

I. Einführung

1. Entwicklung des Steuerrechts

(Doralt/Ruppe I², Tz 6ff)

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 **Verkehrssteuern** (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 I², 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-, Gemeindeabgaben; § 6 F-VG).
 - 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, Abzugsteuern).
 - **Finanzwissenschaftlich** werden direkte und indirekte Steuern unterschieden, je nachdem, ob der Steuerschuldner die Steuer auch wirtschaftlich tragen soll.

Bundes-, Landes- und Gemeindeabgaben

- 2/1 Auf der Grundlage des Finanz-Verfassungsgesetzes werden im **Finanzausgleichsgesetz** die Erträge bzw die Einhebung dem Bund, den Ländern oder Gemeinden zugewiesen (Ertragshoheit bzw Verwaltungshoheit).

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 (Bundesabgabe, jedoch an die Länder weitergegeben).

Zwischen Ländern und Gemeinden geteilte Abgaben: Fremdenverkehrsabgaben.

Ausschließliche Gemeindeabgaben: zB Kommunalsteuer, Grundsteuer.

Während der Bundesgesetzgeber nach der Finanzverfassung bei der Schaffung neuer Abgaben frei ist (uneingeschränktes Abgabenerfindungsrecht; § 7 F-VG), haben die Länder nur ein eingeschränktes Abgabenerfindungsrecht: Sie können zwar grundsätzlich neue Abgaben einführen, doch darf die Landesabgabe einer bereits bestehenden Bundesabgabe nicht „gleichartig“ sein (§ 8 Abs 3 F-VG).

Gemeinden können nur aufgrund 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 bei Landes- und Gemeindeabgaben die einheitliche Regelung vorbehalten. Beispiele sind die Grundsteuer und die Kommunalabgabe; sie sind Gemeindeabgaben, aber bundesgesetzlich geregelt (§ 7 Abs 3 F-VG).

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

2. Einteilung der Steuern

Personensteuern, Objektsteuern, Verkehrsteuern, 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. gewöhnlichen Aufenthalt (oder Sitz bzw. Ort der Geschäftsleitung bei juristischen Personen). 2/2

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

Verkehrsteuern knüpfen an bestimmte Vorgänge im wirtschaftlichen oder im rechtlichen Verkehr an (Umsatzsteuer, Rechtsverkehrsteuern).

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 Verkehrsteuer und Verbrauchsteuer.

Veranlagte Steuern, Selbstbemessungsabgaben und Abzugssteuern

Veranlagungssteuern werden aufgrund einer Steuererklärung mit Bescheid vorgeschrieben. 2/3

Selbstbemessungsabgaben hat der Steuerpflichtige selbst zu ermitteln und abzuführen. Selbstbemessungsabgaben sind zB die USt-Vorauszahlung, der Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds, die Kommunalsteuer und einzelne Gebühren nach dem GebG.

Abzugssteuern behält ein Dritter bei Auszahlung eines Geldbetrages für den Empfänger (= Steuerschuldner) ein und führt sie direkt an den Fiskus ab (zB Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer, Immobilienertragsteuer).

Direkte und indirekte Steuern

Die Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Steuern richtet sich danach, ob die Steuer überwält werden kann: **Direkte Steuern** trägt der Steuerschuldner auch wirtschaftlich selbst, Steuerschuldner (Steuerzahler) und Steuerträger sind ident; zu den direkten Steuern werden die Personensteuern gezahlt (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. 2/4

Die Abgrenzung zwischen direkten und indirekten Steuern ist insoweit problematisch, als die Überwälzbarkeit einer Steuer sich nicht alleine aus dem Gesetz ergibt, 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*, Steuern²⁰, 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), Spenden für bestimmte Zwecke.

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 aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Ermächtigungen (zB Pauschalierungsverordnungen aufgrund 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 aufgrund der zwischenstaatlichen **Doppelbesteuerungsabkommen**.
- 6 Zunehmende Bedeutung auch für das Steuerrecht hat das **Unionsrecht**; teils aufgrund umfangreicher Richtlinien, die der nationale Gesetzgeber umzusetzen hat (zB Mehrwertsteuer), vor allem aber aufgrund des Beihilfeverbots und der Grundfreiheiten des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union – AEUV (siehe dazu unten Tz 528f).
- 7 **Richtlinien** und **Erlässe** des BMF geben die Rechtsmeinung der Finanzverwaltung wieder; sie werden in der Regel auf der Homepage des BMF veröffentlicht. Richtlinien sind oft umfangreich, sie betreffen ganze Gesetze (EStR, KStR, UStR); 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 sich dafür nicht zuständig halten: Der VfGH berücksichtigt sie nicht, weil sie nicht im BGBl veröffentlicht sind, und der VfGH prüft sie nicht, weil/wenn sie formal keine normative Wirkung haben (nicht verbindlich sind).

II. Einkommensteuer

1. Allgemeines

(Doralt/Ruppe I², Tz 18 ff)

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 (**gemeinschaftliche Bundesabgabe**; § 9 Abs 1 FAG). 8

Die ESt ist eine Ertragsteuer und erfasst das Einkommen der natürlichen Personen. Vergleichsweise ist die Körperschaftsteuer die Ertragsteuer der juristischen Personen. Personengesellschaften unterliegen als solche nicht der ESt, ihr Gewinn wird den Gesellschaftern direkt zugerechnet und bei ihnen besteuert („Durchgriffsprinzip“).

Die ESt wird entweder vom Finanzamt dem Steuerpflichtigen direkt vorgeschrieben (idR aufgrund 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).

Prinzipien der Einkommensteuer

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** insbesondere 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 einzel-

II. Einkommensteuer

nen 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 Voraussetzungen 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 (Deutschland): 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 Haushaltsbesteuerung entlastet Familien mit einem Alleinverdiener, umgekehrt fördert die Individualbesteuerung die Berufstätigkeit beider Ehegatten, weil es steuerlich günstiger ist, wenn beide Ehegatten zum Familieneinkommen beitragen. Die in Österreich bestehende Individualbesteuerung berücksichtigt den Familienstand durch verschiedene Absetzbeträge.

2. Persönliche Steuerpflicht (§ 1)

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 seinen Einkünften aus dem Inland steuerpflichtig (daher auch „Territorialitätsprinzip“).

Einen **Wohnsitz** iSd Abgabenvorschriften hat jemand dort, „wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird“ (§ 26 Abs 1 BAO), oder vereinfacht, wo jemand eine Wohnung innehat, die ihm jederzeit zur Verfügung steht. Maßgeblich sind die objektiven Umstände und nicht die subjektive Absicht. Ein Wohnsitz muss nicht der Hauptwohnsitz sein, auch der Zweitwohnsitz ist ein Wohnsitz; auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen kommt es nicht an (siehe allerdings unten zur Zweitwohnsitzverordnung).

Einen Wohnsitz behält man zB auch dann, wenn man berufsbedingt für mehrere Jahre ins Ausland übersiedelt und die Wohnung in der Zwischenzeit nicht benutzt. Es genügt, wenn der Stpfl die Wohnung für den eigenen Wohnbedarf jederzeit nützen kann; eine leerstehende (unmöblierte) Wohnung begründet keinen Wohnsitz. Die Wohnung steht dem Steuerpflichtigen auch 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** iSd 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 (90%) ihrer Einkünfte beziehen oder die ausländischen Einkünfte nicht mehr als 11.693 € betragen (dazu § 1 Abs 4; Option zur unbeschränkten Steuerpflicht). Damit lassen sich Nachteile vermeiden, die sich aus der beschränkten Steuerpflicht ergeben können (zB Hinzurechnungsbetrag beim Steuertarif nach § 102 Abs 3, keine Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen nach § 34 Abs 1).

Zweitwohnsitzverordnung: Trotz eines Wohnsitzes im Inland tritt die unbeschränkte Steuerpflicht im Inland nicht ein, wenn 11

- der Mittelpunkt der Lebensinteressen im Ausland liegt,
- er dort mindestens fünf Jahre lang beibehalten wird und
- die Wohnung im Inland nicht mehr als 70 Tage im Jahr verwendet wird.

Erklärter Zweck der Verordnung ist es, Steuerpflichtigen aus „Steuerparadiesen“ zu ermöglichen, einen Wohnsitz im Inland beizubehalten bzw zu begründen, damit sie zumindest in den privaten Konsum im Inland investieren. Dem entspricht es auch, dass sich die Aufenthaltsdauer im Inland – auch mit Aufzeichnungspflichten – nicht kontrollieren lässt. Ob der Inhalt der Verordnung im Gesetz gedeckt ist, scheint daher fraglich (Art 18 B-VG).

Doppelbesteuerung: Wer in mehreren Staaten jeweils einen Wohnsitz hat, unterliegt in jedem dieser Staaten der unbeschränkten Steuerpflicht. Damit kann es zur **Doppelbesteuerung** oder Mehrfachbesteuerung in verschiedenen Staaten kommen. 12

Zur Doppelbesteuerung kann es auch dann kommen, wenn der Steuerpflichtige in einem Staat unbeschränkt und in einem anderen Staat beschränkt steuerpflichtig ist.

Zur **Vermeidung der Doppelbesteuerung** dienen vor allem **Doppelbesteuerungsabkommen**, die das Besteuerungsrecht zwischen den einzelnen Staaten aufteilen (ausführlich Tz 176 ff).

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 mit der Aufgabe des Wohnsitzes und des gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland. 13

3. Sachliche Steuerpflicht – das Einkommen (§ 2)

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**. 14

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 I², 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		
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb	} 1–3	} 1–4
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen	} außerbetriebliche Einkünfte	} Nebeneinkunftsarten
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		
7. Sonstige Einkünfte.		

- 16 1. Nach der **Art der Einkünfteermittlung** werden unterschieden:
- **drei betriebliche Einkunftsarten**, bei denen sich die Einkünfte aus einer Gewinnermittlung, idR durch Vermögensvergleich, ergeben (daher auch als „Gewinneinkünfte“ bezeichnet; § 2 Abs 4 Z 1);
 - **vier außerbetriebliche Einkunftsarten**, bei denen sich die Einkünfte aus dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergeben (daher auch als „Überschusseinkünfte“ bezeichnet; § 2 Abs 4 Z 2).

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 Einkünfte aus der 18

- 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 gegenüber Kleinbauern.

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 Betriebsausgabenpauschale).

Leitungsrechte: Einkünfte aus der Einräumung von Leitungsrechten (insbesondere E- und Gasleitungen) unterliegen einem Steuerabzug von 10% (§ 107; besonders in der Land- und Forstwirtschaft von Bedeutung). 18/1

4.2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22)

Zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören die Einkünfte 19

- aus **freiberuflichen Tätigkeiten** (Z 1): 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.

II. Einkommensteuer

- aus **vermögensverwaltenden Tätigkeiten** (Z 2 TS 1): nur die Verwaltung fremden Vermögens führt zu Einkünften aus selbständiger Arbeit, zB Hausverwalter, Aufsichtsratsmitglieder; im Werkvertrag und im freien Dienstvertrag tätige Geschäftsführer.
- aus der Tätigkeit als **Gesellschafter-Geschäftsführer** von Kapitalgesellschaften (Z 2 TS 2), 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 zwar 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 allerdings auch dann selbständig, wenn er im Werkvertrag oder freien Dienstvertrag tätig ist (siehe auch unten, Exkurs zum Geschäftsführer im Arbeitsrecht, Sozialversicherungsrecht und Steuerrecht, Tz 33ff).

Unterschied gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft: Bei der Personengesellschaft sind die Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers unabhängig von der Beteiligungshöhe als „Gewinnvoraus“ Teil des laufenden Gewinnes aus der Gesellschaft; meist also gewerbliche Einkünfte, die dem Gesellschafter-Geschäftsführer direkt im Zeitraum ihrer Entstehung zuzurechnen sind (§ 23 Z 2; 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** (§ 23 Z 1, § 28 BAO).

- **Selbständigkeit** ist als Gegensatz zur nichtselbständigen Tätigkeit zu sehen (siehe unten Tz 23).
- **Nachhaltigkeit** bedeutet länger andauernd oder 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 kann daher als nachhaltig angesehen werden, wenn sie erfahrungsgemäß auf eine Wiederholung angelegt ist (zB Erstellung eines Gutachtens unter Ausnutzung besonderer beruflicher Fähigkeiten und Verbindungen). Gelegentliche Leistungen, die die Schwelle der Nachhaltigkeit nicht überschreiten, können allerdings unter sonstige Einkünfte iSd § 29 fallen (siehe unten Tz 30).