rentenlegats): Sie sind von der ersten Rente an steuerpflichtig. Auch Sachleistungen können Rentencharakter haben (zB die Einräumung eines Wohnrechtes durch Legat).
- **Gegenleistungsrenten** gegen Hingabe von Privatvermögen. Hier sind folgende Fälle zu unterscheiden:
 - Wird ein **Grundstück** gegen Rente veräußert, dann ist der Erlös nach Überschreiten der Anschaffungskosten zu versteuern (ab 1. 4. 2012; entspricht der Besteuerung der Veräußerung von Grundstücken, siehe unten; vorher waren nicht die Anschaffungskosten maßgeblich, sondern der Rentenbarwert).
 - Werden **andere Wirtschaftsgüter** gegen Rente veräußert, dann ist die Rente erst dann steuerpflichtig, wenn die bereits gezahlten Renten den Wert der Gegenleistung übersteigen, (bewertet mit dem Rentenbarwert; §§ 15, 16 BewG). Besteht die Gegenleistung in Geld, dann ist die Rente ab Überschreiten des Geldbetrages steuerpflichtig.

Unterhaltsrenten auf Grund eines gesetzlichen Anspruchs und **freigebig** **Renten** sind beim Empfänger nicht steuerpflichtig (zB auch Unterhaltszahlungen an die geschiedene Ehegattin).

Beispiele:

1. Rentenlegat: Die Nichte erhält auf Grund eines Testaments vom Erben eine jährliche Rente von 5.000 €. Die Rente ist als wiederkehrender Bezug von der ersten Rente an zu versteuern (der Erbe kann die Rentenzahlungen als Sonderausgabe nach § 18 Abs 1 Z 1 geltend machen). Verpflichtet sich der Onkel dagegen zu Lebzeiten zu Rentenzahlungen an die Nichte, dann sind die Renten freigebig und daher bei der Nichte nicht steuerpflichtig.
2. Unfallrenten: Genauso wie das Rentenlegat sind Unfallrenten von der ersten Rente an beim Empfänger steuerpflichtig; beim Verpflichteten sind sie als Sonderausgabe abzugsfähig.
3. Gegenleistungsrente für einen Sachwert: Der Stpfl verkauft ein Gemälde gegen Rente. Die Rente ist nach Überschreiten des nach § 16 BewG ermittelten Rentenbarwertes steuerpflichtig.
4. Gegenleistungsrente für Geld (Versicherungsrente): Der Stpfl leistet an eine Versicherung einen Einmalbetrag von 100.000 € und erhält dafür eine jährliche Rente von 10.000 €. Nach Überschreiten des Einmalbetrages von 100.000 € sind die Rentenzahlungen steuerpflichtig.
5. Unterhaltsrente: Der geschiedene Ehegatte zahlt seiner früheren Ehegattin eine Unterhaltsrente von monatlich 2.000 €. Die Rente ist bei der geschiedenen Ehegattin nicht steuerpflichtig (und beim Ehegatten nicht abzugsfähig).

6. Ebenso liegt eine Unterhaltsrente vor, wenn sich zB der Lebensgefährte vertraglich zu einer Unterhaltsrente an seine Lebensgefährtin verpflichtet. Verpflichtet er sich zur Rentenzahlung bis zu ihrem Tod, dann geht die Rentenverpflichtung auf seine Erben über; die Rentenzahlungen bleiben weiterhin steuerlich unbeachtliche Unterhaltsrenten. Verpflichtet er sich jedoch zur Unterhaltsrente nur bis zu seinem Tod und setzt er ihr ein Rentenlegat aus, dann sind die nach seinem Tod gezahlten Renten steuerwirksam (siehe oben Bsp 1).

2. Private Grundstücksveräußerungen (§ 30ff)

Mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 wurde die Veräußerung von privaten Grundstücken steuerpflichtig (ab 1. 4. 2012). Vorher war die Veräußerung von privaten Grundstücken nur als Spekulationsgeschäft steuerpflichtig, wenn ein Grundstück innerhalb von 10 Jahren nach der Anschaffung veräußert worden ist. Daraus ergibt sich auch die unterschiedliche Behandlung von „Altgrundstücken“ (vor dem 31. 3. 2002 angeschafft) und den danach angeschafften „Neugrundstücken“.

28

Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, die nicht zum Betriebsvermögen gehören. Gehören sie zum Betriebsvermögen, dann werden sie – weitgehend nach den gleichen Grundsätzen – bei den betrieblichen Einkünften erfasst. Der Begriff Grundstück umfasst den Grund und Boden, Gebäude und grundstücksgleiche Rechte (Baurecht ua).

Als **Einkünfte** ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Den Anschaffungskosten sind hinzuzurechnen

- Anschaffungsnebenkosten (zB GrESt, Vertragserrichtungskosten, Maklergebühr zur Anschaffung des Grundstücks),
- nachträglicher Herstellungsaufwand,
- nachträgliche Instandsetzungen.

Die Anschaffungskosten vermindern sich um

- Absetzungen für Abnutzung (AfA), soweit sie in der Vergangenheit steuermindernd geltend gemacht worden sind.

Kosten der Veräußerung (zB Maklergebühren, Schätzungsgutachten) kürzen den Veräußerungsgewinn nicht (§ 20 Abs 2).

Die unentgeltliche Grundstücksübertragung unterliegt nicht der Veräußerungsteuer; es fällt allerdings GrESt an (siehe Tz 462). Erfolgt die Veräußerung nach einem unentgeltlichen Erwerb, sind die Anschaffungskosten des letzten entgeltlichen Erwerbs maßgeblich.

Abgrenzung entgeltliche und unentgeltliche Grundstücksübertragung: Unentgeltlichkeit liegt vor, wenn die Gegenleistung weniger als 50% des gemeinen Wertes beträgt (vgl § 20 Abs 1 Z 4; anders in der GrESt, § 7).

Bei der Veräußerung eines **Pachtgrundstückes** (zB Kleingartenpacht) unterliegt nur der auf das Gebäude entfallende Veräußerungsgewinn der Besteuerung nach § 30.

Besonderer Steuersatz: Die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen unterliegen grundsätzlich einem besonderen Steuersatz von 30%;