

ten, der den Tatbestand einer Abgabe erfüllen könnte, über das Vorliegen eines Abgabeananspruches und dessen Höhe zu **entscheiden** und diesen entsprechend **einzuheben**.

Das **Finanzstrafrecht** (insbesondere nach dem FinStrG \Rightarrow 1052) stellt den ordnungsgemäßen Ablauf des Abgabeverfahrens und damit auch die Erhebung der Abgaben sicher, indem es für grob fahrlässige und vorsätzliche **Verletzungen von dem Steuerpflichtigen obliegenden Pflichten** im Abgabeverfahren sowohl verwaltungsbehördliche als auch gerichtliche **Strafen** vorsieht. Zweck des **Finanzstrafverfahrens** (\Rightarrow 105) ist es in einem förmlichen, rechtsstaatlichen Strafverfahren den Sachverhalt zu **ermitteln**, der den Tatbestand eines Finanzvergehens erfüllen könnte, über das Vorliegen einer strafbaren Handlung und dessen Bestrafung zu **entscheiden** und diese entsprechend **durchzusetzen**.

Überblick: Prüfungsschema

11

1. Steuersubjekt
Wer? Steuerschuldner Person, die den Tatbestand verwirklicht
Beispiele: Einkommen- und Körperschaftsteuer: Natürliche Personen und Körperschaften Umsatzsteuer: Unternehmer
2. Steuerobjekt
Was? Objekt der Besteuerung Tatbestand, der der Besteuerung unterliegt
Beispiele: Einkommen- und Körperschaftsteuer: Einkommen Umsatzsteuer: Umsatz
3. Steuerermittlung
Wie viel? Steuerbetrag Steuersatz multipliziert mit der Bemessungsgrundlage
Beispiele: Einkommen- und Körperschaftsteuer: $0-55\% \times$ ermittelter Einkommensbetrag Umsatzsteuer: $20\% \times$ Entgelt
4. Steuererhebung
Wie? Entrichtung der Steuer Form der Entrichtung an die Steuerbehörde
Beispiele: Einkommen- und Körperschaftsteuer: Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer, Veranlagung Umsatzsteuer: Voranmeldungen, Veranlagung

Abbildung 1: Prüfungsschema

nen Doppelbesteuerung zu verhindern. Dazu zählen Pensionskassen, Fonds und Privatstiftungen (§§ 6, 13 KStG, zu Fonds ⇒ 64).

Beispiel zum Trennungsprinzip:

Erzielt eine Kapitalgesellschaft Einkünfte, dann sind diese Einkünfte auf Ebene der Kapitalgesellschaft körperschaftsteuerpflichtig. Erst eine Ausschüttung an die Gesellschafter bewirkt eine Zurechnung der Einkünfte an diese, die bei den Gesellschaftern ebenso einer Besteuerung unterliegen können.

62 Überblick: Steuersubjekt in der Ertragsteuer

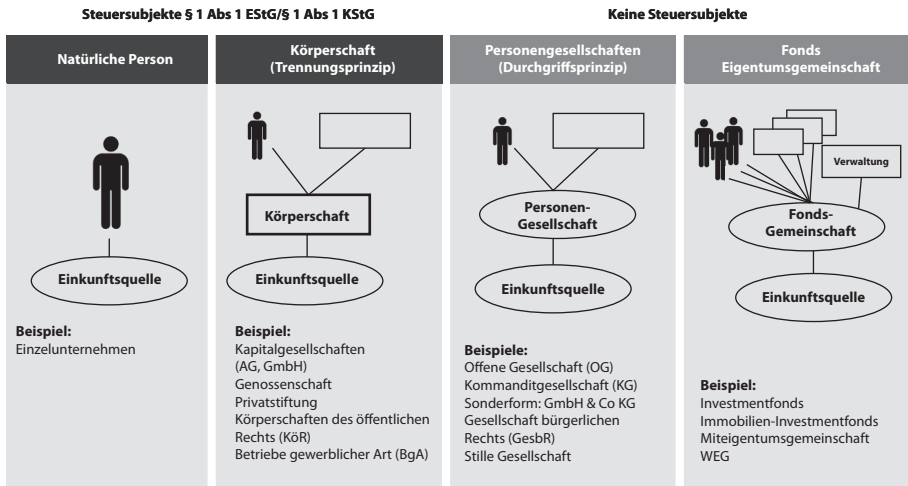


Abbildung 3: Steuersubjekt in der Ertragsteuer

2.3. Personengesellschaften, Fonds und sonstige Rechtsgebilde

63 Keine Steuersubjekte sind **Personengesellschaften, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen ohne Rechtsfähigkeit** (wie beispielsweise Fonds).

Zu diesen **Rechtsgebilden** zählen unternehmensrechtliche Gesellschaften wie OG, KG, stille Gesellschaft, aber auch die zivilrechtliche GesBR oder Miteigentumsgemeinschaft, Investmentfonds, Immobilieninvestmentfonds, Anstalten, Stiftungen und sonstige Zweckvermögen, die nicht als juristische Personen des Privatrechts oder Körperschaften des öffentlichen Rechts gelten.

Nur soweit Rechtsgebilde selbst keine Eigentümer, Gesellschafter, Anteilsinhaber, Mitglieder oder Begünstigte haben, kommt ihnen **subsidiär Steuersubjekteigen-**

6. Steuerobjekt – Vorgänge außerhalb der sieben Einkunftsarten

6.1. Einkünftebegriff

Vorgänge, die **nicht unter die sieben Einkunftsarten** fallen, sind **nicht steuerbar**.

107

Grundsätzlich fallen aufgrund des marktorientierten Leistungsfähigkeitsgrundsatzes (⇒ 72) alle Einkünfte, die aufgrund einer Leistung durch Tätigkeit oder Vermögen erzielt werden, unter die sieben Einkunftsarten. Einkünfte, die dagegen **nicht unter die sieben Einkunftsarten** fallen, sind daher auch **nicht steuerbar**.

Beispiele für Einkünfte und Vorgänge außerhalb der sieben Einkunftsarten:

1. **Veräußerung von außerbetrieblichen Wirtschaftsgütern** (sofern nicht Kapitalvermögen oder Grundstücke) die kein Spekulationsgeschäft darstellen (daher außerhalb der Spekulationsfrist von einem Jahr).
2. **Unentgeltliche Zuwendungen** wie privat veranlasste Schenkungen und Erbschaften.
3. **Sonstige leistungsunabhängige Vermögenerhöhungen** aus privaten Glücksspielen und Lotteriegewinnen, Finderlohn, außerbetrieblicher Schadenersatz (sofern nicht als Ersatz für steuerpflichtige Einkünfte), einmalig zugegangene private Vorteile und Sozialleistungen wie Kinderbetreuungsgeld oder Pflegegeld.

Fehlen einer steuerlich relevanten Einkunftsquelle

108

Eine **steuerlich relevante Einkunftsquelle** liegt nicht vor, wenn aus einer Betätigung (somit aus einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis über den Zeitraum dessen Ausübung) **aus objektiver Sicht insgesamt keine Einkünfte** erzielt werden. Im Vordergrund steht nicht die steuerpflichtige Einkünfteerzielung, sondern die steuerneutrale Einkünfteverwendung. Einnahmen und Ausgaben aus diesen Tätigkeiten sind grundsätzlich steuerneutral (vgl. auch §§ 15 Abs 1; 16 Abs 1, 20 Abs 1 Z 2). Mangels Einkünfteerzielungsabsicht bleiben daher **Betätigungen, die aus persönlicher Neigung** betrieben und Verluste dabei in Kauf genommen werden (steuerliche **Liebhaberei**) für Zwecke der Ertragsteuer unberücksichtigt. Es handelt sich dabei um Tätigkeiten außerhalb der sieben Einkunftsarten.

- Bei **Versicherungen mit Wertpapierdeckung** sind die Wertpapiere grundsätzlich dem Versicherungsunternehmen zuzurechnen, sofern die Versicherungsleistung wirtschaftlich nicht ausschließlich von der Wertpapierdeckung abhängt (Kapitalanlage). Eine Zurechnung an den Versicherungsnehmer bzw den Begünstigten erfolgt nur dann, wenn dieser über die Wertpapiere wirtschaftlich verfügungsberechtigt ist, wenn er also auf die Veranlagungsentscheidung tatsächlich Einfluss nehmen kann und die Versicherungsleistung wirtschaftlich ausschließlich aus der Wertpapierdeckung besteht (sonstiges Risiko des Versicherers muss wirtschaftlich vernachlässigbar sein).²²

129 Zurechnung von Einkünften aus sonstigen Rechten

Einkünfte aus einem Recht sind demjenigen zuzurechnen, der über das Recht wirtschaftlich verfügen kann, daher über die Chancen und Risiken der Nutzung verfügt.

Beispiele:

- Untervermietung:** Der Mieter stellt die gemieteten Räumlichkeiten entgeltlich einem Untermieter zur Verfügung. Die Einkünfte aus der Untervermietung sind dem Mieter zuzurechnen, weil er über das Nutzungsrecht am Mietobjekt verfügt.
- Verfügung über ein Fruchtgenussrecht oder sonstiges substantielles Nutzungsrecht:** Wird der Ehefrau vom Ehemann ein Fruchtgenussrecht zivilrechtlich eingeräumt, übernimmt aber der Ehemann die Weitervermietung und trägt er auch die Aufwendungen (Bruttofruchtgenuss), dann verfügt weiterhin der Ehemann über das Nutzungsrecht, sodass die Einkünfte aus der Nutzung weiterhin ihm zuzurechnen sind. Trägt dagegen der Fruchtgenussberechtigte die Chancen und Risiken aus dem Recht und kann dieser auch aufgrund einer ausreichend abgesicherten Rechtsposition über das Recht wirtschaftlich verfügen, dann werden die Einkünfte aus dem Fruchtgenussrecht dem Berechtigten zugeordnet.

130 Überblick: Zurechnung von Einkünften in der Ertragsteuer

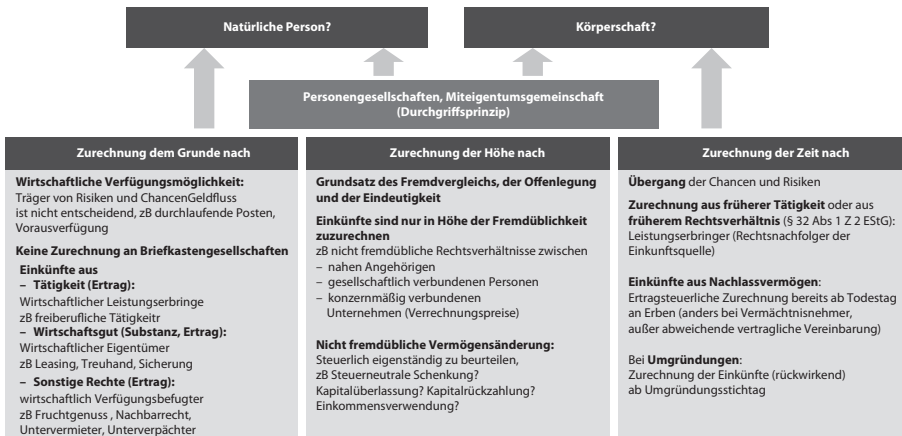


Abbildung 8: Zurechnung von Einkünften in der Ertragsteuer

22 BFG 17.12.2014, RV/5100901/2012; BFG 11.5.2016, RV/7103594/2015.

Überblick: Ertragsteuerliche Einkünfteermittlung nach Einkunftsarten

232

Unternehmensrechtlicher Betriebsvermögensvergleich § 5 Abs 1 (2) EStG	Steuerlicher Betriebsvermögensvergleich § 4 Abs 1 EStG	Steuerliche Einnahmen-Ausgabenrechnung § 4 Abs 3 EStG	Steuerliche Vollpauschalierung § 17 EStG / SportlerVO
Rechnungslegungspflicht zB § 189 UGB, Gewerbebetrieb	Rechnungslegungspflicht zB § 189 UGB; §§ 124, 125 BAO	Keine Rechnungslegung und steuerliche Buchführung	§ 17 Abs 4 und 5 EStG iVm VO Sportler VO
Einkünfte aus Gewerbebetrieb: § 7 Abs 3 Körperschaft Kapitalistische Personengesellschaft Umsatz > EUR 700.000*		* Rechnungslegung: Eintritt/Entfall § 189 Abs 2 UGB ** Steuerliche Buchführung: Eintritt/Entfall § 125 Abs 2 bis 4 BAO Überschreiten / Unterschreiten der Umsatzgrenzen?	
		Freiwillige Buchführung	Umsatz <= EUR 700.000* Lebensmittelhandel/Sportler
Einkünfte aus selbständiger Arbeit: Sonstige selbständige Arbeit: Freiberufliche Tätigkeit:		Kapitalistische Personengesellschaft Umsatz > EUR 700.000* Freiwillige Buchführung Freiwillige Buchführung	Umsatz <= EUR 700.000* Freiberufliche Tätigkeit § 22
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft:		Umsatz > EUR 550.000 oder Einheitswert > 150.000** Freiwillige Buchführung	Umsatz <= EUR 550.000 oder Einheitswert <= 150.000** Unter bestimmten Voraussetzungen

Abbildung 16: Ertragsteuerliche Einkünfteermittlung nach Einkunftsarten

4.2. Anwendungsbereich der Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG

233

Steuerpflichtige, die bereits nach anderen Gesetzen einer **Rechnungslegungspflicht** unterliegen und **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** erzielen, haben diese Gewinnermittlung auch für steuerliche Zwecke zu verwenden, außer zwingende steuerliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen (§ 5 Abs 1 EStG).

Die **Anknüpfung an die unternehmensrechtliche Rechnungslegung** ist historisch bedingt. Man wollte Unternehmern, die bereits aufgrund des Unternehmensrechts ihren Gewinn anhand eines Betriebsvermögensvergleichs ermitteln, eine eigenständige steuerliche Einkünfteermittlung ersparen. Für Freiberufliche und Land- und Fortwirte bestand dagegen keine unternehmensrechtliche Verpflichtung zur Aufstellung eines Betriebsvermögensvergleichs.

Die **unternehmensrechtliche Rechnungslegungspflicht** besteht nach § 189 UGB aufgrund der Rechtsform oder aufgrund der Höhe der Umsatzerlöse. Die Rechnungslegungspflicht besteht danach für:

- **Kapitalgesellschaften und verdeckte Kapitalgesellschaften**, das sind unternehmerisch tätige Personengesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist, und
- **Unternehmer ab Überschreiten der Umsatzerlöse von EUR 700.000** eines einzelnen einheitlichen Betriebs im Geschäftsjahr, mit Ausnahme der Ange-

Die Gewinn- und Verlustrechnung wird am Ende des Wirtschaftsjahres gegen die Bilanz aufgelöst und für die folgende Periode neu erstellt.

Beispiel Gewinn- und Verlustrechnung

Aufwand (in EUR)		Ertrag (in EUR)	
Material und Herstellung	400	Umsatzerlöse	600
Personal	100	Bestandsveränderung, Eigenleistung	300
Absetzung, Wertminderung	50	Sonstige Erträge	100
Sonstiger Aufwand	150		
Gewinn / Verlust:	300		

Die **Bilanz** dient der Übersicht über das Betriebsvermögen, also Wirtschaftsgüter, Verbindlichkeiten und Rückstellungen, aber auch über das Eigenkapital des Betriebs. Darüber hinaus beinhaltet die Bilanz Posten zur richtigen Periodenabgrenzung von Einnahmen und Ausgaben, die Ertrag und Aufwand in einer zukünftigen Periode darstellen und als Rechnungsabgrenzungsposten bezeichnet werden. Die Bilanz am Ende einer Periode gilt gleichzeitig als Eröffnungsbilanz des folgenden Wirtschaftsjahrs.

Beispiel Bilanz:

Aktiva (in EUR)		Passiva (in EUR)	
Wirtschaftsgüter	2.500	Eigenkapital	1.200
		Gewinn / Verlust	300
		Verbindlichkeiten	1.000
		Rückstellungen	100
Rechnungsabgrenzungsposten	200	Rechnungsabgrenzungsposten	300

1.2. Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs 1

246 Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1

Die Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 hat als Ausgangsgrundlage die unternehmensrechtliche Gewinnermittlung aufgrund der **unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**.

Soweit diese nicht mit zwingenden Vorschriften des Steuerrechts übereinstimmt, sind nach unternehmensrechtlicher Gewinnermittlung die Unterschiede im Wege einer **Mehr-Weniger-Rechnung** an die steuerlichen Vorschriften anzupassen.

Vorsichtsprinzip (§ 201 Abs 2 Z 4 UGB): Unrealisierte Verluste aus Wertminderungen, erkennbaren Risiken oder drohenden Verlusten sind bereits auszuweisen, während Gewinne erst bei Realisation auszuweisen sind (imparitätisches Realisationsprinzip).

3. bei **Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen** zum besonderen Steuersatz (Veranlagungsoption, § 30b Abs 3) oder bei betrieblichen und außerbetrieblichen Einkünften aus Grundstücksveräußerungen zum allgemeinen Steuertarif (§ 30a Abs 2).

Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger

594

Bei **beschränkt Steuerpflichtigen** besteht eine **Pflichtveranlagung** oder eine **Antragsveranlagung**.

Anwendungsfälle der Pflichtveranlagung:

Eine Pflichtveranlagung besteht (§ 102 Abs 2, § 24 Abs 2 KStG), wenn:

1. Einkünfte erzielt werden, von denen **kein Steuerabzug** vom Arbeitslohn, vom Kapitalertrag oder keine Abzugsteuer vorzunehmen ist (Z 1).
2. **Steuerabzugspflichtige** Einkünfte erzielt werden, die zu den **Betriebseinnahmen** eines inländischen Betriebs, zu den Einkünften aus der Beteiligung an einem Unternehmen als **stiller Gesellschafter** oder zu den Gewinnanteilen an **mehrstöckigen Personengesellschaften** (§ 99 Abs 1 Z 2) gehören (Z 2).
3. **Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen** (§ 30), für die keine Immobilienertragsteuer (§ 30c) entrichtet wurde, oder wenn keine Abgeltung (§ 30b Abs 2) gegeben ist (Z 4).

Ein beschränkt Steuerpflichtiger hat nur dann eine **Steuererklärung** abzugeben, wenn er dazu **aufgefordert** wird oder die veranlagungspflichtigen Einkünfte **über EUR 2.000** betragen (§ 42 Abs 2).

Eine **Antragsveranlagung** ist auf Antrag innerhalb einer Frist von fünf Jahren ab Ende des Veranlagungszeitraums möglich (§ 102 Abs 1 Z 3).

Anwendungsfälle der Antragsveranlagung:

Eine Antragsveranlagung ist möglich (§ 102 Abs 2, § 24 Abs 2 KStG) bei:

1. Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit mit **Lohnsteuerabzug** (§ 70 Abs 2),
2. sonstigen Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger, die der **Abzugsteuer** unterliegen (§ 99 Abs 1 Z 1, 3, 4, 5 oder 6), eine Pflichtveranlagung aber nicht zu erfolgen hat.

7.3. Veranlagung – Ermittlung der Einkommensteuer

Steuererklärungen

595

Steuererklärungen sind einzureichen zur **Festsetzung der Steuer** (Veranlagung, § 42) durch den Steuerpflichtigen, zur **Feststellung von Einkünften** (§ 188 BAO ⇒ 989) der einzelnen Beteiligten durch die vertretungsbefugten Personen der Gesellschaft oder Gemeinschaft (§ 43) und zur **Feststellung der Ergebnisse eines Gruppenmitglieds oder des Gruppenträgers** durch die jeweilige Person (§ 24a KStG).

673 Überblick: Umsatzsteuerlicher Lieferort

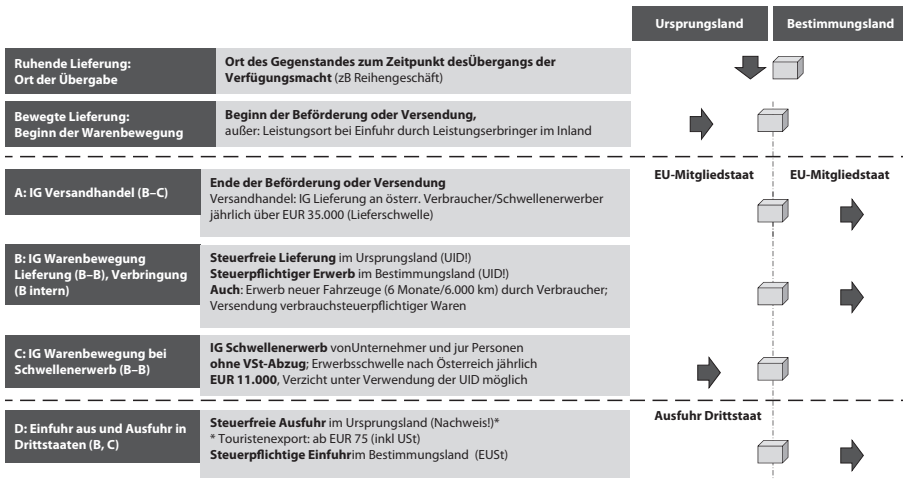


Abbildung 37: Umsatzsteuerlicher Lieferort

9.2. Warenbewegungen mit Drittstaaten

674

Für Warenbewegungen zwischen dem Inland und Drittländern gilt generell das Bestimmungslandprinzip.

Die Waren des Ursprungslandes sind grundsätzlich mit Umsatzsteuer dieses Staats belastet. Nach dem Bestimmungslandprinzip soll die Ware allerdings dort der Umsatzsteuer unterliegen, wo auch der Verbrauch stattfindet. Um das Bestimmungslandprinzip sicherzustellen, ist eine grenzüberschreitende Warenbewegung im Exportland von der Umsatzsteuer ausgenommen (**steuerfreie Ausfuhrlieferung**, § 7) und im Importland der Umsatzsteuer zu unterwerfen (**Einfuhrumsatzsteuer**, § 1 Abs 1 Z 3).

Drittstaaten sind alle Staaten, die nicht EU-Mitgliedstaaten (vgl § 1 Abs 3) sind, also zum Beispiel Schweiz, Norwegen, USA, Japan oder Russland. Für **grenzüberschreitende Warenbewegungen innerhalb der EU** gelten aufgrund des gemeinsamen Binnenmarkts der Mitgliedstaaten und des freien Warenverkehrs besondere Bestimmungen (⇒ 686).

675 Vertiefung: Zollabgaben

Warenbewegungen mit Drittstaaten können auch Zollabgaben unterliegen. Zölle sind **Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben** im Sinne des Zollrechts der EU. **Zollschuld** ist die Verpflichtung einer Person, für den aufgrund der geltenden zollrechtlichen

3. Steuerobjekt

3.1. Steuerobjekt – Haupttatbestände der Grunderwerbsteuer

766

Der Grunderwerbsteuer unterliegen nur Rechtsvorgänge über **im Inland belegene Grundstücke**.

Gemeinsames Merkmal der Erwerbsvorgänge (§ 1) ist der **Rechtsträgerwechsel** im Hinblick auf ein Grundstück. Ein Rechtsvorgang muss darauf gerichtet sein oder darin bestehen, ein Grundstück von einem Rechtsträger auf einen anderen Rechtsträger übergehen zu lassen.² Dazu zählen:

- **Grundtatbestand** des zivilrechtlichen Erwerbs eines Grundstücks,
- **Nebentatbestand** durch Zwischenerwerbe,
- **Ersatztatbestände**, die dem zivilrechtlichen Erwerb gleichgestellt werden (wirtschaftliche Verwertungsbefugnis, indirekter Erwerb über eine Gesellschaft).

767 Vertiefung: Grundstücksbegriff

Grundstücke sind (§ 2):

- Grundstücke und deren Zugehör im Sinne des bürgerlichen Rechts (Abs 1),
- Baurechte und
- Gebäude auf fremdem Grund (Superädifikate nach § 435 ABGB; Abs 2).³

Beispiele zum Zugehör und Grundstücksbegriff:

1. Zum **Zugehör** gehört alles, was mit dem Grundstück in fortdauernder Verbindung gesetzt wird. Dazu gehören nicht nur der Zuwachs (Gras, Bäume, Früchte) bis zu dessen Absonderung, sondern auch die Nebensachen, ohne welche das Grundstück nicht gebraucht werden kann. Auch Sachen, die auf dem Grundstück stets verbleiben sollen (Gebäude), damit fest verbunden sind und die zum anhaltenden Gebrauch eines Ganzen bestimmt sind, zählen zum Zugehör.
2. Zum Grundstück **zählen nicht** Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören und die Gewinnungsbewilligungen nach dem Berggesetz sowie Apothekengerechtigkeiten (§ 2 Abs 1 Z 1 und 2).

² VwGH 30.6.2005, 2004/16/0250.

³ VwGH 19.3.2003, 2002/16/0083.

2. Verwaltungsbehördliches od gerichtliches Verfahren

Enthebung von Sachverständigen (§ 73; § 44 StPO), Antrag auf Einstellung des Vorverfahrens oder Fristsetzung (§ 124 Abs 1; § 108 StPO), Recht auf Erhebung von Rechtsmitteln und Rechtsbehelfen.

Überblick: Finanzstrafverfahren

1116

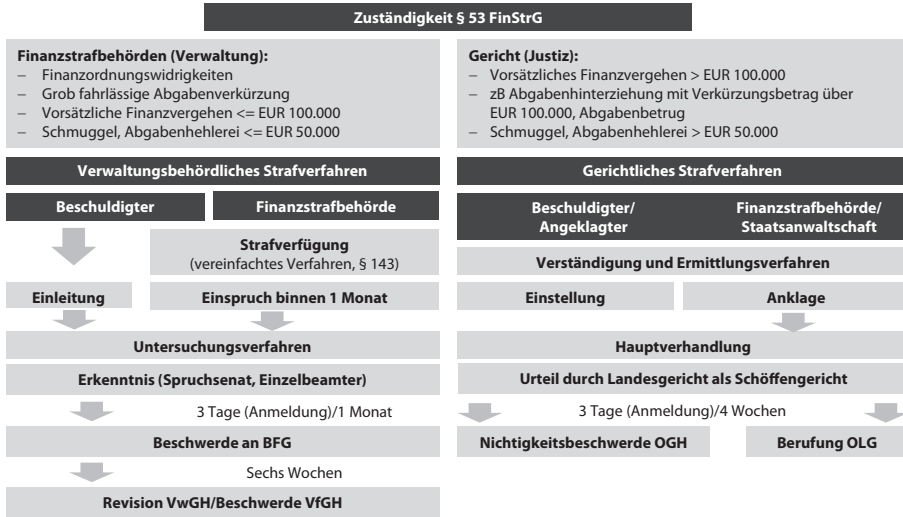


Abbildung 57: Finanzstrafverfahren