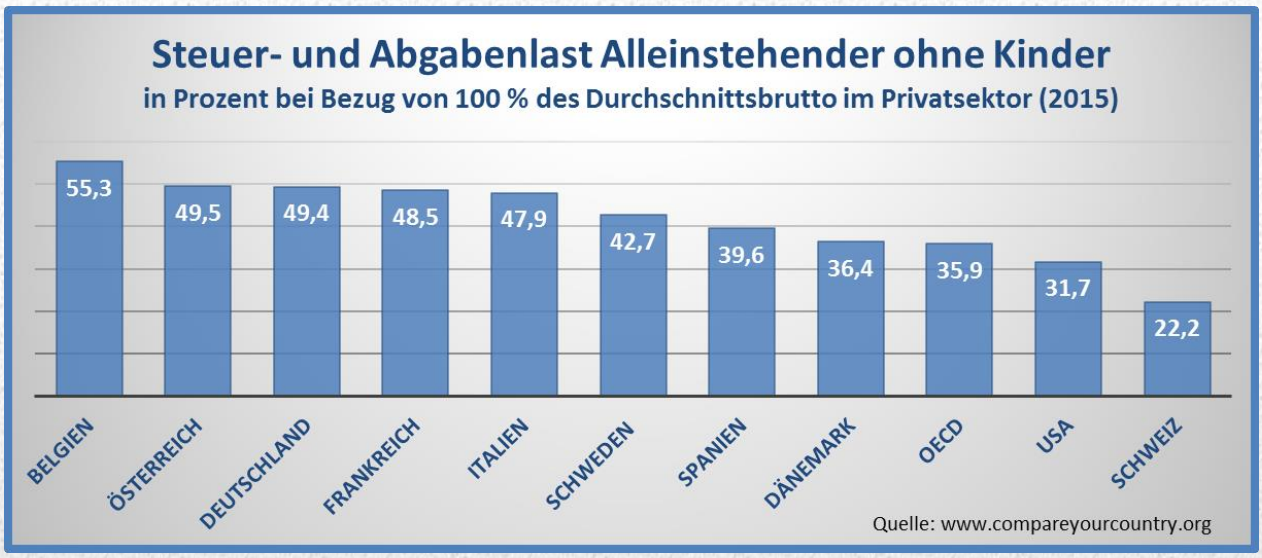


Johannes Heinrich

Steuerrecht

e:Lehrbuch

Version 2017.2

Oktober 2017

Eigenverlag Dr. Heinrich

Univ.-Prof. MMag. Dr. Johannes Heinrich

Vorstand des Instituts für Rechtswissenschaften

Alpen-Adria-Universität Klagenfurt

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt.

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

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

© Johannes Heinrich

Eigenverlag Dr. Heinrich, Graz

www.steuerrecht-lehrbuch.at

ISBN: 978-3-902643-29-2 (PDF)

Vorwort

Die Steuergesetze werden mehrmals im Jahr novelliert. Die Änderungen sind oftmals so weitreichend, dass selbst Lehrbücher, die bloß die Grundlagen des Steuerrechts vermitteln, Jahr für Jahr umgeschrieben und neu aufgelegt werden müssen. Für Studierende bedeutet dies, dass in den seltensten Fällen das Lehrbuch, das sie zu Beginn einer Vorlesung erworben haben, im Zeitpunkt der Prüfung noch aktuell und am letzten Stand ist.

Papier hat als Medium für einen dynamischen Wissensbereich, wie es das Steuerrecht darstellt, ausgedient. E-Books sind hinsichtlich der Aktualisierungsmöglichkeiten dynamischer, durch interne und externe Verlinkungen nutzerfreundlicher und schlussendlich in ihrer Herstellung kostengünstiger und umweltschonender.

Das **e:Lehrbuch Steuerrecht** wird zweimal jährlich aktualisiert. Alle Käufer erhalten den Download-Link für die auf den Kauf folgenden drei Aktualisierungen kostenlos an die beim Kauf angegebene E-Mail-Adresse zugesandt. Damit ist für mehr als zwei Jahre aktuelles Steuerrechtswissen garantiert.

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

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

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

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

Wertvolle Hinweise zur Gestaltung von E-Books fand ich auf der Website von Dr. Michael Kofler. Ein E-Book sollte mehr sein als die pdf-Version eines gedruckten Buches. E-Books sind von vornherein für das Lesen am Bildschirm zu konzipieren. Dr. Michael Kofler bin ich auch dankbar, dass ich über sein Unternehmen „ebooks.kofler e.U." (http://kofler.info) das Buch vertreiben kann.

In der vorliegenden Version 2017.2 (Oktober 2017) des **e:Lehrbuch Steuerrecht** wurden – soweit für ein Lehrbuch relevant – die gesetzlichen Änderungen des laufenden Jahres 2017 sowie aktuelle VfGH-Urteile und BMF-Erlässe berücksichtigt.

Als zusätzliches Service für die Nutzer des **e:Lehrbuch Steuerrecht**, zur Nachverfolgung von Rechtsentwicklungen und zum Nachvollzug von Quellenangaben, die auf das Lehrbuch verweisen, stehen Vorversionen des Lehrbuches (mit Ausnahme der unmittelbar vorherigen Version) als „read only" Dateien auf der Website des Lehrbuches gratis zum Nachschlagen zur Verfügung.

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

Klagenfurt, 1. Oktober 2017 Johannes Heinrich

Inhalt (Kurzverzeichnis*)

A. Einführung 1

I. Die Steuerwissenschaften 1

II. Bedeutung von Steuern 2

III. Steuerrecht als Teil der Rechtsordnung 7

IV. Der Abgabenbegriff 8

V. Einteilung der Steuern 9

VI. Rechtsquellen 13

VII. Literatur zum Steuerrecht 24

B. Finanzverfassung und Finanzausgleich 26

I. Kompetenzverteilung 26

II. Kostentragung 27

III. Die Verteilung der Besteuerungsrechte und Abgabenerträge 29

IV. Finanzausgleichsgesetz 35

C. Einkommensteuer 37

I. Charakterisierung 37

II. Prinzipien 39

III. Persönliche Seite (§ 1 EStG) 43

IV. Sachliche Seite (Steuergegenstand; § 2 EStG) 46

V. Die betrieblichen Einkunftsarten 54

VI. Gewinnermittlung (§§ 4–14 EStG) 57

VII. Betriebsübergang 116

VIII. Die außerbetrieblichen Einkunftsarten 127

IX. Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs 2 EStG) 151

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

X. Berechnung und Erhebung der Einkommensteuer 160
XI. Besteuerung von Kapitalvermögen 169
XII. Grundstücksveräußerungen 187
XIII. Besteuerung von Personengesellschaften 204
XIV. Beschränkte Steuerpflicht (§§ 98–102EStG) 217

D. Körperschaftsteuer 224

I. Charakterisierung 225
II. Subjektive Körperschaftsteuerpflicht (§§ 1 und 2 KStG) 226
III. Sachliche Körperschaftsteuerpflicht (§§ 7 und 8 KStG) 227
IV. Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern 228
V. Tarif, Tarifermäßigungen und Freibeträge (§§ 22, 23, 23a KStG) 263
VI. Unterschiede in der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften 266
VII. Besteuerung von Körperschaften des öffentlichen Rechts 269
VIII. Besteuerung von Privatstiftungen 278

E. Grundzüge des Internationalen Steuerrechts 285

I. Allgemeines 285
II. Anknüpfungspunkte der Besteuerung in internationaler Hinsicht 286
III. Doppelbesteuerung 287

F. Umsatzsteuer 301

I. Rechtsgrundlagen und Charakterisierung der Umsatzsteuer 301
II. Überblick über die Steuertatbestände 304
III. Der Unternehmer (§ 2 Abs 1 UStG) 305
IV. Lieferungen und sonstige Leistungen (Grundtatbestand) 314
V. Nebentatbestände 340
VI. Steuerbefreiungen (§ 6 UStG) 347
VII. Steuersätze (§ 10 UStG) 355

VIII. Vorsteuerabzug (§ 12 Abs 1 und 2 UStG) 358
IX. Steuerschuldner 374
X. Erhebung der Steuer 376
XI. Betriebsübergang 381
XII. Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von grenzüberschreitenden Leistungen 383
XIII. Sonderregelungen für ausländische Unternehmer 402

G. Verkehrsteuern 407

I. Grunderwerbsteuer 407
II. Gesellschaftsteuer 423
III. Gebühren nach dem Gebührengesetz 424

H. Verfassungsrechtliche Grundlagen der Besteuerung 429

I. Die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung 429
II. Rechtsschutz 430
III. Rechtssicherheit 430
IV. Gleichheitssatz 433
V. Eigentumsschutz 433
VI. Freiheit der Erwerbsbetätigung 434
VII. Schutz der Privatsphäre 434
VIII. Faires Verfahren vor unabhängigen Gerichten 435

I. Organisation, Aufgaben und Zuständigkeiten der Finanzbehörden (AVOG 2010) 436

I. Vorbemerkung 436
II. Bundesministerium für Finanzen 436
III. Die Finanzverwaltung erster Instanz 437

J. Abgabenverfahrensrecht (BAO) 445

I. Anwendungsbereich der BAO 445

II. Das Steuerschuldverhältnis 447

III. Grundsätze des Abgabenverfahrens 467

IV. Das Ermittlungsverfahren 476

V. Die Festsetzung der Abgaben – Der Abgabenbescheid 481

VI. Rechtsschutz 483

VII. Rechtskraft von Bescheiden und deren Durchbrechungen 501

VIII. Entscheidungspflicht 507

IX. Verfahrenskosten 508

X. Beispiele und Muster 511

K. Rechtsanwendung im Steuerrecht 518

I. Subsumtion 518

II. Interpretation von Abgabengesetzen 519

III. Missbrauch, Scheingeschäfte 523

IV. Ermessen 525

L. Finanzstrafrecht 527

I. Rechtsgrundlagen 527

II. Materielles Finanzstrafrecht 528

III. Verfahrensrecht 545

M. Kontrollfragen - Lösungen 552

A. Einführung

Kommentare: *Ruppe*, Finanz-Verfassungsgesetz 1948, in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht (Loseblattsammlung, 12. Lfg 2016); *Kofler*, F-VG in *Kneihs/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar, Bundesverfassungsrecht (Loseblattsammlung, 11. Lfg 2013).

Monographien und Sammelwerke: *Ruppe*, Finanzverfassung und Rechtsstaat, Beiträge zu Kompetenz- und Verfassungsfragen des Steuerrechts (2007); *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl (2015).

I. Die Steuerwissenschaften

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

Das **Steuerrecht** als rechtswissenschaftliche Disziplin befasst sich einerseits mit der Frage, wie bestehende Steuergesetze systematisiert und ausgelegt werden können, und andererseits damit, wie Einzelsteuergesetze unter Berücksichtigung von rechtssystematischen und rechtsdogmatischen Gesichtspunkten auszugestalten sind.

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

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

lichen Ansatz hinaus, indem er Steuersysteme aufzeigt, welche die Erreichung gesellschaftlicher Ziele zu geringstmöglichen Kosten ermöglichen.

II. Bedeutung von Steuern

1. Primäre Einnahmequelle des Staates – Abgabenquote

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

Abgabenquote (Abgaben und Sozialversicherungsbeiträge in Prozent des Bruttoinlandproduktes)

Land	**1975**	**1985**	**1995**	**2000**	**2005**	**2010**	**2014**	**2015**
Österreich	36,4	40,5	41,0	43,8	42,3	42,0	43,7	44,3
Deutschland	34,3	36,1	36,2	41,5	38,5	38,2	39,7	40,0
EU-28					38,7	38,4	40,0	40,0
Eurozone				40,8	39,5	39,2	41,5	41,4
Frankreich	34,9	41,9	41,9	44,6	44,5	44,1	47,8	47,9
Schweden	38,9	44,8	45,6	49,7	47,5	44,1	43,5	44,2
Schweiz	22,5	23,9	25,5	27,6	26,8	26,8	26,9	28,1
UK	33,6	35,6	32,1	34,5	34,6	35,1	34,3	34,9
USA	24,6	24,6	26,7	28,5	26,3	24,0	26,3	26,7

Quelle: WKO, Statistik von A bis Z Abgabenquoten (internationaler Vergleich), wko.at/statistik/eu/europa-abgabenquoten.pdf (17.1.2017).

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

2. Steuerzwecke

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

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

Beispiele:

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

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

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

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

Parkraumabgaben dienen nicht nur der Beschaffung von Einnahmen, son-

dern auch der Parkraumrationalisierung (vgl VfGH 17.12.1976, B 149, 397, 416/76, VfSlg 7.967).

Grenzen für die Nutzung von Steuern zu Lenkungszwecken setzt die im Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) geregelte Kompetenzverteilung zwischen den drei Ebenen von Gebietskörperschaften (Bund, Länder und Gemeinden). Ein Land kann beispielsweise keine Lenkungsabgabe einführen, die einen Zweck verfolgt, für den der Bund die Regelungskompetenz besitzt. So wollte zB das Land Wien eine Abgabe auf leerstehenden Wohnraum einführen, durch die die Eigentümer zur Vermietung gezwungen werden sollten. Das Gesetz war verfassungswidrig, weil das Volkswohnungswesen hinsichtlich der Gesetzgebung in die Kompetenz des Bundes fällt [Art 11 Abs 1 Z 3 B-VG]; vgl VfGH 12.3.1985, G2/85, VfSlg 10.403).

3. Wahrnehmung von Steuern durch die Steuerpflichtigen und Ausweichreaktionen

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

So wird die Einkommensteuer der Nichtselbstständigen im Wege des Lohnsteuerabzugs durch die Arbeitgeber entrichtet, die Einkommensteuer wird von Kapitalerträgen im Wege des Kapitalertragsteuerabzugs von den Banken an den Fiskus abgeführt. Die Umsatzsteuer, die den Letztverbrauch von Waren und Dienstleistungen belastet, wird vom Unternehmer geschuldet. Dieser ist jedoch berechtigt, sie an den Leistungsempfänger weiter zu verrechnen. Träger der Umsatzsteuer ist der Konsument. Durch die Ausgestaltung von Steuern als

Abzugsteuern (Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer) oder als sog indirekte Steuern (Umsatzsteuer, Verbrauchsteuern), bei denen der Steuerschuldner nicht ident ist mit demjenigen, der die Steuern wirtschaftlich zu tragen hat, wird das Massenphänomen Steuern vielen Menschen gar nicht wirklich bewusst. Für den Fiskus bringt die Bündelung eines Großteils der administrativen Verpflichtungen bei einer relativ geringen Zahl von Personen den Vorteil einer leichteren Kontrolle mit sich.

Beispiel:

Herr A ist Angestellter bei der B-GmbH, die ihren Sitz in Wien hat. Am frühen Abend fährt er mit dem Auto in die Wiener Innenstadt, um sich in einer Videothek eine DVD auszuleihen. Dabei parkt er in der Blauen Zone. Die Parkgebühr entrichtet er mittels eines Parkscheines, den er in einer Trafik gekauft hat. Während er am Abend den Film anschaut, trinkt er ein Bier.

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

Sein versteuertes Einkommen gibt Herr A für konsumptive Zwecke aus. Im Zusammenhang mit der Autofahrt stehen folgende Abgaben: Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe bei der Anschaffung des PKW, Versicherungssteuer und motorbezogene Versicherungssteuer, Umsatzsteuer und Mineralölsteuer auf das Benzin, Abgabe nach dem Wiener Parkometergesetz 2006 für das Parken in der Blauen Zone. Das Ausleihen der DVD unterlag bis Ende 2016 der Wiener Vergnügungssteuer, zusätzlich fällt Umsatzsteuer an. Im Preis für das Bier sind die Biersteuer und die Umsatzsteuer

enthalten.

Jegliches Handeln von Herrn A löst eine Steuerschuld aus. Er selbst zahlt aber nur im Fall des Parkens in der Blauen Zone unmittelbar Steuern an den Fiskus oder die Gemeinde.

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

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

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

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

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

III. Steuerrecht als Teil der Rechtsordnung

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

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

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

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

Zwecke buchführungspflichtig, wer nach UGB rechnungslegungspflichtig ist (§ 124 BAO).

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

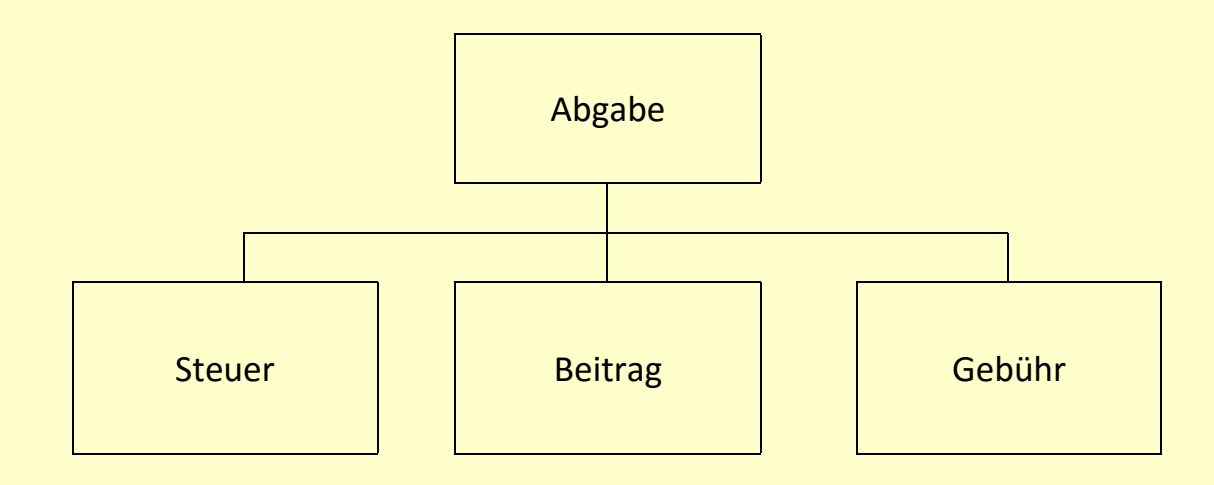
IV. Der Abgabenbegriff

1. Der finanzwissenschaftliche Abgabenbegriff

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

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

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



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

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

2. Der finanzverfassungsrechtliche Abgabenbegriff

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

V. Einteilung der Steuern

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

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

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

Beispiele:

Bundesabgaben: *Einkommensteuer, Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Mineralölsteuer*

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

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

- **Subjekt- und Objektsteuern**

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

Beispiele:

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

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

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

Bei den laufenden Steuern werden in einem bestimmten Zeitabschnitt verwirklichte Tatbestände periodisch als Gesamtheit erfasst. Die Besteuerungsperio-

den schließen lückenlos aneinander an. Die einmaligen Steuern werden jeweils im Anschluss an die einzelne Tatbestandsverwirklichung erhoben. Die Unterscheidung ist von verfahrensrechtlicher Bedeutung.

Beispiele:

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

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

- **Veranlagungssteuern und Selbstbemessungssteuern**

Bei Veranlagungssteuern wird die Steuerschuld bescheidmäßig nach Durchführung eines förmlichen Verfahrens, das auf Grund einer Steuererklärung eingeleitet wird, durch die Finanzbehörden vorgeschrieben. Bei Selbstbemessungsabgaben hingegen hat der Stpfl die Höhe der Steuer selbst zu ermitteln und die Steuer ohne bescheidmäßige Vorschreibung zu entrichten. Es gibt Abgaben, bei denen beide Erhebungsformen (teils alternativ) vorgesehen sind. Dies gilt insb für Abgaben, bei denen eine Abfuhr durch Dritte vorgesehen (Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer) oder möglich (Grunderwerbsteuer) ist.

Beispiele:

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

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

- **Direkte und indirekte Steuern**

Die Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Steuern knüpft an die Frage der Steuerträgerschaft an. Bei den direkten Steuern ist der Steuerschuldner auch jener, der die Steuer wirtschaftlich zu tragen hat. Bei den indirekten Steuern hingegen fällt die Steuerschuldner- und die Steuerträgerschaft ausei-

nander. Der Steuerschuldner kann die Steuer offen weiterverrechnen (§ 11 UStG) oder zumindest als Preisbestandteil an den Abnehmer überwälzen (Verbrauchsteuern). Im Vertrag über die Arbeitsweise der EU (AEUV, vormals EG-Vertrag) kommt der Begriff „sonstige indirekte Steuer“ als Vertragsbegriff vor. Nach Art 113 AEUV besteht hinsichtlich der Umsatzsteuern, der Verbrauchsabgaben und den sonstigen indirekten Steuern eine Verpflichtung zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften, soweit dies für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist.

Abfuhrsteuern wie die Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer oder Versicherungssteuer unterscheiden sich insofern von indirekten Steuern, als die zur Abfuhr verpflichtete Person nicht originär Schuldner der Abgabe ist. Die Abfuhrverpflichteten haften jedoch regelmäßig für die ordnungsmäßige Abfuhr und werden durch Geltendmachung der Haftung zu Solidarschuldnern (§ 7 Abs 1 BAO). Eine Steuer kann auch teils als direkte und teils als indirekte Steuer ausgestaltet sein. So ist beispielsweise Schuldner der Feuerschutzsteuer der Versicherer, doch ist dieser nach § 5 Abs 3 FeuerschutzStG berechtigt, die Hälfte der Steuer an den Versicherungsnehmer weiter zu verrechnen.

Beispiele:

Direkte Steuern: *Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Versicherungssteuer*

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

- **Allgemeine und Zwecksteuern**

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

Beispiele für Zwecksteuern:

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

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

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

Beispiele:

Ertragsteuern: *Einkommensteuer, Körperschaftsteuer*

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

Verkehrsteuern: *Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer, Versicherungssteuer, Feuerschutzsteuer*

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

VI. Rechtsquellen

1. Gesetze im formellen Sinn

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

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

2. Verordnungen

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

3. Völkerrecht

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

4. Europäisches Steuerrecht

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

Die heutige Europäische Union hat sich aus den Europäischen Gemeinschaften (Europäische Atomgemeinschaft, Europäische Gemeinschaft für Kohle und

Stahl sowie der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft [später umbenannt in Europäische Gemeinschaft; EG]) entwickelt.

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

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

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

4.1. Primäres Unionsrecht betreffend Zölle und Steuern

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

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

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

Art 111 AEUV verbietet bei Ausfuhren in andere Mitgliedstaaten Steuerrückvergütungen, die den Betrag der mittelbar oder unmittelbar erhobenen inländischen Abgaben übersteigen. Nach Art 112 AEUV sind gewisse Abgabenrückvergütungen im Zusammenhang mit der Ausfuhr und Ausgleichsabgaben bei der Einfuhr befristet möglich, wenn nach Vorschlag der Kommission der Rat ihnen vorher mit qualifizierter Mehrheit zustimmt.

Große Bedeutung für den Binnenmarkt kommt Art 113 AEUV zu. Ursprünglich enthielt die Bestimmung den Auftrag an die Kommission zu prüfen, wie die Rechtsvorschriften über die **Umsatzsteuern**, die **Verbrauchsabgaben** und sonstige **indirekte Steuern** im Interesse des Gemeinsamen Marktes harmonisiert werden können (Art 99 Gründungsvertrag EWG). Mit der Einheitlichen Europäischen Akte (EEA) haben sich die Mitgliedstaaten im Jahr 1987 dahingehend verständigt, bis zum 31.12.1992 den **Binnenmarkt**, einen Raum ohne Binnen-

grenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gewährleistet ist (Art 26 AEUV), schrittweise zu verwirklichen.

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

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

Die **Erhebung der direkten Steuern** in den Mitgliedstaaten fällt nach der stRsp des EuGH (etwa EuGH 17.1.2008, C-256/06, *Jäger*, Slg 2008, I-123, Rz 23) zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, diese haben ihre Befugnisse jedoch unter Wahrung des Unionsrechts auszuüben. Dabei haben die Mitgliedstaaten insbesondere die **Grundfreiheiten** (freier Warenverkehr, Arbeitnehmerfreizügigkeit, Niederlassungsfreiheit, freier Dienstleistungs- und Kapitalverkehr) und das **Beihilfenverbot** (Art 107 ff AEUV) zu beachten.

4.2. Sekundäres Unionsrecht betreffend Zölle und Steuern

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

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

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

Für die Maßnahmen im Bereich der Steuerrechtsangleichung gilt nach wie vor das **Einstimmigkeitserfordernis** (Art 114 AEUV). Auf dem Gebiet des Steuerrechts sind Richtlinien im Bereich der Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer-System-RL) und der Verbrauchsteuern von besonderer Bedeutung. Darüber hinaus gibt es Richtlinien zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung (zB Mutter-Tochter-RL, Fusions-RL, Zins-/Lizenzgebühren-RL), zur Sicherstellung einer Besteuerung (Sparzinsen-Richtlinie, RL zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken), zur Kooperation zwischen den Abgabenbehörden der Mitgliedstaaten bei der Bemessung und Einhebung von Abgaben (EU-Amtshilfe-RL).

4.3. Verhältnis Unionsrecht – nationales Recht

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

– Verwaltung und Gerichte der Mitgliedstaaten sind verpflichtet, aus eigener Entscheidungsbefugnis jene Bestimmungen des nationalen Rechts unangewendet zu lassen, die mit dem (unmittelbar anwendbaren) Unionsrecht nicht in Einklang stehen; eine Beseitigung der Vorschrift muss weder beantragt noch abgewartet werden **(Anwendungsvorrang des Unionsrechts)**.

Dieser Anwendungsvorrang besteht nach hA auch gegenüber dem innerstaatlichen Verfassungsrecht, soweit es sich nicht um die Grundprinzipien des B-VG handelt.

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

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

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

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

5. Judikatur

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

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

6. Erlässe

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

Diese Äußerungen haben bereits auf Grund ihrer Form (keine Kundmachung im Bundesgesetzblatt) nicht die Qualität einer verbindlichen Rechtsnorm. Des Weiteren wird zu Beginn der Richtlinien festgehalten, dass es sich dabei um einen Auslegungsbehelf handle und über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten daraus nicht abgeleitet werden können. Erlässe und Richtlinien des BMF haben auch nicht den Charakter einer internen

Weisung an die nachgeordneten Behörden (Finanz- und Zollämter). Die Berufungsinstanzen (Bundesfinanzgericht, VwGH) sind als weisungsfreie Gerichte nicht an die in Erlässen kundgemachten Rechtsauffassungen des BMF gebunden. Die Steuerpflichtigen können daher aus diesen Äußerungen des BMF keine subjektiven Ansprüche ableiten.

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

Voraussetzung ist, dass der Abgabepflichtige im Vertrauen auf die betreffende Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhalts bedeutsame Maßnahmen gesetzt hat (§ 3 Z 2 lit b); siehe dazu auch J.II.7. Der Abgabepflichtige kann sich also gegen die eine den Richtlinien oder Erlässen des BMF widersprechende (bescheidmäßige) Abgabenfestsetzung nicht mit Erfolg zur Wehr setzen. Die an die Festsetzung anschließende Einhebung der Abgaben kann aber nach Maßgabe der VO BGBl II 2005/435 unbillig sein.

7. Auskünfte

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

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

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

Seit dem 1.1.2011 besteht mit dem **Auskunftsbescheid** (§ 118 BAO) ein Rechtsinstitut, das in Bereichen mit erheblichen abgabenrechtlichen Auswirkungen Planungssicherheit schafft. Gegenstand von Auskunftsbescheiden können Rechtsfragen im Zusammenhang mit **Umgründungen, Unternehmensgruppen und Verrechnungspreisen** sein.

Auf schriftlichen Antrag hat das für die Erhebung der betreffenden Abgabe zuständige Finanzamt mit Auskunftsbescheid über die abgabenrechtliche Beur-

teilung im Zeitpunkt des Antrags noch nicht verwirklichte Sachverhalte abzusprechen. Die Inhalte des Antrags und des Bescheides (im Wesentlichen eine Sachverhaltsdarstellung) sind in § 118 Abs 4 und 5 BAO näher geregelt. Wenn der verwirklichte Sachverhalt von jenem, der dem Auskunftsbescheid zugrunde gelegt worden ist, nicht oder nur unwesentlich abweicht, besteht ein **Rechtsanspruch** darauf, dass die im Auskunftsbescheid vorgenommene abgabenrechtliche Beurteilung der Erhebung der Abgaben zugrunde gelegt wird (Abs 7 leg cit). Dies gilt nicht, wenn sich die Rechtslage geändert hat oder sich die Beurteilung zum Nachteil der Partei als nicht richtig erweist (Abs 8 leg cit). Eine Aufhebung oder Abänderung des Bescheides ist von Amts wegen oder auf Antrag in den in Abs 9 leg cit genannten Fällen möglich, dies betrifft vor allem Fälle der offensichtlichen Unrichtigkeit des Auskunftsbescheides.

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

Kontrollfragen:

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

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

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

VII. Literatur zum Steuerrecht

1. Lehrbücher

Österreich: *Beiser*, Steuern – Ein systematischer Grundriss, 15. Aufl (2017); *Bertl* et al, Handbuch der Österreichischen Steuerlehre, Band I/1, 4. Aufl (2014), Band I/2, 4. Aufl (2014); Band II, 3. Aufl (2016), Band III, 2. Aufl (2010), Band IV, 2. Aufl (2010), Band V, 2. Aufl (2011); *Doralt*, Steuerrecht 2017/18, 19. Aufl (2017); *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts Band I, 11. Aufl (2013); *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts Band II, 7. Aufl (2014); *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, Einführung in das Steuerrecht, 17. Aufl (Oktober 2017); *Lang/Unger*, Steuerrecht graphisch dargestellt, 6. Aufl (2016); *Tumpel*, Steuern kompakt 2017 – Eine Einführung in die Steuerlehre (2017); *Werndl*, Allgemeines Steuerrecht (2000).

Deutschland: *Arndt/Jenzen/Fetzer*, Allgemeines Steuerrecht, 3. Aufl (2016); *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 19. Aufl (2016); *Stadie*, Allgemeines Steuerrecht (2003); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung Band I, 2. Aufl (2000), Band II, 2. Aufl (2003), Band III, 2. Aufl (2012); *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl (2015).

2. Casebooks

Dziurdz (Hrsg), Praxisfälle Steuerrecht *(2014); Gurtner/Papst,* Prüfungsfälle Steuerrecht 2017/2018 *(Oktober 2017); Marchgraber/Spies/Blum (Hrsg),* Praxisfälle Steuerrecht 2 *(2017); Unger/Vock*, Casebook Steuerrecht, 7. Aufl (2017).

3. Österreichische Fachzeitschriften

Zeitschrift für Abgaben-, Finanz- und Steuerrecht (**AFS,** vormals UFS aktuell); **ecolex** – Fachzeitschrift für Wirtschaftsrecht; Finanz Journal (**FJ**); Zeitschrift für Gesellschaftsrecht und angrenzendes Steuerrecht (**GES**); Der Gesellschafter (**GesRZ**); Österreichische Steuerzeitung (**ÖStZ**); Beilage zur Österreichischen Steuerzeitung (**ÖStZB**); Österreichisches Recht der Wirtschaft (**RdW**); Recht &

Finanzen für Gemeinden (**RFG**); Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen (**RWZ**); Spektrum der Steuerwissenschaften und des Außenwirtschaftsrechts (**StAW**); Steuer und Wirtschaft International (**SWI**); Steuer- und WirtschaftsKartei (**SWK**); **taxlex** – Fachzeitschrift für Steuerrecht; **BFGjournal** (bis 2013 UFS journal).

B. Finanzverfassung und Finanzausgleich

Kommentare: *Kofler*, F-VG in *Kneihs/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar, Bundesverfassungsrecht (Loseblattsammlung, 11. Lfg 2013); *Ruppe*, Finanz-Verfassungsgesetz 1948, in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht (Loseblattsammlung, 12. Lfg 2016).

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

I. Kompetenzverteilung

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

Das F-VG enthält nebst anderen Bestimmungen Regelungen über die Verteilung von Besteuerungsrechten, die Verteilung von Abgabenerträgen sowie die Kostentragung und gibt damit den Rahmen für den Finanzausgleich vor. Die konkrete Verteilung der Besteuerungsrechte und der Abgabenerträge zwischen dem Bund, den Ländern und den Gemeinden sowie die Gewährung von Finanzzuweisungen und Zweckzuschüssen ist nach § 3 Abs 1 F-VG durch ein (einfaches) Bundesgesetz zu regeln (sog **Kompetenz-Kompetenz des Bundesgesetzgebers**). Dies erfolgt mit dem sog Finanzausgleichsgesetz (derzeit FAG 2017, BGBl I 2016/116), bei dessen Gestaltung den Ländern aber weitreichende Mitwirkungsrechte zukommen (**paktierter Finanzausgleich**).

II. Kostentragung

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

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

Beispiele:

1. Nach § 3 Abs 2 F-VG sind die Länder berechtigt, durch Landesgesetz von den Gemeinden oder gegebenenfalls den Gemeindeverbänden eine Umlage zu erheben. Durch Bundesgesetz kann ein Höchstausmaß der Landesumlage festgesetzt werden. Das FAG 2017 legt das Höchstausmaß der **Landesumlage** mit 7,66% der Ertragsanteile der Gemeinden an den gemeinschaftlichen Bundesabgaben fest (§ 6 FAG 2017).

2. § 12 F-VG regelt **Finanzzuweisungen** des Bundes an die Länder (Gemeinden), die als Schlüsselzuweisungen (stehen den Ländern bzw Gemeinden zur freien Verfügung) oder als Bedarfszuweisungen (zweckgebunden; siehe § 13 F-VG) gewährt werden können. Bedarfszuweisungen sieht das FAG 2017 etwa für den Bereich des Personennahverkehrs (§ 23 FAG 2017) und den Gesundheitsbereich (§ 24 FAG 2017) vor.

3. Nach § 27 FAG 2017 gewährt der Bund an die Länder und Gemeinden ua (Zweck-)**Zuschüsse** für die Theater, für die Krankenanstaltenfinanzierung, für den Bau von Eisenbahnkreuzungen auf Gemeindestraßen, für den Ausbau des Kinderbetreuungsangebots, für die Finanzierung von Frühförderungsmaßnahmen sowie für den Wohnbau.

4. Nach § 4 FAG 2017 ersetzt der Bund den Ländern ganz oder teilweise die Kosten der Besoldung (Aktivitätsbezüge) der unter ihrer Diensthoheit stehenden Lehrer einschließlich der Landesvertragslehrer (**Kostenübernahme**).

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

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

Beabsichtigt der Bund steuerpolitische Maßnahmen zu setzen, die für die Länder und Gemeinden einen Steuerausfall mit sich bringen oder Maßnahmen zu setzen, die bei Ländern und Gemeinden zu Mehrbelastungen beim Zweckaufwand führen, hat der Bund nach § 7 FAG 2017 mit den Finanzausgleichspartnern vorab Verhandlungen zu führen. Spezielle Regelungen enthält die Vereinbarung nach Art 15a B-VG zwischen Bund, Ländern und Gemeinden über einen **Konsultationsmechanismus** (BGBl I 1999/35) für legistische Maßnahmen, die bei einer anderen Gebietskörperschaft zu Mehrbelastungen führen. Die Vereinbarung sieht vor, dass noch vor Erlassung solcher Maßnahmen ein Ein-

vernehmen über die Tragung der zusätzlich verursachten Kosten herbeigeführt werden soll. Andernfalls entsteht für jene Körperschaft, die das legistische Vorhaben durchführt, in letzter Konsequenz eine Kostenersatzpflicht. Die abzugeltenden zusätzlichen finanziellen Ausgaben sind bei den nächsten Finanzausgleichsverhandlungen als bestehende Verpflichtungen einvernehmlich einzubinden (Art 4 der Vereinbarung).

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

III. Die Verteilung der Besteuerungsrechte und Abgabenerträge

1. Überblick

Bei der Verteilung der Besteuerungsrechte und Abgabenerträge ist zwischen der Abgabenhoheit, der Ertragshoheit und der Verwaltungshoheit zu unterscheiden: Die **Abgabenhoheit** besteht in dem Recht, Abgaben durch Gesetz oder – im Fall der Gemeindeabgaben kraft freien Beschlussrechts – durch Verordnung materiell zu regeln. Als **Ertragshoheit** wird das Recht bezeichnet, über

den Abgabenertrag im eigenen Haushalt zu verfügen. Die **Verwaltungshoheit** umfasst die Zuständigkeit zur Bemessung, Einhebung und zwangsweisen Einbringung von Abgaben.

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

- ausschließliche Bundesabgaben (der Ertrag fließt allein dem Bund zu; zB Dienstgeberbeitrag zum FLAF; Stempel- und Rechtsgebühren);
- zwischen Bund und Ländern (Gemeinden) geteilte Abgaben, mit folgenden Unterformen:
  - gemeinschaftliche Bundesabgaben (zB Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer)
  - Zuschlagsabgaben (Bundesautomaten- und VLT-Abgabe und die Zuschläge zu diesen Abgaben)
  - Abgaben von demselben Besteuerungsgegenstand (sind im FAG 2017 keine vorgesehen);
- ausschließliche Landesabgaben (zB Feuerschutzsteuer, Fremdenverkehrsabgaben, Jagd- und Fischereiabgaben);
- zwischen Ländern und Gemeinden geteilten Abgaben (mit den gleichen Unterformen wie bei den zwischen Bund und Ländern geteilten Abgaben; derzeit nur in einzelnen Ländern von Bedeutung; zB Landschaftsschutzabgabe in Vorarlberg)
- ausschließliche Gemeindeabgaben (zB Grundsteuer, Kommunalsteuer, Vergnügungssteuern, Hundesteuer, Benützungsgebühren).

Die Verteilung der Besteuerungsrechte und Abgabenerträge zwischen dem Bund, den Ländern und den Gemeinden erfolgt nun derart, dass der Bund durch einfaches Gesetz – und zwar das sog Finanzausgleichsgesetz (derzeit FAG 2017) – konkrete Abgaben den durch das F-VG vorgegebenen Abgabentypen zuordnet (§ 3 Abs 1 F-VG).

2. Abgabenhoheit

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

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

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

Der Bund hat sich im FAG 2017 das Recht vorbehalten, eine Vermögensteuer einzuheben (§ 8 Z 1 FAG 2017), wenngleich eine solche zuletzt für das Jahr 1993 erhoben wurde. Durch die Regelung im FAG verhindert der Bund, dass die Länder ohne bundesgesetzliche Ermächtigung eine Vermögensteuer einheben können.

Den **Gemeinden** kommt **kein Abgabenerfindungsrecht** zu. Sie können jedoch vom Bund (§ 7 Abs 5 F-VG) oder den Ländern (§ 8 Abs 5 F-VG) ermächtigt wer-

den, bestimmte Abgaben mittels Beschlusses der Gemeindevertretung (Verordnung) auszuschreiben (sog **Abgaben auf Grund freien Beschlussrechtes**). Die Ausschreibung einer Abgabe durch die Gemeinde auf Grund bundes- oder landesgesetzlicher Ermächtigung erfolgt mittels gesetzesvertretender Verordnung. Im Unterschied zur bundesgesetzlichen Ermächtigung sind im Fall einer landesgesetzlichen Ermächtigung die wesentlichen Merkmale der betreffenden Abgabe, insb auch ihr zulässiges Höchstausmaß zu bestimmen. Jene Abgaben, die der Bund gem § 7 Abs 5 F-VG in das freie Beschlussrecht übertragen hat, finden sich in § 16 iVm § 17 FAG 2017 (zB die Hebesätze der Grundsteuer, die Lustbarkeitsabgaben und die Hundeabgaben).

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

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

3. Ertragshoheit

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

dern und den Gemeinden geteilt. Die Ertragshoheit über die ausschließlichen Gemeindeabgaben kommt den Gemeinden zu.

Die Aufteilung der **gemeinschaftlichen Bundesabgaben** erfolgt nach dem FAG 2017 (mit Ausnahmen) in einem **dreistufigen Verfahren**. Aufgeteilt wird das Nettoaufkommen, das sich gem § 10 Abs 2 FAG 2017 aus dem Reinertrag der Abgaben abzüglich bestimmter Beträge ergibt.

- Dieses Aufkommen wird zunächst in einem bestimmten **Hundertsatzverhältnis** auf Bund, die Länder als Gesamtheit und die Gemeinden als Gesamtheit verteilt (§ 10 Abs 1 FAG 2017).
- Danach werden die auf die Gesamtheit der Länder und auf die Gesamtheit der Gemeinden entfallenden Ertragsanteile auf die neun Bundesländer und auf die Gemeinden eines Landes als Gesamtheit aufgeteilt (§ 10 Abs 5 FAG 2017). Wichtige Aufteilungsschlüssel sind dabei die **Volkszahl** (Wohnbevölkerung zu einem bestimmten Stichtag lt Statistik Austria), der **abgestufte Bevölkerungsschlüssel**, im Gesetz festgelegte **Fixschlüssel** und das **örtliche Aufkommen**.
- Schlussendlich wird der länderweise Ertragsanteil der Gemeinden auf die einzelnen Gemeinden eines Landes aufgeteilt. Vom Ertragsanteil der Gemeinden werden vorab 12,8% ausgeschieden und den Ländern überwiesen; diese Mittel sind – außer in Wien – für die Gewährung von Bedarfszuweisungen an Gemeinden und Gemeindeverbände bestimmt (**Gemeinde-Bedarfszuweisungsmittel**; § 12 Abs 1 FAG 2017). Des Weiteren sind Mittel zur Kofinanzierung des Baus von Eisenbahnkreuzungen auf Gemeindestraßen auszuscheiden (Abs 2 leg cit). Der Restbetrag ist unter den Gemeinden als Ertragsanteil an den gemeinschaftlichen Bundesabgaben aufzuteilen. Dabei erhalten die Gemeinden vorab Fixbeträge je Einwohner, die nach der Größe der Gemeinde variieren; kleine Gemeinden erhalten zusätzlich Beträge je Nächtigung; die restlichen Ertragsanteile sind nach dem abgestuften Bevölkerungsschlüssel auf alle Gemeinden des Landes zu verteilen (§ 12 Abs 3 FAG 2017).

Der abgestufte Bevölkerungsschlüssel sieht für Gemeinden mit größerer Einwohnerzahl einen höheren Vervielfacher der Volkszahl vor als für Ge-

meinden mit geringerer Einwohnerzahl (Gemeinden bis 10.000 Einwohner: 1 41/67; Gemeinden mit über 50.000 Einwohnern: 2 1/3). Durch die überproportionale Beteiligung größerer Gemeinden am Abgabenaufkommen wird berücksichtigt, dass diese essentielle zentralörtliche Aufgaben (Schulen, Spitäler, Nahverkehr, Sport- und Kultureinrichtungen etc) für die ganze Region erbringen.

4. Verwaltungshoheit (§ 11 F-VG)

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

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

Beispiel:

Die Erträge der bundeseinheitlich geregelten **Kommunalsteuer** fließen ausschließlich den Gemeinden zu (ausschließliche Gemeindeabgabe). Die Abgabe ist grundsätzlich als Selbstbemessungsabgabe ausgestaltet. Erweist sich die Selbstberechnung als nicht richtig oder wird die Steuer nicht entrichtet, hat die Gemeinde einen Kommunalsteuerbescheid zu erlassen. Die Kommunalsteuerprüfung wird von dem für die Lohnsteuer zuständigen Finanzamt oder dem für die Sozialversicherungsprüfung zuständigen Krankenversicherungsträger durchgeführt. Dabei ist das Prüfungsorgan des Finanzamtes oder des Krankenversicherungsträgers als Organ der jeweiligen Gemeinde tätig (§ 14 Abs 1 KommStG). Der Aufwand für die Kommunalsteuerprüfung ist bei Prüfungen durch das Finanzamt vom Bund, bei Prüfungen durch den Krankenversicherungsträger von diesem zu tragen (Abs 3 leg cit).

IV. Finanzausgleichsgesetz

Das Finanzausgleichsgesetz wird nach bisheriger Praxis für einige Jahre befristet erlassen. So gilt das FAG 2017 für die Jahre 2017 – 2021. Das FAG beruht auf einem zwischen den Finanzausgleichspartnern vereinbarten Paktum über den Finanzausgleich (**paktierter Finanzausgleich**).

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

Soweit Maßnahmen außerhalb des paktierten Finanzausgleichs die Finanzausgleichsmasse zugunsten oder zulasten eines Finanzausgleichspartners verändern (Steuererhöhungen und -senkungen, Überbürdung zusätzlicher Aufgaben durch Änderung der Kompetenzverteilung), spricht man vom **tertiären** oder **grauen** (stillen) Finanzausgleich. § 7 FAG 2017 sieht bei derartigen Maßnahmen vor, dass der Bund mit den anderen Finanzausgleichspartnern Verhandlungen zu führen habe. Weiters setzt der Konsultationsmechanismus (siehe dazu oben II.) dem tertiären Finanzausgleich Grenzen.

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

Kontrollfragen:

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

(→ Lösung)

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

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

b) Die Einführung einer allgemeinen Vermögensteuer.

c) Die Anhebung des Einkommensteuertarifs.

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

e) Die Erhöhung des Steuersatzes der Hundesteuer.

(→ Lösungen)

C. Einkommensteuer

Richtlinien des BMF: Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (LRL 1997); Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR); Lohnsteuerrichtlinien 2002 (LStR).

Kommentare: *Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner*, Jakom Einkommensteuergesetz, 10. Aufl (2017); *Beiser/Mayr*, Einkommensteuergesetz 1988 (2002); *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I–III (Loseblattsammlung, 19. Lfg 2017); *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Band III: Kommentar, (Loseblattsammlung, 63. Lfg 2017); *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer Handbuch (1993); *Wiesner/Grabner/Wanke*, Einkommensteuergesetz, (Loseblattsammlung, 23. Lfg 2017).

Monographien und Sammelwerke: *Mayr*, Gewinnrealisierung (2001); *Kofler/Kofler/Urnik*, Handbuch der Betriebsaufgabe und Wechsel der Gewinnermittlung, 2. Aufl (2003); *Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny* (Hrsg), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht (2002); *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg) Kapitalertragsteuer (2003); *Mayr*, Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz (2004); *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Handbuch des Bilanzsteuerrechts – Gedenkschrift für Wolfgang Gassner (2005); *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, FS Doralt (2007); *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 2. Aufl (2008); *Renner/Schlager/Schwarz* (Hrsg), Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung (2008), Gedenkschrift für Walter Kögelberger; *Payerl*, Die Verlagerung von Einkünften (2015).

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

I. Charakterisierung

Gegenstand der Einkommensteuer ist das Gesamteinkommen **natürlicher Personen**. Das Einkommen juristischer Personen unterliegt der Körperschaftsteuer. Personengesellschaften, selbst wenn diese teilrechtsfähig sind, besitzen für

Zwecke der Einkommensbesteuerung nur dahingehend Bedeutung, als der uU nach dem UGB ermittelte Gewinn Ausgangspunkt für eine steuerrechtliche Gewinnermittlung ist. Der Gewinn der Personengesellschaft wird schlussendlich aber anteilig den Gesellschaftern zugerechnet und auf deren Ebene besteuert (siehe dazu XIII.).

Rechtsgrundlage: EStG 1988, BGBl 1988/400, das erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1989 zur Anwendung kam. Zu dem ursprünglichen Gesetz sind bis Oktober 2017 160 Novellen ergangen.

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

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

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

Aus finanzverfassungsrechtlicher Sicht ist die Einkommensteuer eine **gemeinschaftliche Bundesabgabe**. Das bedeutet, dass die gesetzliche Regelung einheitlich durch den Bund erfolgt, der Ertrag aus der Abgabe aber zwischen den Gebietskörperschaften Bund, Ländern und Gemeinden nach einem im FAG 2017 festgelegten Schlüssel aufgeteilt wird.

Das Aufkommen der Einkommensteuer machte im Jahr 2016: 38,0% des Gesamtsteueraufkommens aus (42,16% [2015]; 40,9% [2014]; 39,7% [2013]).

Aufkommen der Einkommensteuer in den Jahren 2013 bis 2016

	Aufkommen 2013 in Mio EUR	Aufkommen 2014 in Mio EUR	Aufkommen 2015 in Mio EUR	Aufkommen 2016 in Mio EUR
Veranlagte	3.119,9	3.383,9	3.617,3	4.043,2
Lohnsteuer	24.597,1	25.942,3	27.272,4	24.650,3
KESt auf Divi-	1.281,6	1.577,9	2.638,4	1.255,1
KESt auf Zin-	1.308,3	1.191,6	1.224,7	1.069,3
Summe	30.306,9	32.095,7	34.752,8	31.017,9

Quelle: Abgabenerfolg desBundes (UG16)

II. Prinzipien

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

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

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

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

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

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

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

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

(begünstigte Besteuerung von Lohn- und Kapitaleinkünften sowie von Grundstücksveräußerungsgewinnen, umfangreiche Verlustausgleichsverbote). Supranational lässt sich der Trend feststellen, dass der mobile Produktionsfaktor Kapital niedriger besteuert wird als der sich als immobil erweisende Produktionsfaktor Arbeit (→ dual income tax).

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

– Auf Grund des Leistungsfähigkeitsprinzips müssen alle Aufwendungen abziehbar sein, die für die Fristung der eigenen Existenz erforderlich sind bzw die für den Unterhalt der Familie aufgewendet werden müssen **(subjektives Nettoprinzip)**. Ersteres geschieht dadurch, dass ein Existenzminimum von der Einkommensteuer nicht erfasst wird (die Einkommensteuer für Einkünfte bis € 11.000,– beträgt null). Unterhaltslasten können in Österreich weitgehend nicht von der Einkommensteuerbemessungsgrundlage abgezogen werden (vgl § 20 Abs 1 Z 1 und § 34 Abs 7 EStG). Diese werden im EStG durch Tarifmaßnahmen (Absetzbeträge) bzw durch die Familienbeihilfe berücksichtigt. Von der Bemessungsgrundlage abzugsfähig sind jedoch in einem gewissen Umfang Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung (§ 34 Abs 8 EStG) sowie Kinderbetreuungskosten (§ 34 Abs 9 EStG) und ein Kinderfreibetrag iHv € 440,– (€ 300,– bei getrennter Inanspruchnahme durch die Eltern; § 106a EStG).

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

– Nach dem Prinzip der **Abschnittsbesteuerung** wird das Einkommen eines Kalenderjahres besteuert. Bei einem progressiven Steuertarif führt dies bezogen auf einen mehrere Perioden betreffenden Totalgewinn stets dann zu einer höheren Gesamtsteuerbelastung, wenn das Einkommen in den ein-

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

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

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

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

– **Negative Einkommensteuer:** Geht man davon aus, dass höhere Einkommen eine überdurchschnittliche Leistungsfähigkeit repräsentieren und daher progressiv besteuert werden sollen, dann liegt es nahe, bei sehr geringer Leistungsfähigkeit (sozialer Bedürftigkeit) Einkommensteuer zu erstatten. In Österreich geschieht das derzeit insoweit, als verschiedene Absetzbeträge auch dann gewährt werden (somit ausbezahlt werden), wenn der Betreffende gar keine Einkommensteuer zahlt (zB Alleinverdiener- oder Al-

leinerzieherabsetzbetrag) oder Werbungskosten (insb Sozialversicherungsbeiträge) rückerstattet werden (SV-Rückerstattung, § 33 Abs 8 EStG). Für den Bund ist die Rückerstattung von Einkommensteuer insofern von Vorteil, als dadurch automatisch auch die Länder und Gemeinden als am Ertrag der Einkommensteuer beteiligte Gebietskörperschaften einen Beitrag zu diesen (Transfer-)leistungen erbringen.

III. Persönliche Seite (§ 1 EStG)

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

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

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

Einen **gewöhnlichen Aufenthalt** hat jemand dort, „wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt“. Bei einem Aufenthalt von mehr als sechs Monaten besteht jedenfalls unbeschränkte Steuerpflicht (§ 26 Abs 2 BAO).

Abweichend von § 26 BAO bestimmt die **VO BGBl II 2003/528 über inländische Zweitwohnsitze**: Bei Abgabepflichtigen, deren Mittelpunkt der Lebens-

interessen sich länger als fünf Kalenderjahre im Ausland befindet, begründet eine inländische Wohnung nur in jenen Jahren einen Wohnsitz iSv § 1 EStG, in denen diese Wohnung allein oder gemeinsam mit anderen inländischen Wohnungen an mehr als 70 Tagen benutzt wird. Voraussetzung ist, dass ein Verzeichnis geführt wird, aus dem die Tage der inländischen Wohnungsbenutzung ersichtlich sind.

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

Beispiel:

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

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

Nach § 1 Abs 4 EStG können daher beschränkt steuerpflichtige Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der EU oder des EWR unter bestimmten Voraussetzungen (ua 90% der Einkünfte unterliegen der österreichischen Einkommensteuer) darauf optieren, hinsichtlich ihrer inländischen Einkünfte als unbeschränkt Steuerpflichtige behandelt zu werden. Infolgedessen stehen diesen

Personen dieselben (persönlichen) Vergünstigungen zu wie unbeschränkt steuerpflichtigen Personen.

Beispiele:

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

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

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

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

IV. Sachliche Seite (Steuergegenstand; § 2 EStG)

1. Einkünfte – Einkommen

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

Die sieben Einkunftsarten sind:

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

Terminologisch ist zu unterscheiden:

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

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

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

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

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

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

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

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

Beispiele:

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

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

Beispiele:

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

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

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

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

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

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

2. Zeitliche Zuordnung von Einkünften

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

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

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

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

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

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG bestehen hinsichtlich erhaltener und geleisteter Anzahlungen Wahlrechte in Bezug auf die zeitliche Zurechnung (die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten ist möglich). Vorauszah-

lungen von ua Beratungs-, Miet- oder Vermittlungskosten, die nicht lediglich das laufende und das folgende Jahr betreffen, sind jedenfalls gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung aufzuteilen (siehe § 4 Abs 6 EStG).

Beispiele:

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

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

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

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

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

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

3. Persönliche Zurechnung der Einkünfte

Die Einkünfte hat derjenige zu versteuern, der sie bezieht, dh den Tatbestand der Einkünfteerzielung setzt, und nicht derjenige, der letztlich die Einnahmen erhält (zB wenn der Arbeitgeber den Lohn des Arbeitnehmers auf Grund der

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

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

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

Beispiel:

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

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

dernd als Betriebsausgaben ansetzen darf. S hat seinerseits nur im Ausmaß des fremdüblichen Betrages Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Der darüber hinausgehende Betrag ist mangels Einkunftsquelleneigenschaft (Unterhaltsleistungen) nicht steuerbar.

Personen mit Einkünften, die dem Grenzsteuersatz in der Einkommensteuer unterliegen, haben in der Vergangenheit oftmals versucht, diese Einkünfte auf in ihrem Eigentum stehende Kapitalgesellschaften zu verlagern. Abseits des Thesaurierungseffektes (Körperschaftsgewinne unterliegen bis zu ihrer Ausschüttung nur der Körperschaftsteuer iHv 25 %) beträgt die kumulierte Steuerlast auf ausgeschüttete Körperschaftsgewinne nur 45,625 % (25 % KSt + 27,5 % KESt auf die Dividende) und ist damit deutlich niedriger als die Grenzbelastung von Einkünften in der Einkommensteuer (55 % ab einem Einkommen von € 1 Mio).

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

4. Steuerbefreiungen

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

Steuerbare Einkünfte können auf Grund gesetzlicher Anordnung von der Einkommensteuerpflicht befreit sein **(Steuerbefreiungen)**. Sie sind dann zwar steuerbar, aber **nicht steuerpflichtig**. Nach § 3 EStG sind ua befreit: bestimmte

Bezüge, Beihilfen und Subventionen aus öffentlichen Mitteln, bestimmte Einkünfte aus im Ausland verrichteten Tätigkeiten, bestimmte Zuwendungen seitens des Dienstgebers, ortsübliche Trinkgelder, Einkünfte von Aushilfskräften.

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

V. Die betrieblichen Einkunftsarten

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

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

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

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

Für nicht buchführungspflichtige Land- und Forstwirte gibt es umfangreiche Vereinfachungsnormen betreffend die Gewinnermittlung (Gewinnpauschalierung als Prozentsatz des Einheitswertes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes; § 17 Abs 4 und 5 EStG iVm VO BGBl II 125/2013).

2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG)

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

- Einkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer, schriftstellerischer, unterrichtender und erzieherischer Tätigkeit (zB auch Tanzschulen, Fahrschulen) sowie Stipendien für eine der genannten Tätigkeiten, wenn diese wirtschaftlich einen Einkommensersatz darstellen;
- Einkünfte aus der Berufstätigkeit als Ziviltechniker, Arzt, Tierarzt, Dentist, Rechtsanwalt, Patentanwalt, Notar, Wirtschaftstreuhänder, Unternehmensberater, Versicherungsmathematiker, Schiedsrichter im Schiedsgerichtsverfahren, Bildberichterstatter, Journalist, Dolmetscher, Übersetzer;
- Einkünfte von Psychologen, Hebammen sowie aus Tätigkeiten im Krankenpflegefachdienst, im physiotherapeutischen Dienst, im Diätdienst, im ergotherapeutischen Dienst sowie im logopädisch-phoniatrisch- audiologischen Dienst.

Alle diese Tätigkeiten müssen **selbständig**, dh nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt werden. Ein in einem Krankenhaus angestellter Arzt erzielt daher nicht Einkünfte aus selbständiger Arbeit, sondern Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Der Freiberufler darf sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedienen. Abgesehen vom Fall einer vorübergehenden Verhinderung muss er selbst auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig werden.

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

- Einkünften aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (zB Hausverwalter, aber auch Aufsichtsratsmitglied, Stiftungsvorstand, selbständige Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften);

- Gehältern, die Geschäftsführern von Kapitalgesellschaften, die zugleich zu mehr als 25% an der Gesellschaft beteiligt sind (wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer), für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Gesellschafter-Geschäftsführer mit geringerer Beteiligung beziehen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

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

3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG)

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

- selbständig (mit Unternehmerwagnis; nicht weisungsgebunden),
- nachhaltig (wiederholt oder länger andauernd, nicht nur gelegentlich),
- mit Gewinnerzielungsabsicht und
- unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, dh für einen unbestimmten Personenkreis ausgeübt wird und nicht eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit oder eine selbständige Arbeit darstellt, sofern sie über die bloße Verwaltung eigenen Vermögens hinausgeht.

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

Merkregel

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

VI. Gewinnermittlung (§§ 4–14 EStG)

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

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

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

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

Betriebsvermögensvergleich

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

Das Steuerrecht kennt zwei Arten der Gewinnermittlung durch doppelte Buchführung:

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

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

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

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

Gewerbetreibende, die aus der Rechnungslegungspflicht nach UGB herausfallen (zB wegen Unterschreitens der Umsatzgrenze), können auf die Beibehaltung der § 5-Gewinnermittlung optieren. Der Antrag kann im Zuge der Abgabe der Steuererklärung stets widerrufen werden (§ 5 Abs 2 EStG).

Beispiel:

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

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

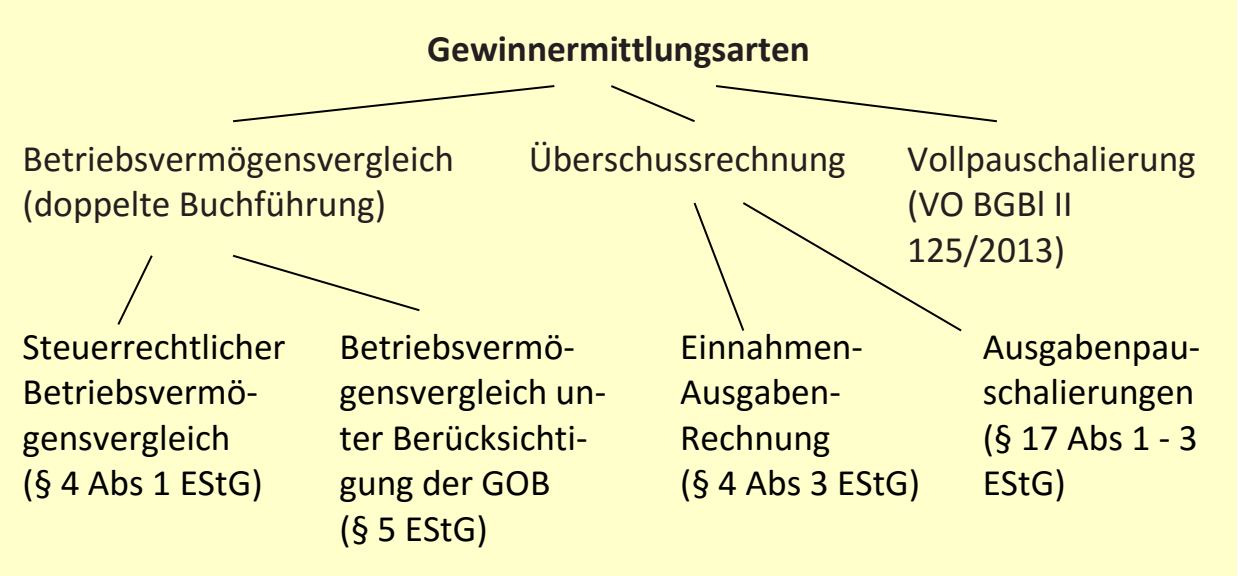
Steuerpflichtige, die nicht zur Buchführung verpflichtet sind, müssen ihren Gewinn durch eine Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben ermitteln (**Einnahmen-Ausgaben-Rechnung**; § 4 Abs 3 EStG), es sei denn, sie führen freiwillig Bücher.

Einnahmen-Ausgaben-Rechnung

	Betriebseinnahmen
–	Betriebsausgaben
=	Gewinn/Verlust

Gewerbetreibende und Selbständige können im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach Maßgabe des § 17 EStG und den dazu ergangenen Verordnungen ihre Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz ermitteln (VO BGBl 1990/55 für nichtbuchführende Gewerbetreibende, VO BGBl II 2012/488 für das Gaststättengewerbe, VO BGBl II 1999/228 für den Lebensmittelhandel, VO BGBl II 1999/229 für Drogisten, VO BGBl II 2000/95 für Handelsvertreter, VO BGBl II 2000/417 für Künstler und Schriftsteller).

Für kleinere land- und forstwirtschaftliche Betriebe ist eine Gewinnpauschalierung anhand der Einheitswerte vorgesehen (Vollpauschalierung, § 17 EStG iVm VO BGBl II 2013/125).



2. Steuerrechtliche Buchführungspflicht

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

Zur Führung von Büchern sind verpflichtet:

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

– Unternehmer für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder einen land- und forstwirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 31 BAO), dessen Umsätze in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren jeweils

  - € 550.000,– überstiegen haben (ab 2015, somit müssen die Umsätze für die Jahre 2013 und 2014 den Grenzwert überschritten haben; zuvor lag der Grenzwert bei € 400.000,–), oder

- dessen (Einheits-)Wert zum 1. Jänner eines Jahres € 150.000,– überstiegen hat (§ 125 BAO).

Umsätze sind solche nach dem UStG zuzüglich Auslandsumsätze, ausgenommen Umsätze, die nicht unmittelbar dem Betriebszweck dienen.

Nach § 189 UGB sind zur Rechnungslegung verpflichtet:

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

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

Ausnahmen:

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

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

Land- und Forstwirte sind nach dem UGB nicht rechnungslegungspflichtig. Sie sind für Zwecke der Einkommensteuer zur Buchführung verpflichtet, wenn sie die Buchführungsgrenzen des § 125 BAO überschreiten. Bei **Personen mit Einkünften nach § 22 EStG** ist zu unterscheiden: Angehörige der freien Berufe (zB Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder, Notare) sind weder nach dem UGB

rechnungslegungspflichtig, noch nach § 125 BAO buchführungspflichtig. Sie können ihren Gewinn stets durch eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs 3 EStG) ermitteln. Eine Gewinnermittlung durch doppelte Buchführung (§ 4 Abs 1 EStG) ist freiwillig möglich. Andere Personen mit Einkünften nach § 22 EStG können nach dem UGB rechnungslegungspflichtig sein und sind dann gem § 124 BAO zur Buchführung (§ 4 Abs 1 EStG) verpflichtet.

Überblick über die steuerrechtlichen Buchführungspflichten

	Gewinnermittlung nach		
Einkunftsart	**§ 4 Abs 3**	**§ 4 Abs 1**	**§ 5 Abs 1**
§ 21 EStG	Bei Unterschreiten der Grenzen des § 125 BAO	Bei Überschreiten der Grenzen des § 125 BAO oder freiwillig	–
§ 22 EStG freie Berufe oder keine Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB	E-A-R	Freiwillig	–
§ 22 EStG sonstige selbständige Arbeit und Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB	–	Verpflichtend (§ 124 BAO)	–

	Gewinnermittlungsart nach		
Einkunftsart	**§ 4 Abs 3**	**§ 4 Abs 1**	**§ 5 Abs 1**
§ 23 EStG keine Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB	E-A-R	Freiwillig	Freiwillig, wenn bereits einmal eine Gewinnermittlungspflicht nach § 5 Abs 1 EStG bestand und ein Antrag nach § 5 Abs 2 EStG gestellt wird.
§ 23 EStG Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB	–	–	Verpflichtend (§ 124 BAO)

3. Die Begriffe aus der Gewinnermittlung

3.1. Betriebsvermögen – Privatvermögen

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

Das **Betriebsvermögen** umfasst alle positiven und negativen Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb des Steuerpflichtigen dienen und in dessen (wirtschaftlichem) Eigentum stehen. **Wirtschaftsgüter** sind im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbare Güter jeder Art, nicht bloß Sachen (körperliche Gegenstände), sondern auch rechtliche und tatsächliche Zustände. Selbständige Bewertungsfähigkeit wird angenommen, wenn im

Rahmen des Gesamtkaufpreises des Unternehmens ein besonderes Entgelt angesetzt zu werden pflegt.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nach § 4a EStG können Spenden (Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen) an bestimmte begünstigte Einrichtungen zu begünstigten Zwecken bis zu einem Umfang von 10% des Gewinnes vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages als Betriebsausgaben abgezogen werden. Begünstigte Einrichtungen sind im Wesentlichen bestimmte Einrichtungen der öffentlichen Hand (zB Universitäten, Akademie der Wissenschaften) sowie gemeinnützige oder mildtätige Körperschaften (§ 4a Abs 3–6 EStG). Das Finanzamt Wien 1/23 führt eine Liste der begünstigten gemeinnützigen oder mildtätigen Körperschaften, die auf der Website des BMF abrufbar ist (Liste der begünstigten Spendenempfänger). Als begünstigte Zwecke nennt das Gesetz Forschung und Erwachsenenbildung, Leitung von öffentlichen Museen, mildtätige Zwecke, Entwicklungs- und Katastrophenhilfe, Umwelt-, Natur- und Artenschutz, Unterhalt eines behördlich genehmigten Tierheims sowie die Tätigkeiten der freiwilligen Feuerwehren und Landesfeuerwehrverbände (§ 4a Abs 2 EStG).

Als Betriebsausgaben sind weiters abzugsfähig Zuwendungen zur ertragsbringenden Vermögensaussattung von gemeinnützigen Privatstiftungen oder vergleichbaren Vermögensmassen (Stiftungen), die begünstigte Zwecke iSd § 4a Abs 2 EStG verfolgen, bis zu einen Höchstbetrag von € 500.000,– unter im EStG näher bestimmten Voraussetzungen (§ 4b EStG).

- **Nicht abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben**

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

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

– Aufwendungen oder Ausgaben für die **Lebensführung**, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich

bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (zB Golfklubbeitrag eines Steuerberaters).

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

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

  - **Nächtigung**: nachgewiesene Kosten (lt Rechnung) oder pauschales Nächtigungsgeld iHv € 15,–.

Hinweis:

Steht die Nächtigung im Zusammenhang mit einer Aus- oder Fortbildungsmaßnahme des Steuerpflichtigen, können Nächtigungskosten höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs 7 der Reisegebührenvorschrift 1955 abgezogen werden (dies sind derzeit € 105,– für Nächtigungen im Inland; § 4 Abs 4 Z 7 EStG).

  - **Verpflegung**: pauschales Tagesgeld iHv € 26,40 (niemals in Höhe der Restaurantrechnungen!). Das pauschale Tagesgeld steht jedoch nur dann zu, wenn die Reise mit einer Nächtigung verbunden ist. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Dauert eine Reise länger als 3 Stunden, kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel angesetzt werden.
  - **Fahrtspesen**: in voller Höhe; bei Fahrten mit dem Privat-Pkw: € 0,42 pro km; zusätzlich € 0,05 je Mitfahrer (Kilometergeld).
  - Vergütet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Reisekosten für **dienstliche Reisen**, so ist der Aufwand beim Arbeitgeber eine Betriebsausgabe. Beim Arbeitnehmer stellen diese Vergütungen keine Einkünfte dar, soweit sie die oben angeführten Beträge nicht übersteigen (§ 26 Z 4 EStG).

- Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes **Arbeitszimmer**, sofern dieses nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet.
- Repräsentationsaufwand (zB Einladung eines Geschäftsfreundes zum Opernball); **Geschäftsessen** sind grundsätzlich Repräsentationsaufwand (dh nicht abzugsfähig); sind sie rein beruflich veranlasst (dh sie dienen der Werbung, die berufliche Veranlassung überwiegt weitaus), sind sie derzeit zur Hälfte abzugsfähig.
- Rentenzahlungen auf Grund einer **Unterhaltsrente**.
- Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist; **Strafen und Geldbußen**, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder den Organen der Europäischen Union verhängt werden; Verbandsgeldbußen nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz; Abgabenerhöhungen nach dem Finanzstrafgesetz; Leistungen aus Anlass eines Rücktrittes von der Verfolgung nach der Strafprozessordnung oder dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (Diversion).
- **Personensteuern** (zB Einkommensteuer, Erbschaftssteuer), die anlässlich einer unentgeltlichen Grundstücksübertragung anfallende Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühren und andere Nebenkosten.
- **Geschäftsführerbezüge** (Angestelltenbezüge), soweit diese den Betrag von € 500.000,– pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigen (zur Verfassungsmäßigkeit der Regelung siehe VfGH 9.12.2014, G 136/2014, G 166/2014, G 186/2014, VfSlg 19.933).
- **Entgelte für Bauleistungen**, die den Betrag von € 500,- übersteigen und bar geleistet werden.
- Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerbaren Einnahmen oder Einkünften, auf die der **besondere Steuersatz** gem § 27a Abs 1 oder § 30a EStG anwendbar ist, in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (§ 20 Abs 2 EStG).

Problematische Betriebsausgaben:

- **Spenden** außerhalb des Anwendungsbereichs von § 4a EStG und **Sponsorbeiträge** sind nur abzugsfähig, wenn eine betriebliche Veranlassung bzw eine hinreichende Gegenleistung gegeben ist.
- **Vergütungen an Angehörige** werden steuerrechtlich nur anerkannt, wenn ihnen eine klare, nach außen in Erscheinung tretende Vereinbarung zugrunde liegt, die einem Fremdvergleich standhält (siehe bereits IV.3.).
- Aufwendungen für **Studien- und Kongressreisen** werden nur bei berufsspezifischem Programm anerkannt, das dem zeitlichen Ausmaß der gewöhnlichen Arbeitszeit entspricht. Nach der Rechtsprechung sind bei Reisen mit klar abgrenzbarem betrieblichen und privaten Reiseteil die Reise- und Fahrtkosten hinsichtlich des betrieblich veranlassten Reiseteils grundsätzlich abzugsfähig (VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197; VwGH 27.1.2011, 2010/15/0043).

Beispiele:

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

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

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

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

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

hörigen Steuer und sind daher nicht abzugsfähig.

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

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

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

Kleidung, die nicht absolut berufsspezifisch ist (zB Overall eines Malers, Kochmütze, Talar eines Richters), zählt zu den Kosten der privaten Lebensführung und ist daher nicht abzugsfähig.

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

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

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

Nach § 20 Abs 1 Z 1 EStG sind für den Haushalt aufgewendete Beträge nicht abzugsfähig (betrifft Haushaltshilfe). Auch die Erziehung von Kindern ist der Privatsphäre zuzuordnen. Nach der Rsp sind daher auch die Kosten für eine Haushaltshilfe selbst dann nicht als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie notwendig sind, um einer Erwerbstätigkeit nachzugehen (VwGH 21.9.2005, 2002/13/0002). Alleinerzieher/innen können Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung absetzen; seit 2009 können alle Steuerpflichtigen Kinderbetreuungskosten für Kinder, die das 10. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, unter bestimmten Voraussetzungen bis zu einem Betrag von € 2.300,– pro Kind als außergewöhnliche Belastung absetzen (§ 34 Abs 9 EStG).

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

Der Aufwand für die Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern, und zwar sowohl des Anlage- als idR auch des Umlaufvermögens, stellt als solches keine gewinnmindernde Betriebsausgabe dar. Die angeschafften oder selbst hergestellten Wirtschaftsgüter sind zu aktivieren (Ausweis auf der Aktivseite der Bilanz). Die Anschaffung bzw Herstellung von Wirtschaftsgütern führt nur zu einer **Vermögensumschichtung** (zB die Zahlungsmittel werden weniger, dafür steigt das Anlage- oder Umlaufvermögen). Als Betriebsausgabe und damit gewinnmindernd zu berücksichtigen ist hingegen der Verbrauch des Umlaufvermögens (zB der Handelswareneinsatz) bzw jene Wertminderung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die sich aus der Nutzung der Anlagegüter ergibt. Eine Ausnahme stellen Aufwendungen für **selbst geschaffene unkörperliche Wirtschaftsgüter** (zB Erfindungen, Rezepturen) dar. Diese dürfen **nicht aktiviert** werden (§ 4 Abs 1 EStG), sie mindern als Betriebsausgabe folglich sofort den Gewinn; das gilt auch für den selbst geschaffenen Firmenwert.

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

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

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

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

Wurde ein Wirtschaftsgut entgeltlich erworben, so sind für die Berechnung der AfA die **Anschaffungskosten** heranzuziehen. Als Anschaffungskosten bezeichnet man jene Aufwendungen, die geleistet werden, um ein (fremdes)

Wirtschaftsgut zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (§ 203 Abs 2 UGB). Auch die Nebenkosten, wie zB Transport-, Montage- oder Vertragserrichtungskosten, oder nachträgliche Anschaffungskosten (zB Kosten für einen Rechtsstreit über das Eigentum) zählen zu den Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzuziehen. Die Umsatzsteuer ist nicht Teil der Anschaffungskosten, wenn sie als Vorsteuer abzugsfähig ist (§ 6 Z 11 EStG).

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

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

Bei betrieblich genutzten Gebäuden können gem § 8 Abs 1 EStG ohne Nachweis der Nutzugsdauer 2,5% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (1,5% bei für Wohnzwecke überlassenen Gebäuden) als AfA angesetzt werden. Der Steuerpflichtige hat jedoch die Möglichkeit, eine kürzere Nutzungsdauer nachzuweisen (→ **widerlegbare Vermutung**).

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

Betragen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes des abnutzbaren Anlagevermögens nicht mehr als € 400,–, so können sie sofort als Betriebsausgabe abgesetzt werden (**geringwertiges Wirtschaftsgut**; § 13 EStG, § 204 Abs 1a UGB). Die € 400,– verstehen sich ohne USt, wenn ein Recht zum Vorsteuerabzug besteht. Wirtschaftsgüter, die aus Teilen bestehen, sind als Einheit aufzufassen, wenn sie nach ihrem wirtschaftlichen Zweck oder nach der Verkehrsauffassung eine Einheit bilden (zB einheitliche Möbelgarnitur, Bestuhlung eines Theaters). Alternativ zur Sofortabschreibung ist auch bei geringwertigen Wirtschaftsgütern eine Abschreibung über die Nutzungsdauer im Wege der AfA zulässig.

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

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

Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlassten Minderungen des Betriebsvermögens (zB die Verwendung von Bargeld, Waren, Erzeugnissen, Leistungen etc für private Zwecke). Entnahmen können durch die endgültige Überführung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens in das Privatvermögen (zB der Elektrohändler schenkt seiner Tochter zur Hochzeit eine neue Waschmaschine aus seinem Betrieb) ebenso verwirklicht werden, wie durch die vorübergehende private Nutzung von Betriebsvermögen (zB der zum Betriebsvermögen gehörende PKW wird zu 30% auch privat genutzt). Da Entnahmen den Gewinn nicht mindern dürfen, muss der Wert der Entnahme dem Gewinn wieder hinzugerechnet werden.

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

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

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

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

Beachte!

Die Begriffe Entnahmen/Betriebsausgaben bzw Einlagen/Betriebseinnahmen sind komplementär. Erfährt das Vermögen eines Betriebes eine Erhöhung, ist zu fragen, ob diese Vermögensmehrung eine betriebliche oder eine private Ursache hat. Im ersten Fall liegt eine (grundsätzlich steuerpflichtige) Betriebseinnahme vor, im zweiten Fall eine grundsätzlich steuerneutrale Einlage. Wird das Betriebsvermögen gemindert, so ist ebenfalls zu fragen, ob dies eine betriebliche Ursache hat oder nicht. Im ersten Fall liegt eine grundsätzlich abzugsfähige Betriebsausgabe vor, im zweiten Fall eine grundsätzlich nicht abzugsfähige Entnahme, die unter Umständen zur Aufdeckung stiller Reserven führt.

Beispiele:

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

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

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

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

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

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

4. Gewinnermittlung durch Bilanzierung

4.1. Das System der doppelten Buchführung

Die Gewinnermittlung durch Bilanzierung beruht auf dem System der doppelten Buchführung. In der doppelten Buchführung werden das Vermögen, die Schulden, das Eigenkapital und deren Veränderungen sowie der Aufwand und

die Erträge erfasst. Seinen Namen bekam dieses Buchhaltungssystem dadurch, dass zur Ermöglichung einer besseren Kontrolle jeder Betrag doppelt verbucht wird, jeder Geschäftsfall doppelt aufgezeichnet wird und der Erfolg auf zweifache Weise ermittelt wird:

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

4.2. Inventar, Inventur, Eröffnungsbilanz und Jahresabschluss

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

Zum Schluss des Geschäftsjahres, das 12 Monate nicht überschreiten darf, hat der Unternehmer abermals mittels Inventur ein Inventar aufzustellen und einen Jahresabschluss zu erstellen. Der Jahresabschluss besteht aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung; er ist in Euro und in deutscher Sprache aufzustellen (§§ 191 und 193 UGB).

4.3. Begriff und Gliederung der Bilanz

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4.4. Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung

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

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

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

- Bildung von Rückstellungen
- Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten

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

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

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

Beispiel:

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

Die Anschaffung des Schreibtisches im Jahr 01 hat keine Auswirkungen auf den Gewinn des Antiquitätenhändlers. Bei der Anschaffung handelt es sich bloß um eine Vermögensumschichtung. Mit Abschluss des Kaufvertrages und

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

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

4.5. Rückstellungen

In der Bilanz werden unter den Passiva nicht nur Verbindlichkeiten ausgewiesen, sondern auch **Rückstellungen** für ungewisse Verbindlichkeiten sowie Verluste aus schwebenden Geschäften, die in späteren Perioden zu Zahlungen führen, deren wirtschaftliche Ursache aber im laufenden Wirtschaftsjahr liegt (§ 198 Abs 8 UGB, § 9 EStG).

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

Beispiel:

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

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

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

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

Unternehmer, die nach dem UGB zur Rechnungslegung verpflichtet sind, sind zur Bildung von **Rückstellungen** verpflichtet. Rückstellungen sind in der Unternehmensbilanz mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen, der bestmöglich zu schätzen ist. Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind mit einem marktüblichen Zinssatz abzuzinsen (§ 211 UGB). Auf Grund des Maßgeblichkeitsprinzips (§ 5 Abs 1 EStG) wirkt sich die Dotierung der Rückstellungen auch auf den steuerrechtlichen Gewinn aus. Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs 1 EStG ermitteln, haben hinsichtlich der Bildung von Rückstellungen ein Wahlrecht.

Das Steuerrecht enthält in den §§ 9 und 14 EStG eine Reihe zwingender Regelungen, die den steuerrechtlichen Ansatz von Rückstellungen gegenüber dem unternehmensrechtlichen Ansatz einschränken.

- So dürfen Rückstellungen **nicht pauschal** gebildet werden. Es müssen vielmehr konkrete Umstände nachgewiesen werden, nach denen im jeweiligen

Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit **ernsthaft** zu rechnen ist.

– Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als 12 Monaten (ausgenommen Pensions- und Abfertigungsrückstellungen) sind für steuerliche Zwecke zwingend mit einem Zinssatz von 3,5% abzuzinsen (§ 9 Abs 5 EStG).

Auch für rechtsverbindlich zugesicherte (Betriebs-)**Pensionen** und künftige gesetzliche oder kollektivvertragliche **Abfertigungen** können Rückstellungen gebildet werden. Die steuerrechtlichen Details dazu enthält § 14 EStG. Wirtschaftlich gesehen bilden Abfertigungen und Betriebspensionen einen Aufwand, der den Perioden zuzurechnen ist, in denen die Arbeitnehmer im Unternehmen aktiv tätig sind.

4.6. Rechnungsabgrenzungsposten

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

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

ge- oder Umlaufvermögens sind unter der jeweiligen Vermögensposition in der Bilanz auszuweisen. Erhaltene Anzahlungen auf eigene Warenlieferungen sind unter den Verbindlichkeiten auf der Passivseite der Bilanz auszuweisen (vgl Bilanzgliederungsschema des § 224 Abs 2 UGB).

Beispiele:

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

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

2. Der Stromlieferant Moritz (ebenfalls ein rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender) erhält von einem Kunden die Anzahlungen für die Stromlieferungen der Monate Jänner bis April 02 bereits im November 01.

   Hier ist wiederum ein Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden. Dieser ist hier allerdings auf der Passivseite auszuweisen, um zu verhindern, dass eine im Jahr 01 zugeflossene Einnahme, die eigentlich in das Jahr 02 gehört, im Jahr 01 gewinnwirksam wird.

4.7. Bilanzänderungen und Bilanzberichtigungen

Bis zum Einreichen beim Finanzamt kann die Bilanz durch den Steuerpflichtigen jederzeit geändert werden. Nach dem Einreichen beim Finanzamt muss unterschieden werden, ob eine Bilanzberichtigung oder eine Bilanzänderung vorliegt.

Unter **Bilanzänderung** versteht man das Ersetzen des gewählten, zulässigen Bilanzansatzes durch einen anderen, ebenfalls zulässigen Bilanzansatz. Eine Änderung der Vermögensbilanz ist nur mit Zustimmung des Finanzamts zulässig. Die Zustimmung ist zu erteilen, wenn die Änderung wirtschaftlich begründet ist (§ 4 Abs 2 Z 1 EStG). Bilanzänderungen wirken sich nur für jenes Wirtschaftsjahr aus, für das die Änderung vorgenommen wird.

Unter **Bilanzberichtigung** versteht man die Berichtigung eines in der Bilanz vorhandenen, unrichtigen und daher unzulässigen Bilanzansatzes durch einen zulässigen Bilanzansatz, die Aufnahme eines fehlenden (zwingend aufzunehmenden) Bilanzansatzes, oder das Ausscheiden eines unzulässigen Bilanzansatzes.

Eine Bilanzberichtigung ist **zwingend** in jedem Stadium des Besteuerungsverfahrens – ggf auch von Amts wegen – bei einem Verstoß gegen die allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (zB Bilanzwahrheit, Bilanzvollständigkeit, Bewertungsstetigkeit) oder gegen zwingende Gewinnermittlungsvorschriften des EStG vorzunehmen. Bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG ist eine Bilanzberichtigung überdies bei einem Verstoß gegen zwingende unternehmensrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (zB Niederstwertprinzip) durchzuführen, sofern nicht zwingende abweichende Vorschriften des EStG bestehen.

Beispiele für gebotene Bilanzberichtigungen (vgl EStR 2000, Rz 643):

- Nachholung einer gebotenen Aktivierung
- Berücksichtigung bisher nicht bilanzierter betrieblicher Verbindlichkeiten
- Berichtigung einer unrichtig angesetzten Betriebsschuld, Vornahme unterlassener AfA bzw Korrektur von zu geringer oder überhöhter AfA
- Herausnahme notwendigen Privatvermögens aus der Bilanz oder Einbeziehung notwendigen Betriebsvermögens in die Bilanz
- Rückgängigmachung der Aktivierung von Erhaltungsaufwand.

Ein unrichtiger Bilanzansatz ist bis zum Jahr des erstmaligen fehlerhaften Ausweises zurück zu berichtigen und zwar grundsätzlich mit Wirkung für jene Perioden, in denen sich ein richtiger Bilanzansatz ausgewirkt hätte (Grundsatz der periodenrichtigen Besteuerung).

Damit nicht die Verjährung von Abgaben der Durchsetzung dieser Anforderungen entgegensteht und es zu einer richtigen Totalgewinnbesteuerung kommt, sieht § 4 Abs 2 Z 2 EStG vor, dass von Amts wegen oder auf Antrag eine

Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- oder Abschlägen vorgenommen werden kann. Die Fehlerberichtigung ist im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum insoweit durchzuführen, als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen hat.

Die Nichtberücksichtigung von Zu- oder Abschlägen gilt als offensichtliche Unrichtigkeit iSd § 293b BAO. Nach § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung beruht. Die Bestimmung ermöglicht eine teilweise Durchbrechung bereits rechtskräftiger Bescheide (siehe dazu J.VII.2.).

Für die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sowie die Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gilt § 4 Abs 2 EStG entsprechend.

Beispiele (vgl EStR Rz 652d):

1. Im verjährten Jahr 01 wurde Herstellungsaufwand von € 300.000,– (Nutzungsdauer 10 Jahre) sofort abgesetzt.

   Die Bilanzberichtigung erfordert die Aktivierung des Herstellungsaufwands in 01 und eine Fortentwicklung des Buchwerts unter Berücksichtigung einer AfA von € 30.000,– pro Wirtschaftsjahr. Im ersten noch nicht verjährten Jahr 04 beträgt der Buchwert in der Eröffnungsbilanz daher € 210.000,–; die AfA des Jahres 04 beträgt € 30.000,– und der Buchwert in der Schlussbilanz € 180.000,–. Zusätzlich ist im Jahr 04 ein Gewinnzuschlag von € 210.000,– (300.000 – 3 x 30.000) anzusetzen, sodass nach der Veranlagung des Jahres 04 in Summe € 120.000,– aufwandswirksam berücksichtigt worden sind.

2. Ein Wirtschaftsgut wurde im Jahr 01 um € 100.000,– angeschafft und unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von 10 Jahren abgeschrieben. Richtig wäre der Ansatz einer Nutzungsdauer von 5 Jahren.

   Im ersten nicht verjährten Veranlagungsjahr 06 steht das Wirtschaftsgut mit einem Buchwert von € 50.000,– in der Eröffnungsbilanz. Die Bilanzberichtigung führt zu einem Buchwertansatz in Höhe des Erinnerungswertes

von € 1,– in der Eröffnungsbilanz 06. Durch einen Abschlag von € 49.999,– wird die AfA betreffend den verjährten Zeitraum korrigiert.

3. Im verjährten Jahr 01 wäre nach § 198 Abs 8 UGB eine Rückstellung anzusetzen gewesen, der Steuerpflichtige hat sie jedoch

   a) überhaupt nicht angesetzt,

   b) erst im Jahr 05 angesetzt.

   Der Rückstellungsgrund ist nach wie vor aufrecht.

   In beiden Fällen ist die Rückstellung im Rahmen der Bilanzberichtigung für das Jahr 01 einzustellen und gegebenenfalls fortzuentwickeln. Die Rückstellung ist somit im ersten noch nicht verjährten Jahr 04 in zutreffender Höhe in der Eröffnungsbilanz ausgewiesen. Gleichzeitig ist in 04 ein Abschlag unter Beachtung von § 9 EStG vorzunehmen.

   Im Fall b) ist zusätzlich die unrichtige Rückstellungsdotierung in 05 gewinnerhöhend zu korrigieren.

5. Bewertung

5.1. Allgemeines

Die Gewinnermittlung durch Vergleich des Betriebsreinvermögens am Schluss des Wirtschaftsjahres mit dem Betriebsreinvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres schafft die Notwendigkeit, jeweils zum Bilanzstichtag eine Vermögensaufstellung zu machen (Inventar) und das darin angeführte Vermögen zu bewerten. Die Bewertung des Vermögens und damit die in den Gesetzen enthaltenen Bewertungsvorschriften beeinflussen unmittelbar die Höhe des Gewinns.

Das Einkommensteuerrecht enthält in § 6 EStG für Zwecke der Gewinnermittlung eigene Bewertungsvorschriften. Bei rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden gelten darüber hinaus wegen des Maßgeblichkeitsprinzips (§ 5 Abs 1 EStG) die unternehmensrechtlichen Bewertungsvorschriften

(§§ 201–211 UGB). Zwingende steuerrechtliche Bewertungsvorschriften gehen allerdings den unternehmensrechtlichen Bestimmungen vor.

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

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

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

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

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

Zulässig ist jedoch eine Sammelbewertung gleichartiger Wirtschaftsgüter (zB Gegenstände des Finanzanlagevermögens oder des Vorratsvermögens, Bewertung bei schwankenden Anschaffungskosten mit dem gewogenen Durch-

schnittspreis). Zulässig ist auch die sog **Festwertmethode** für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.

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

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

Vorsichtsprinzip: Auf Grund der kaufmännischen Vorsicht dürfen noch nicht realisierte Gewinne nicht ausgewiesen werden (Verbot des Ausweises nicht realisierter Gewinne; **Realisationsprinzip**; § 201 Abs 2 Z 4 UGB). Bei Lieferungen und Dienstleistungen ist der Gewinn realisiert, wenn der Steuerpflichtige seine Leistung erbracht hat (und damit seinen Anspruch auf die Gegenleistung erworben hat; in diesem Moment ist daher die Forderung auszuweisen). Wirtschaftsgüter dürfen in der Bilanz maximal mit ihren (fortgeschriebenen) Anschaffungskosten ausgewiesen werden (**Anschaffungskostenprinzip**). Wertsteigerungen (mit Ausnahme von Wertaufholungen bis zu den historischen Anschaffungskosten) beeinflussen solange den Gewinn nicht, bis das Wirtschaftsgut veräußert wird. Dagegen mindern Verluste das Vermögen auch dann, wenn sie noch nicht realisiert sind. Drohenden Verpflichtungen und Verlusten aus schwebenden Geschäften ist durch Bildung einer Rückstellung Rechnung zu tragen; Wertverluste des Betriebsvermögens sind – nach Maßgabe der §§ 204, 207, 211 UGB bzw des § 6 EStG – auszuweisen (außerplanmäßige Abschreibung, Teilwertabschreibung). Wegen der gegensätzlichen Behandlung der nicht realisierten Verluste und nicht realisierten Gewinne spricht man hier auch vom

Imparitätsprinzip. Die imparitätische Behandlung von Gewinnen und Verlusten ist aber einheitlich auf das Vorsichtsprinzip zurückzuführen.

Beispiel:

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

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

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

5.3. Bewertungsmaßstäbe

Anschaffungskosten (§ 203 Abs 1 und 2 UGB): Die Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten (zB Montage-, Vertragserrichtungskosten und Grunderwerbsteuer) sowie die nachträglichen Anschaffungskosten (vgl § 203 Abs 2 UGB). Finanzierungsaufwendungen zählen grundsätzlich nicht zu den Anschaffungskosten. Wenn die im Kaufpreis und in den Nebenkosten enthaltene Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehbar ist, zählt sie nicht zu den Anschaffungskosten (§ 6 Z 11 EStG).

Herstellungskosten (§ 203 Abs 3 und 4 UGB, § 6 Z 2 lit a EStG): Herstellungskosten sind jene Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Die Herstellungskosten sind die auf die Herstellung eines Wirtschaftsgutes entfallenden Selbstkosten (Materialkosten, Fertigungslöhne sowie fixe oder variable Material- und Fertigungsgemeinkosten, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen). Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung von Gegenständen des Anlage- oder des Umlaufvermögens verwendet wird, dürfen im Rahmen der Herstellungskosten angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen (Wahlrecht). Kosten der allgemeinen Verwaltung und des Vertriebes dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden (§ 203 Abs 3 UGB; eine Ausnahme dazu normiert § 206 Abs 3 UGB).

Beizulegender Wert (§ 189a Z 3 UGB) = Teilwert (§ 6 Z 1 EStG): der Betrag, den der Erwerber des gesamten Unternehmens (stre: ganzen Betriebes) im Rahmen des Gesamtkaufpreises für den betreffenden Vermögensgegenstand oder die betreffende Schuld (stre: das einzelne Wirtschaftsgut) ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt (→ **Going-concern-Prinzip**). Auf Grund dieser Definition orientiert sich der Teilwert idR an den Wiederbeschaffungskosten (am Einkaufspreis).

Beizulegender Zeitwert (§ 189a Z 4 UGB): der Börsenkurs oder Marktwert. Der beizulegende Zeitwert kommt im Unternehmensrecht bei der Bewertung von Finanzinstrumenten und beim Umlaufvermögen zur Anwendung. Es handelt sich dabei um den Verkehrswert. Sofern im Unternehmensrecht eine außerplanmäßige Abschreibung auf den beizulegenden Zeitwert vorzunehmen ist, kommt es im Steuerrecht zu einer Teilwertabschreibung im selben Ausmaß.

Fremdvergleichswert (§ 6 Z 6 EStG): Verbringt ein Steuerpflichtiger Wirtschaftsgüter von einer inländischen in eine ausländische Betriebsstätte oder werden Betriebsstätten ins Ausland verlegt, sind die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die im Falle einer Lieferung an einen vom Steuerpflichtigen völlig unabhängigen Betrieb angesetzt worden wären. Dies gilt sinngemäß für sonstige Leistungen. Auch bei grenzüberschreitenden Rechtsbeziehungen zwi-

schen Konzerngesellschaften kommt der Fremdvergleichswert als Bewertungsmaßstab zur Anwendung.

Gemeiner Wert (§ 10 BewG): Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Einzelveräußerung des Wirtschaftsgutes zu erzielen wäre. Der gemeine Wert ist stets dann anzusetzen, wenn in den Abgabegesetzen nichts Abweichendes geregelt ist.

5.4. Die einkommensteuerrechtlichen Bewertungsvorschriften

Die Bewertung von Wirtschaftsgütern für Zwecke der Gewinnermittlung ist weitestgehend in § 6 EStG geregelt. Ergänzende Bewertungsvorschriften im Zusammenhang mit der Aufgabe eines Betriebes befinden sich in § 24 EStG.

Abnutzbares Anlagevermögen ist zum Bilanzstichtag mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AHK) vermindert um die Absetzung für Abnutzung (AfA) anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden; es besteht also steuerrechtlich ein **Wahlrecht** zwischen den fortgeschriebenen Anschaffungs- und Herstellungskosten und dem niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 1 EStG). Wurde ein niedrigerer Teilwert angesetzt und steigt dieser in einer späteren Periode wieder, so ist eine Aufwertung grundsätzlich unzulässig (sog **uneingeschränkter Wertzusammenhang**; § 6 Z 1 letzter Satz EStG).

Nicht abnutzbares Anlagevermögen, Umlaufvermögen und Forderungen sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden (§ 6 Z 2 lit a EStG; steuerrechtliches Wahlrecht). Anders als beim abnutzbaren Anlagevermögen sind beim nicht abnutzbaren Anlagevermögen und beim Umlaufvermögen Zuschreibungen auch über den letzten Bilanzansatz hinaus, jedoch maximal bis zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zulässig (eingeschränkter Wertzusammenhang; § 6 Z 2 lit a EStG).

Verbindlichkeiten sind mit den „Anschaffungskosten“ (Nennwert) zu bewerten. Eine Verbindlichkeit darf erst dann aus der Bilanz ausgeschieden werden, wenn sie getilgt oder erlassen worden ist. Dass mit der Einziehung der Schuld nicht mehr gerechnet wird, reicht allein für eine Abwertung oder Ausbuchung

nicht aus (§ 6 Z 3 EStG). Ein **höherer Teilwert** (zB durch Kurssteigerungen bei Fremdwährungsverbindlichkeiten) **darf** steuerrechtlich angesetzt werden. Ein unter den Anschaffungskosten liegender Teilwert (etwa infolge eines Kursverfalls bei Fremdwährungsverbindlichkeiten) darf nicht angesetzt werden. Dies folgt aus dem allgemeinen Grundsatz, dass nicht realisierte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen (Vorsichtsprinzip).

Entnahmen und **Einlagen** sind grundsätzlich mit dem Teilwert zu bewerten (§ 6 Z 4 und 5 EStG; siehe dazu bereits oben VI.3.4.).

Beim **Tausch von Wirtschaftsgütern** liegen jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes ist jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen. Die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft gilt als Tausch (§ 6 Z 14 EStG).

Beispiel:

Der nach UGB rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende G bringt ein Betriebsgrundstück (Buchwert € 300.000,–; gemeiner Wert € 500.000,–) in die A-GmbH ein und erhält als Gegenleistung dafür Anteilsrechte an der GmbH.

Die Einbringung in eine Gesellschaft gilt als Tausch und ist somit ein entgeltliches Rechtsgeschäft. Der Veräußerungsgewinn für das Grundstück beträgt € 200.000,– (Differenz zwischen gemeinem Wert und Buchwert des Grundstücks), er ist im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern. Die Anschaffungskosten für die GmbH-Beteiligung betragen € 500.000,– (= gemeiner Wert des Grundstücks). Mit diesem Wert ist die Beteiligung im Anlagevermögen des Betriebes auszuweisen. Der Buchwert der Beteiligung entspricht im Zeitpunkt der Anschaffung den Anschaffungskosten.

5.5. Unternehmensrechtliche Bewertungsvorschriften

Bei nach dem UGB rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden knüpft der steuerrechtliche Betriebsvermögensvergleich an die Unternehmensbilanz an. Gem § 5 Abs 1 EStG sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die Gewinnermittlung maßgeblich. Der Ansatz und die Bewertung der Wirtschaftsgüter erfolgt somit primär nach den unternehmensrechtlichen Bestimmungen, außer zwingende Bestimmungen des EStG treffen abweichende Regelungen (vgl § 5 Abs 1 EStG). Die Überleitung vom unternehmensrechtlichen zum steuerrechtlichen Gewinn erfolgt in der sog Mehr-Weniger-Rechnung.

Nach § 203 UGB sind **Gegenstände des Anlagevermögens** – sowohl abnutzbare als auch nicht abnutzbare – grundsätzlich mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind bei den Gegenständen, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, um **planmäßige Abschreibungen** zu vermindern. Der Plan muss die Anschaffungs- oder Herstellungskosten über die Geschäftsjahre verteilen, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt wird (§ 204 Abs 1 UGB). Der Plan kann auch andere Formen der Abschreibung als eine lineare Abschreibung vorsehen (zB regressive oder progressive Abschreibung).

Ein Abwertungszwang (**außerplanmäßige Abschreibung**) besteht, wenn eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung eingetreten ist. In anderen Fällen darf nicht abgeschrieben werden (bedingtes Niederstwertprinzip). Nur bei Finanzanlagen (ausgenommen Beteiligungen iSv § 189a Z 2 UGB) dürfen solche Abschreibungen auch vorgenommen werden, wenn die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist (§ 204 Abs 2 UGB). Die Abschreibung hat auf den niedrigeren beizulegenden Wert, im Fall von Finanzanlagen auf den niedrigeren beizulegenden Zeitwert zu erfolgen.

Für das **Umlaufvermögen** gilt das **strenge Niederstwertprinzip**. Gegenstände des Umlaufvermögens sind zunächst mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen (§ 206 UGB). Ist am Bilanzstichtag der beizulegende Zeitwert (= Börsenkurs oder Marktwert) niedriger, so ist **zwingend** der niedrigere Wert anzusetzen (§ 207 Abs 1 UGB).

Verbindlichkeiten sind mit ihrem Rückzahlungsbetrag anzusetzen (§ 211 Abs 1 UGB). Steigt der Rückzahlungsbetrag – etwa bei Fremdwährungsverbindlichkeiten infolge einer Kurssteigerung – ist verpflichtend der höhere Wert anzusetzen **(Höchstwertprinzip)**. Rentenverpflichtungen sind mit dem Barwert der zukünftigen Auszahlungen zu bewerten.

Rückstellungen sind mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen, der bestmöglich zu schätzen ist. Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr sind mit einem marktüblichen Zinssatz abzuzinsen (§ 211 Abs 1 und 2 UGB).

Einlagen und Zuwendungen sowie **Entnahmen** sind mit dem Wert anzusetzen, der ihnen im Zeitpunkt ihrer Leistung beizulegen ist, soweit sich nicht aus der Nutzungsmöglichkeit im Unternehmen ein geringerer Wert ergibt (§ 202 Abs 1 UGB). Der unternehmensrechtlich beizulegende Wert entspricht idR dem steuerrechtlichen Teilwert.

Stellt sich in einem späteren Geschäftsjahr heraus, dass die Gründe für die außerplanmäßige Abschreibung nicht mehr bestehen, besteht nach § 208 Abs 1 UGB eine Pflicht zur **Wertaufholung** (Aufwertung). Dies gilt nicht bei Abschreibungen des Geschäfts(Firmen)wertes (§ 208 Abs 2 UGB). Nach Unternehmensrecht vorgenommene Zuschreibungen sind auch für den steuerlichen Wertansatz maßgebend und erhöhen den steuerlichen Gewinn dieses Jahres (§ 6 Z 13 EStG; bei abnutzbarem Anlagevermögen stellt diese Norm eine Durchbrechung des unengeschränkten Wertzusammenhanges dar [§ 6 Z 1 letzter Satz EStG; siehe dazu oben 5.4.]).

Hinweis

Bis 2016 durfte von einer Wertaufholung abgesehen werden, wenn ein niedrigerer Wertansatz bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung unter der Voraussetzung beibehalten werden konnte, dass er auch im Jahresabschluss beibehalten wurde (§ 208 Abs 2 UGB idF vor dem RÄG 2014, BGBl I 22/2015). Da das Steuerrecht – von wenigen Ausnahmen abgesehen – keine Zuschreibungspflicht kennt, bedeutete dies de facto, dass unternehmensrechtliche Wertaufholungen unterblieben.

Bisher unterlassene Zuschreibungen sind im ersten Geschäftsjahr, das nach dem 31.12.2015 beginnt, nachzuholen. Damit sich die Zuschreibung nicht steuerlich auswirkt, kann nach § 124b Z 270 EStG eine Zuschreibungsrücklage gebildet werden, die gegen die AfA oder Teilwertabschreibungen zu verrechnen und im Fall des Ausscheidens des Wirtschaftsgutes aufzulösen ist.

Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der GoB für die steuerrechtliche Gewinnermittlung steht unter dem Vorbehalt, dass zwingende Vorschriften des EStG nicht etwas Abweichendes regeln. Daraus ergeben sich hinsichtlich des Zusammentreffens von unternehmens- und steuerrechtlichen zwingenden Normen und Wahlrechten folgende Konstellationen:

- Besteht **unternehmens-** und **steuerrechtlich** bei der Bewertung ein **Wahlrecht**, so ist der steuerrechtliche Ansatz vom Wertansatz in der Unternehmensbilanz abhängig (§ 5 Abs 1 EStG).

Führt ein Steuerpflichtiger von einem Finanzanlagegut bei bloß vorübergehender Wertminderung eine außerplanmäßige Abschreibung durch, so muss das Wirtschaftsgut auch steuerrechtlich mit dem niedrigeren Teilwert bewertet werden.

- Besteht **steuerrechtlich** bei der Bewertung eines Wirtschaftsgutes ein **Wahlrecht**, unternehmensrechtlich aber eine Verpflichtung zu einem bestimmten Wertansatz, so ist der unternehmensrechtliche Ansatz auch für das Steuerrecht maßgebend.

Umlaufvermögen ist unternehmensrechtlich stets mit dem niedrigeren beizulegenden Zeitwert zu bewerten, steuerrechtlich kann der niedrigere Teilwert angesetzt werden, es können aber auch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten beibehalten werden. Auf Grund der Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz ist aber auch steuerrechtlich der niedrigere Wert anzusetzen.

- Sieht das **Steuerrecht zwingend** einen anderen Bewertungsansatz vor als das Unternehmensrecht, so greift die Maßgeblichkeit der Unternehmensbi-

lanz für die Steuerbilanz nicht. Für das Steuerrecht ist – abweichend vom Unternehmensrecht – der zwingend vorgesehene steuerrechtliche Ansatz zu wählen.

Rückstellungen für drohende Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind unternehmensrechtlich mit einem marktüblichen Zinssatz abzuzinsen (§ 211 Abs 2 UGB). Nach § 9 Abs 5 EStG sind derartige Rückstellungen mit dem Teilwert anzusetzen. Der Teilwert ist mit einem Zinssatz von 3,5% abzuzinsen. Sollte der marktübliche Zinssatz nicht (zufälligerweise) 3,5% betragen, sieht das Steuerrecht zwingend etwas anderes vor als das Unternehmensrecht.

Ein entgeltlich erworbener Firmenwert eines Gewerbetreibenden darf im Steuerrecht nur über 15 Jahre verteilt abgeschrieben werden (§ 8 Abs 3 EStG). Nach dem UGB ist ein entgeltlich erworbener Firmenwert planmäßig, jedoch längstens auf die Geschäftsjahre zu verteilen, in denen er voraussichtlich genutzt wird. Lässt sich die Nutzungsdauer nicht verlässlich schätzen, so ist der Firmenwert über 10 Jahre gleichmäßig verteilt (also linear) abzuschreiben (§ 203 Abs 5 UGB).

In beiden Fällen sieht das Steuerrecht zwingend etwas anderes vor als das Unternehmensrecht. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz kommt daher nicht zum Tragen (§ 5 Abs 1 EStG). Der steuerbilanzielle Ansatz weicht vom unternehmensrechtlichen Bilanzansatz ab. Diese Abweichungen sind in der Mehr-Weniger-Rechnung zu berücksichtigen.

Kontrollfragen:

C 1. Am Unternehmen der A-GmbH hat sich Herr B, der in derselben Branche tätig ist (nach UGB rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender), als echter stiller Gesellschafter mit einer wertgesicherten Einlage von € 50.000,– beteiligt. Zum Bilanzstichtag beträgt der maßgebende Index 110% der Ausgangsgröße. Wie ist die Beteiligung (Einlage) bei der A-GmbH und bei Herrn B zu bewerten? (→ Lösung)

C 2. Im Betrieb von Herrn B (ein nach UGB rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender) ist ein Kopierapparat im Einsatz, den Herr B im April 01 äußerst günstig um € 2.000,– erwerben konnte (ND 5 Jahre). Zum Bilanzstichtag 02 will B den Apparat mit € 2.400,– ansetzen, weil gleichwertige Apparate inzwischen einen Neupreis von € 4.000,– haben. Ist das zulässig? (→ Lösung)

C 3. Die Y-AG hat im Jahr 01 ein Darlehen von € 100.000,– in einer Fremdwährung aufgenommen. Der Rückzahlungsbetrag entwickelt sich auf Grund von Kursschwankungen wie folgt:

31.12.02	€ 105.000,–
31.12.03	€ 115.000,–
31.12.04	€ 105.000,–
31.12.05	€ 90.000,–
31.12.06	€ 105.000,–

a) Mit welchem Wert ist das Darlehen in den jeweiligen Bilanzen auszuweisen?

b) Welche Bilanzansätze wären zu wählen, wenn es sich dabei um eine Fremdwährungsforderung handeln würde? (→ Lösung)

C 4. Bewertung von Beteiligungen:

a) Die Bank-AG hat im Jahr 01 äußerst günstig eine Beteiligung an der konkursgefährdeten X-GmbH erwerben können (AK € 1 Mio). Nachdem die von der Bank-AG gesetzten Sanierungsmaßnahmen gegriffen haben, hat die Beteiligung nunmehr im Jahr 03 einen Wert von € 4 Mio.

b) Die Bank-AG hat im Jahr 01 überdies eine strategische Beteiligung an der Y-GmbH im Ausmaß von 50% um € 4 Mio erworben; dem Kauf lag ein Bewertungsgutachten eines Wirtschaftsprüfers zugrunde. Im Laufe des Jahres 03 stellt sich heraus, dass die Y-GmbH konkursgefährdet ist; die Beteiligung dürfte höchstens noch € 1 Mio wert sein.

Mit welchem Wert sind die Beteiligungen in der Bilanz 03 anzusetzen? (→ Lösung)

5.6. Unterschiede zwischen der Bilanzierung nach § 4 Abs 1 und § 5 Abs 1 EStG

Der primäre Unterschied zwischen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 und nach § 5 Abs 1 EStG ist die Berücksichtigung der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) im Rahmen der § 5-Gewinnermittlung. Aus der Anwendung des Vorsichtsprinzips und der konsequenten Umsetzung des Prinzips der wirtschaftlichen Zurechnung ergeben sich zwischen den beiden Gewinnermittlungsarten folgende Unterschiede:

	§ 5 Abs 1 EStG	**§ 4 Abs 1 EStG**
Bewertung des Anlagevermögens	Bedingtes Niederstwertprinzip (Voraussetzung: dauerhafte Wertminderung, außer bei Finanzanlagen)	Abwertungswahlrecht
Bewertung des Umlaufvermögens	Strenges Niederstwertprinzip	Abwertungswahlrecht
Rückstellungsbildung	Zwingend, außer es handelt sich um Beträge von untergeordneter Bedeutung	Wahlrecht
Bildung von RAP	Zwingend	Pflicht zur Rechnungsabgrenzung besteht nur hinsichtlich der in § 4 Abs 6 EStG genannten Aufwendungen und der in § 19 Abs 1 EStG genannten Zuschüsse

Neben den sich aus der Anwendung der unternehmensrechtlichen GoB ergebenden Unterschiede bestehen noch folgende Unterschiede zwischen den beiden Gewinnermittlungsarten:

- **Umfang des Betriebsvermögens:** Der Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG erfasst nur notwendiges Betriebsvermögen, die Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG lässt auch die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen zu (zu den Begriffen siehe bereits oben VI.3.1.).
- **Abweichendes Wirtschaftsjahr:** Bei Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG kann unter bestimmten Voraussetzungen ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr gewählt werden (vgl genauer § 2 Abs 5 EStG).

6. Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs 3 EStG)

Der **Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben** darf dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden. Die Geschäftsvorfälle werden nach dem **Zufluss-Abfluss-Prinzip** erfasst. Für die Ermittlung des Gewinns ist daher maßgeblich, in welchem Kalenderjahr Betriebseinnahmen tatsächlich zufließen und Betriebsausgaben tatsächlich abfließen.

Ausnahmen vom Zufluss-Abfluss-Prinzip bestehen für bestimmte Vorauszahlungen und jahresbezogene Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln: Nicht aktivierungspflichtige Vorauszahlungen von Beratungs-, Bürgschafts-, Fremdmittel-, Garantie-, Miet-, Treuhand-, Vermittlungs-, Vertriebs- und Verwaltungskosten sind gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung zu verteilen. Ein sofortiger Abzug des gesamten Betrages ist nur zulässig, wenn die Vorauszahlungen nur das laufende und das folgende Jahr betreffen (§ 4 Abs 6 EStG). Jahresbezogene Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln gelten als in dem Kalenderjahr zugeflossen, für das der Anspruch besteht (§ 19 Abs 1 EStG).

Im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sind nur jene Einnahmen und Ausgaben zu erfassen, die zu einer durch den Betrieb veranlassten Vermögensänderung führen (das Einkommen berühren). Daher ist einerseits die Zu-

zählung eines Darlehensbetrages keine Betriebseinnahme, weil in gleicher Höhe eine Verbindlichkeit entsteht. Andererseits sind Einnahmen und Ausgaben, die nicht betrieblich veranlasst sind, als Einlagen bzw Entnahmen zu berücksichtigen.

Bei der Anschaffung von **Anlagevermögen** besteht praktisch kein Unterschied zur Gewinnermittlung durch Bilanzierung: Die Anschaffung von Anlagevermögen ist auch bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gewinnneutral. Das Anlagegut ist in ein Verzeichnis (Anlagekartei) aufzunehmen (§ 7 Abs 3 EStG). Gewinnmindernd (als Betriebsausgabe) kann erst die AfA berücksichtigt werden. Ebenso ist Grund und Boden – wenngleich nicht abnutzbar – in die Anlagekartei aufzunehmen.

Geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 13 EStG) können auch bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sofort in voller Höhe als Betriebsausgaben angesetzt werden.

Eine Teilwertabschreibung ist im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nicht möglich. § 8 Abs 4 EStG kennt als Sonderform der Absetzung für Abnutzung jedoch die **Absetzung für eine außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung** (AfaA). Eine reine Wertminderung (zB Preisverfall) führt nicht zu einer AfaA, sondern die Nutzung des Wirtschaftsgutes muss beeinträchtigt werden (darin liegt der Unterschied zur Teilwertabschreibung). Die Inanspruchnahme einer AfaA für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter ist entsprechend nicht möglich. Beispiele für eine AfaA sind Substanzverluste durch Beschädigung, Brand, Bruch, aber auch übermäßige Nutzung eines Wirtschaftsgutes.

Der Verkauf von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens führt, sofern der erzielte Kaufpreis die fortgeschriebenen Anschaffungskosten übersteigt, wie bei der Gewinnermittlung durch Bilanzierung zur **Aufdeckung stiller Reserven**. Investitionsbegünstigungen gelten grundsätzlich auch für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG. Auch die Übertragung stiller Reserven nach § 12 EStG ist zulässig.

Die Anschaffungskosten von **Umlaufvermögen** sind im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sofort als **Betriebsausgaben** zu berücksichtigen.

Dies gilt nicht für Grundstücke sowie Edelmetalle, sofern sie nicht der unmittelbaren Weiterverarbeitung dienen. Bei diesen Wirtschaftsgütern sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten erst bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen abzusetzen (§ 4 Abs 3 Satz 4 EStG). Eine Aktivierung von selbsthergestellten Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens ist nicht vorgesehen.

Beispiele:

1. Rechtsanwalt Dr. A (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) bezahlt am 21.8.01 die Miete für seine Kanzlei für das laufende Jahr 01 sowie für die Jahre 02 und 03 im Voraus.

   Dr. A erzielt Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem § 22 Z 1 EStG und ermittelt seinen Gewinn gem § 4 Abs 3 EStG als den Überschuss der Einnahmen über die Betriebsausgaben. Gem § 4 Abs 6 EStG hat er die Vorauszahlungen auf die Jahre 01, 02 und 03 aufzuteilen.

   Bezahlt er hingegen nur die Miete für 01 und 02, so kann er den gesamten Aufwand bereits im Jahr 01 als Betriebsausgabe geltend machen.

   Würde Dr. A seinen Gewinn durch Bilanzierung (§ 4 Abs 1 EStG) ermitteln, so könnte er im Fall der Vorauszahlung für 02 freiwillig einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten bilden. Im Fall der Vorauszahlung für die Jahre 01 bis 03 hat Dr. A auf Grund von § 4 Abs 6 EStG einen Rechnungsabgrenzungsposten für den Aufwand der Jahre 02 und 03 zu bilden.

2. Welche Auswirkungen haben die folgenden Sachverhalte auf den steuerrechtlichen Gewinn des nach UGB rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden Groß/des Überschussrechners Klein im Jahr 01 (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr)?

   Sowohl Groß als auch Klein erzielen Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Groß ermittelt seinen Gewinn gem § 5 Abs 1 EStG. Für ihn gilt daher der Grundsatz der periodengerechten Gewinnzurechnung, für seine Wertansätze gilt die Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz (es sei denn, das Steuerrecht sieht zwingend etwas anderes vor). Klein ermittelt seinen Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG. Für ihn gilt das Zu-

fluss-Abfluss-Prinzip.

a) Groß/Klein ist in einen Gewährleistungsprozess mit ungewissem Ausgang verwickelt. Der Prozess wird voraussichtlich bis Ende 02 dauern. Verliert Groß/Klein, muss er mit Kosten iHv € 3.000,– rechnen.

   Groß: Durch den Gewährleistungsprozess droht Groß ein Verlust, dessen Ursache im Jahr 01 gelegen ist. Dieser drohende Verlust ist in der Bilanz durch Bildung einer Rückstellung zu berücksichtigen. Unternehmensrechtlich ist Groß zur Rückstellungsbildung (diese wirkt gewinnmindernd) verpflichtet. Steuerrechtlich besteht nach § 9 EStG ein Wahlrecht. Da Groß seinen Gewinn nach § 5 Abs 1 EStG ermittelt, gilt für ihn der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz, es sei denn, das Steuerrecht sieht zwingend etwas anderes vor. Groß ist also auf Grund der Maßgeblichkeit zur Bildung einer Rückstellung verpflichtet. Die Bildung der Rückstellung wirkt sich gewinnmindernd aus.

   Klein: Der Prozessbeginn löst keinerlei Zahlungsströme aus und hat daher keine Auswirkungen auf den Gewinn des Klein.

b) Anmietung von Geschäftsräumen, Mietvorauszahlung für 3 Jahre.

   Groß: Die periodengerechte Gewinnzurechnung verlangt, dass die Mietzahlungen erst in den Jahren gewinnwirksam (dh als Betriebsausgaben wirksam) werden, zu denen sie wirtschaftlich gehören. Es ist daher ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden.

   Klein: Die Mietvorauszahlung ist gem § 4 Abs 6 EStG auf die Jahre verteilt als Betriebsausgabe anzusetzen (Ausnahme vom Zufluss-Abfluss-Prinzip!).

c) Arbeitnehmer von Groß/Klein reparieren die Eingangstür im Haus des Bruders B. B entrichtet für die Reparatur kein Entgelt. Alternative: Groß/Klein nimmt die Reparatur der Tür persönlich vor.

   Im vorliegenden Fall werden betriebliche Mittel (Material und Arbeitskraft) zu unternehmensfremden Zwecken genützt. Es liegt (so-

wohl für Groß als auch für Klein) eine Entnahme vor, die mit dem Teilwert zu bewerten ist. Dem Gewinn sind die Material- und die anteiligen Lohnkosten hinzuzurechnen; ein fiktiver Gewinn ist nicht zu berücksichtigen.

Reparieren Groß oder Klein die Eingangstür selbst, so liegt nur eine Entnahme hinsichtlich des Materials vor. Für die Tätigkeit des Unternehmers ist steuerrechtlich keine Entnahme anzusetzen.

d) Der Unternehmer X schuldet Groß/Klein für eine Lieferung € 20.000,--. Auf Grund des Konkurses des Unternehmens des X kann Groß/Klein nur mehr damit rechnen, dass die Forderung mit einer Quote von 10% befriedigt wird.

Groß: Groß hat eine Forderung gegen X, die sich im Jahr ihrer Entstehung gewinnerhöhend ausgewirkt hat (Umlaufvermögen). Hat er nun nur mehr mit einer Quote von 10% zu rechnen, so muss die Forderung unternehmensrechtlich (§ 207 Abs 2 UGB) zwingend abgewertet werden. Steuerrechtlich besteht gem § 6 Z 2 lit a EStG ein Abwertungswahlrecht, auf Grund der Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz ist auch steuerrechtlich auf 10% des Forderungsbetrages abzuschreiben.

Klein: Bislang sind keine Zahlungsströme angefallen. Wenn Klein 10% seiner ursprünglichen Forderung vereinnahmt, kommt es zu einem gewinnerhöhenden Zufluss.

e) Anschaffung eines Notebooks für den Betrieb in der zweiten Hälfte des Jahres 01 um € 2.000,– (ND 4 Jahre). Im Jahr 03 schenkt Groß/Klein das Notebook seinem Kind.

Groß: Anschaffung von abnutzbarem Anlagevermögen; das Notebook ist mit den Anschaffungskosten zu aktivieren (Anschaffung gewinnneutral) und auf die Nutzungsdauer abzuschreiben (AfA: € 500,– pa, im Jahr 01 kann nur eine Halbjahresabschreibung gewinnmindernd geltend gemacht werden). Das Geschenk an das Kind stellt eine Gegenstandsentnahme dar, die den Gewinn nicht mindern darf. Sie ist mit dem Teilwert zu bewerten und dem Gewinn hinzuzu-

rechnen. Der Buchwertabgang mindert als Aufwand den Gewinn. Liegt der Teilwert des Computers über dem Buchwert, kommt es dadurch zu einer steuerpflichtigen Aufdeckung von stillen Reserven.

Klein: Lösung wie bei Groß, die Aufnahme in das Anlageverzeichnis (§ 7 Abs 3 EStG) ist der korrespondierende Vorgang zur Aktivierung bei einer Gewinnermittlung durch Bilanzierung.

f) Ein im Vorjahr im Erbweg erworbener PKW (Wert etwa € 10.000,–) wird ab dem Jahr 01 zu 60% (alternativ 40%) im Betrieb verwendet. Fixkosten im Jahr 01 € 5.000,–, Betriebskosten € 3.000,–.

Groß und Klein: Durch die überwiegend betriebliche Nutzung des PKW kommt es zu einer Einlage des Wirtschaftsgutes in das Betriebsvermögen. Der PKW ist mit dem Teilwert zu aktivieren (ins Anlageverzeichnis aufzunehmen).

Aufwendungen iZm dem PKW stellen Betriebsausgaben dar. Im Umfang der privaten Nutzung kommt es zu einer Nutzungsentnahme. 40% der Kosten sind dem Gewinn wieder hinzuzurechnen.

Alternative: Wird der PKW nur zu 40% betrieblich genutzt, verbleibt er im (notwendigen) Privatvermögen von Groß/Klein. Die betriebliche Nutzung stellt eine Nutzungseinlage dar. Der mit der betrieblichen Nutzung im Zusammenhang stehende Aufwand ist als Betriebsausgabe abzugsfähig.

7. Wechsel der Gewinnermittlungsart (§ 4 Abs 10 EStG)

Die drei Gewinnermittlungsarten (§ 4 Abs 1, § 4 Abs 3 und § 5 Abs 1 EStG) führen auf Grund unterschiedlicher Gewinnermittlungsgrundsätze zu unterschiedlichen steuerrechtlichen Ergebnissen. Die Unterschiede ergeben sich:

– aus der unterschiedlichen zeitlichen Erfassung gewinnwirksamer Vorgänge (Realisationsprinzip vs Zufluss-Abfluss-Prinzip): Aktivierung/Passivierung von Forderungen/Verbindlichkeiten für Lieferungen und Leistungen, Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten, Bildung von Rückstellungen;

- aus dem unterschiedlichen Umfang des Betriebsvermögens (gewillkürtes Betriebsvermögen bei Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG);

Bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart ist nun nach § 4 Abs 10 EStG

- durch Zu- und Abschläge einerseits auszuschließen, dass Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden (Z 1), und andererseits
- durch Zu- und Abschläge und durch entsprechende Bilanzansätze sicherzustellen, dass sonstige Änderungen der Gewinnermittlungsgrundsätze mit dem Wechsel der Gewinnermittlungsart berücksichtigt werden (Z 2).

Ergeben die Zu- und Abschläge einen Überschuss **(Übergangsgewinn)**, so ist dieser beim Gewinn des ersten Gewinnermittlungszeitraumes nach dem Wechsel zu berücksichtigen. Ein allfälliger **Übergangsverlust** ist beginnend mit dem ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel zu je einem Siebentel in den nächsten sieben Gewinnermittlungszeiträumen zu berücksichtigen (Verteilung über sieben Jahre).

Beispiel: Übergang von einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung auf eine Gewinnermittlung durch Bilanzierung

A betreibt eine Blumenhandlung. Da seine Umsätze in den vergangenen drei Jahren den Schwellenwert des § 189 Abs 1 Z 2 UGB von € 700.000,– knapp überstiegen haben, ist er zur Rechnungslegung und zu einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG verpflichtet. Bisher hat er seinen Gewinn durch eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt. Ermitteln Sie anhand nachfolgender Angaben den Übergangsgewinn oder -verlust:

a) A schuldet der XY-Blumengroßhandels-GmbH für erhaltene Schnittblumen noch einen Betrag von € 500,–.
b) Das Hotel Y, ein Stammkunde von A, hat bei A noch eine Rechnung iHv € 1.500,– offen.
c) Das Caféhaus Z hat A für das Jahr 02 bereits € 1.500,– im Voraus für die Blumendekoration des ersten Quartals gezahlt.

d) A zahlt die Miete für das Geschäftslokal immer halbjährlich im Vorhinein. Die letzte Zahlung iHv € 12.000,– erfolgte im November.

e) In seinem Warenlager hat A einen Bestand an bereits bezahlten Keramikblumentöpfen im Wert von € 2.000,–.

Lösung

*a) Bei einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung führt erst die Bezahlung der Rechnung zu einer Betriebsausgabe. Bei der Gewinnermittlung durch doppelte Buchführung hingegen stellt der Wareneinsatz oder das Verderben der Ware eine Betriebsausgabe dar. Beim Übergang auf eine Gewinnermittlung durch Bilanzierung ist der in das Vorjahr fallende Aufwand auch in diesem zu berücksichtigen. Der Blumeneinkauf (Wareneinsatz, Verderben der Ware) ist im Jahr 01 als Aufwand zu verbuchen, diesem steht eine Verbindlichkeit iHv € 500,– in der Bilanz gegenüber. Es ergibt sich daraus ein Übergangsverlust iHv **– € 500,–.** Die Begleichung der Verbindlichkeit im Jahr 02 ist gewinnneutral.*

*b) Die Leistung an das Hotel hat A bereits im Jahr 01 erbracht. Damit ist bei einer Gewinnermittlung durch Bilanzierung auch der Gewinn im Jahr 01 realisiert. Die Forderung gegenüber dem Hotel Y ist bei der Ermittlung des Übergangsgewinns gewinnerhöhend mit **+ € 1.500,–** zu berücksichtigen. Die Vereinnahmung der Forderung im Jahr 02 ist steuerneutral.*

*c) Die Vorauszahlung des Caféhaus Z führte bei einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu einem gewinnwirksamen Zufluss. Dieser darf sich bei Bilanzierung wegen des Grundsatzes der periodengerechten Gewinnermittlung noch nicht auswirken (Ausweis der Anzahlung unter den Verbindlichkeiten). Der Ausweis der Verbindlichkeit wirkt sich im Umfang von **– € 1.500,–** mindernd auf den Übergangsgewinn aus. Die Auflösung der Verbindlichkeit im Zeitpunkt der Leistungserbringung ist im Jahr 02 als Ertrag gewinnerhöhend.*

d) Die Mietzahlung hat sich bei einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gewinnmindernd ausgewirkt (§ 4 Abs 6 EStG kommt nicht zur Anwendung).

Im Fall der Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG hat A für derartige Vorauszahlungen einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden (für 4 Monate). Der Betrag des aktiven Rechnungsabgrenzungspostens ist

*dem Übergangsgewinn hinzuzurechnen: **+ € 8.000,–**. Die Nutzung der Wohnung im Jahr 02 ist als Aufwand gewinnmindernd zu berücksichtigen.*

*e) Der Einkauf von Handelswaren wirkt sich bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner gewinnmindernd aus. Bei der Gewinnermittlung durch Bilanzierung ist der Handelswareneinkauf eine gewinnneutrale Vermögensumschichtung, erst der Handelswareneinsatz ist gewinnwirksam. Daher **+ € 2.000,–**.*

*Für A ergibt sich ein **Übergangsgewinn iHv € 9.500,–**. Dieser ist dem Gewinn des Jahres 02 hinzuzurechnen. Ein Übergangsverlust wäre ab dem Folgejahr, also ab dem Jahr 02, auf sieben Jahre verteilt anzusetzen gewesen (§ 4 Abs 10 Z 1 EStG).*

Beispiel: Übergang von einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG auf eine Einnahmen- Ausgaben-Rechnung

Der nach UGB rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende G (Sportartikelhandel) sieht sich seit längerem mit sinkenden Umsätzen konfrontiert. Im Jahr 01 und 02 unterschreiten seine Umsätze die Grenze von € 700.000,–. Ab dem Jahr 03 ist G nicht mehr rechnungslegungspflichtig (§ 189 Abs 2 Z 1 UGB). Mangels Verpflichtung zur Gewinnermittlung durch doppelte Buchführung geht G per 1.1.03 auf eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG über. Ermitteln Sie anhand der nachfolgenden Angaben die Höhe eines Übergangsgewinnes.

a) G hat gegenüber Kunden Forderungen iHv € 3.000,–.

b) G hat in seinem Lager Waren im Wert von € 50.000,–.

c) G ist in einen Gewährleistungsprozess verwickelt. Zum 31.12.02 ist in der Bilanz eine Prozessrückstellung iHv € 10.000,– ausgewiesen.

d) Zum Betriebsvermögen gehört ein Gebäude, das G bisher vermietet hat (Buchwert € 200.000,–, Teilwert € 300.000,–, auf Grund und Boden entfallen jeweils 20% der Werte).

a) Da die Vereinnahmung der Entgelte im Jahr 03 im Rahmen der EAR gewinnerhöhend ist, sind die zum 31.12.02 bestehenden Forderungen aus

Lieferungen und Leistungen den Übergangsgewinn mindernd aufzulösen: ***– € 3.000,–****.*

b) *Der Einkauf der Handelswaren war bei der Gewinnermittlung durch Bilanzierung steuerneutral, erst der Wareneinsatz hätte sich auf den Gewinn ausgewirkt. Im Rahmen einer EAR wird bereits die Anschaffung des Umlaufvermögens als Betriebsausgabe verbucht. Der Übergangsgewinn ist um den Wert des Lagerbestandes zu vermindern:* ***– € 50.000,–****.*

c) *Da bei einer EAR die Bildung von Rückstellungen nicht möglich ist, ist die in der Bilanz zum 31.12.02 ausgewiesene Rückstellung den Übergangsgewinn erhöhend aufzulösen:* ***+ € 10.000,–****. Die tatsächlichen Aufwendungen für den Rechtsstreit sind in weiterer Folge unter Berücksichtigung des Abfluss-Prinzips als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.*

d) *Bei dem Gebäude handelt es sich um gewillkürtes Betriebsvermögen. Da bei Gewinnermittlung durch eine EAR gewillkürtes Betriebsvermögen nicht gebildet werden kann, scheidet das Grundstück aus dem Betriebsvermögen aus. Im Zuge der Entnahme ist das Gebäude mit dem Teilwert, Grund und Boden mit dem Buchwert zu bewerten. Somit werden stille Reserven im Umfang von € 90.000,– aufgedeckt, die dem Übergangsgewinn hinzuzurechnen sind:* ***+ € 90.000,–*** *(§ 4 Abs 10 Z 3 lit b EStG).*

8. Investitionsbegünstigungen, Förderung von bestimmten Verhaltensweisen, Subventionen

8.1. Förderung bestimmter betrieblicher Aufwendungen

Bestimmte betriebliche Aufwendungen werden in Österreich steuerrechtlich gefördert. Die Förderung erfolgt auf unterschiedliche Art und Weise:

– Grundsätzlich nicht abzugsfähige Aufwendungen werden zum **Betriebsausgabenabzug** zugelassen.

– In prozentueller Höhe bestimmter Aufwendungen kann der Steuerpflichtige als Freibetrag einen fiktiven Aufwand gewinnmindernd geltend machen (**aufwandseitiger Freibetrag**, zB bis zur StRef 2015/2016 Bildungsfreibetrag).

– In prozentueller Höhe bestimmter Aufwendungen erhält der Steuerpflichtige eine **Prämie**. Diese wird als **Steuergutschrift** seinem Abgabenkonto gutgeschrieben und kann wie andere Abgabengutschriften verwendet werden (Verrechnung mit anderen Abgabenschulden oder Auszahlung).

Einem aufwandseitigen Freibetrag von 20% entspricht bei einem Grenzsteuersatz von 50% (25%) eine Prämie von 10% (5%) bezogen auf denselben Aufwand. In Verlustsituationen führen Freibeträge zu keiner sofortigen Steuerersparnis; anders Prämien, die sich der Steuerpflichtige gegebenenfalls auch vom Abgabenkonto auszahlen lassen kann.

Das EStG kennt folgende Förderungen:

– Abzugsfähigkeit von **Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen** zur Durchführung von **Forschungsaufgaben** oder der **Erwachsenenbildung** dienenden Lehraufgaben als Betriebsausgaben, sofern sie an bestimmte im Gesetz genannte Einrichtungen erfolgen (zB Akademie der Wissenschaft, Universitäten; § 4a Abs 2 Z 1 iVm Abs 3 EStG).

– Abzugsfähigkeit von **Zuwendungen an bestimmte Einrichtungen** der öffentlichen Hand (Nationalbibliothek, **Museen**, Bundesdenkmalamt) sowie von Zuwendungen an Dachverbände von Körperschaften, deren ausschließlicher Zweck die **Förderung des Behindertensportes** ist (§ 4a Abs 2 Z 2 iVm Abs 4 EStG).

– **Spenden** (Geld-, Sachzuwendungen aus dem Betriebsvermögen) an Körperschaften, die **mildtätige Zwecke** verfolgen oder Entwicklungs- bzw Katastrophenhilfe leisten sowie an Umweltschutzorganisationen und Tierheime (§ 4a Abs 2 Z 3 iVm Abs 5 EStG).

– Spenden an **freiwillige Feuerwehren** und Landesfeuerwehrverbände (§ 4a Abs 2 Z 4 iVm Abs 6 EStG).

– Geld- und Sachaufwendungen im Zusammenhang mit der **Hilfestellung in Katastrophenfällen** (insb Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden), wenn sie der Werbung dienen (§ 4 Abs 4 Z 9 EStG).

– Prämie für Aufwendungen zur **wissenschaftlichen Forschung** iHv 12% (ab 2018: 14%; § 108c EStG; betrifft Eigen- sowie Auftragsforschung).

8.2. Gewinnfreibetrag (§ 10 EStG)

Natürliche Personen können bei der Gewinnermittlung eines Betriebes einen Gewinnfreibetrag (GFB) von bis zu 13% des Gewinnes (mit Ausnahme von Veräußerungsgewinnen iSd § 24 EStG und Einkünften iSd § 27 Abs 2 Z 1 und 2 EStG, die einem besonderen Steuersatz gem § 27a EStG unterliegen), geltend machen. Dabei ist zu unterscheiden:

– **Grundfreibetrag**: Bis zu einem Gewinn von € 30.000,– steht der GFB jedem Stpfl ohne weitere Voraussetzungen zu (maximaler Grundfreibetrag somit € 3.900,–).

– **Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag**: Für Gewinne, die den Betrag von € 30.000,– übersteigen, kann ein GFB nur dann in Anspruch genommen werden, wenn Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter getätigt werden. Der investitionsbedingte GFB kann nur im Jahr der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter geltend gemacht werden und ist begrenzt durch die tatsächlichen Anschaffungs- bzw Herstellungskosten. Die AfA wird dadurch nicht berührt.

Der Gewinnfreibetrag beträgt:

- für die ersten € 175.000,– der Bemessungsgrundlage 13%,
- für die nächsten € 175.000,– der Bemessungsgrundlage 7%,
- für die nächsten € 230.000,– der Bemessungsgrundlage 4,5%; insgesamt somit höchstens € 45.350,– im Veranlagungsjahr.

Zu den **begünstigten Wirtschaftsgütern** zählen:

– Abnutzbare körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einer gewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren, die inländischen Betrieben oder inländischen Betriebsstätten zuzurechnen sind.

– Wohnbauanleihen iSd § 10 Abs 3 Z 2 EStG (gilt für Wirtschaftsjahre, die zwischen dem 30.6.2014 und dem 31.12.2016 enden; danach gelten wieder Wertpapiere iSd § 14 Abs 7 Z 4 EStG als begünstigte Wirtschaftsgüter).

Für gewisse Wirtschaftsgüter wie zB PKW, geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 13 EStG) oder gebrauchte Wirtschaftsgüter ist die Geltendmachung des Freibetrages explizit **ausgeschlossen** (§ 10 Abs 4 EStG).

Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach Durchschnittssätzen ermitteln (§ 17 EStG), steht nur der Grundfreibetrag zu (§ 10 Abs 1 Z 4 EStG).

Nachversteuerung: Scheidet ein Wirtschaftsgut, für das ein investitionsbedingter Freibetrag geltend gemacht wurde, innerhalb der Mindestbehaltedauer von vier Jahren aus dem Betrieb aus, oder wird es in eine Betriebsstätte außerhalb des EU/EWR-Raumes verbracht, kommt es zu einer Nachversteuerung: Der auf das Wirtschaftsgut entfallende Betrag, der bislang nicht besteuert wurde, wird nachträglich der Besteuerung zugeführt. Bei Wertpapieren (Wohnbauanleihen) unterbleibt der gewinnerhöhende Ansatz, wenn im selben Kalenderjahr begünstigte abnutzbare körperliche Anlagegüter angeschafft werden. Die Frist von vier Jahren wird dadurch nicht unterbrochen.

Bei **Mitunternehmerschaften** können nur die Gesellschafter den Freibetrag für investierte Gewinne geltend machen. Der Freibetrag beträgt für die gesamte Mitunternehmerschaft höchstens € 45.350,–; er steht den Mitunternehmern mit einem der Gewinnbeteiligung entsprechenden Teilbetrag zu.

Hinweis:

Bei optimaler Nutzung des GFB reduziert sich bis zu einem Gewinn von ca € 175.000,– der Grenzsteuersatz für betriebliche Einkünfte auf 43,5%. Er entspricht dann der Höhe nach dem Grenzsteuersatz für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, der bei optimaler Ausnutzung von Sonderzahlungen (13. + 14. Gehalt) für Monatseinkommen bis zu € 12.500,– 43,71% beträgt (bei höheren Gehältern erhöht sich der feste Steuersatz auf die sonstigen Bezüge und damit auch die Grenzsteuerbelastung). Die kumulierte Einkommen- und Körperschaftsteuerbelastung von ausgeschütteten Körperschaftsgewinnen beträgt nach der Steuerreform 2015/2016 linear 45,625%.

Beispiel für die Veranlagung 2016:

Dr. A ist Zahnarzt, er ermittelt seinen Gewinn durch eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Im betreffenden Jahr hat er einen Gewinn iHv € 300.000,– erwirtschaftet. Im selben Jahr hat er einen neuen Behandlungsstuhl um € 25.000,– erworben (Nutzungsdauer 10 Jahre).

Dr. A kann bei einem Gewinn von € 300.000,– bei entsprechenden Investitionen einen maximalen Freibetrag gem § 10 EStG in folgender Höhe gewinnmindernd geltend machen:

175.000,- x 13% = 22.750,–
125.000,- x 7% = 8.750,–
Summe 31.500,–

€ 3.900,– kann Dr. A als Grundfreibetrag in Anspruch nehmen. Der neue Behandlungsstuhl ist ein begünstigtes Wirtschaftsgut (körperlich, abnutzbar mit einer Nutzungsdauer von mehr als vier Jahren, Anlagevermögen), somit kann Dr. A zusätzlich einen investitionsbedingten GFB iHv € 25.000,– (in Summe € 28.900,–) geltend machen. Um den Maximalbetrag von € 31.500,– ausschöpfen zu können, wäre Dr. A zu empfehlen, noch vor Ablauf des Kalenderjahres Wohnbauanleihen mit Anschaffungskosten von € 2.600,– (= maximaler GFB von € 31.500,– abzüglich Grundfreibetrag iHv € 3.900,– und iGFB auf materielle Wirtschaftsgüter iHv € 25.000,–) zu erwerben und diese für zumindest vier Jahre dem Unternehmen zu widmen. Durch die Inanspruchnahme des GFB erspart sich Dr. A Steuern iHv € 15.750,–.

8.3. Übertragung stiller Reserven

Werden beim Verkauf von Anlagevermögen stille Reserven aufgedeckt, so sind diese grundsätzlich zu versteuern. Um zu vermeiden, dass durch diese Besteuerung die finanziellen Mittel für notwendige Ersatzinvestitionen fehlen, können **natürliche Personen** gem § 12 EStG die aufgedeckten stillen Reserven unter bestimmten Voraussetzungen auf im Jahr der Veräußerung oder binnen eines Jahres neu angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter übertragen. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des neu angeschafften oder hergestellten

Wirtschaftsgutes sind dann um den Wert der übertragenen stillen Reserven zu kürzen.

Die Übertragung stiller Reserven ist an folgende Voraussetzungen geknüpft:

– Das veräußerte Wirtschaftsgut hat zum Zeitpunkt der Veräußerung **mindestens sieben Jahre** (in bestimmten Fällen 15 Jahre; zB Gebäude, auf die stille Reserven übertragen wurden) zum **Anlagevermögen** dieses Betriebes gehört.

– Das Wirtschaftsgut, auf das die stillen Reserven übertragen werden, wird in einer **inländischen Betriebsstätte** verwendet.

Die Übertragung unterliegt folgenden **Beschränkungen**:

– Auf Grund und Boden können nur stille Reserven aus der Veräußerung von Grund und Boden übertragen werden.

– Auf Gebäude können nur stille Reserven aus der Veräußerung von Gebäuden oder Grund und Boden übertragen werden.

– Auf sonstige körperliche Wirtschaftsgüter können nur stille Reserven aus der Veräußerung sonstiger stiller Reserven übertragen werden.

– Auf unkörperliche Wirtschaftsgüter können nur stille Reserven aus der Veräußerung unkörperlicher Wirtschaftsgüter übertragen werden.

Nicht zulässig ist die Übertragung stiller Reserven

– auf die Anschaffungskosten von Betrieben oder Teilbetrieben,

– auf die Anschaffungskosten von Beteiligungen an Personengesellschaften,

– auf die Anschaffungskosten von Finanzanlagen sowie

– auf die Veräußerung von (Teil-)Betrieben oder Beteiligungen an Personengesellschaften.

Stille Reserven können, statt sofort im Jahr der Veräußerung auf die Anschaffungskosten eines neuen Wirtschaftsgutes übertragen zu werden, einer **Übertragungsrücklage** zugeführt werden. Diese ist jedoch grundsätzlich innerhalb von zwölf Monaten ab Ausscheiden des Wirtschaftsgutes aufzulösen. Der dort

eingestellte Betrag ist entweder auf ein neu angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut zu übertragen oder zu versteuern (§ 12 Abs 8 ff EStG).

8.4. Subventionen der öffentlichen Hand

Subventionen sind grundsätzlich als Betriebseinnahmen anzusetzen. Bestimmte Subventionen sind jedoch von der Einkommensteuer befreit (§ 3 Abs 1 Z 3, Z 5 lit d und e und Z 6 EStG). Soweit Subventionen steuerfrei sind, sind die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht abzugsfähig (§ 20 Abs 2 EStG) bzw kürzen sie nach § 6 Z 10 EStG die Anschaffungskosten.

Beispiel:

Das Bundesland L stellt dem Gewerbetreibenden G zur Errichtung einer neuen Produktionsstätte kostenlos ein Grundstück zur Verfügung, gibt ihm einen Investitionszuschuss iHv 20% der Errichtungskosten des Gebäudes und sagt ihm weiters zu, 50% der Zinsen jener Darlehen zu tragen, die er für die Errichtung der Produktionsstätte aufnehmen musste.

Der Wert des Grundstücks (gemeiner Wert) und der Investitionszuschuss des Landes wären bei G grundsätzlich als Betriebseinnahmen zu erfassen, doch sieht § 3 Abs 1 Z 6 EStG für derartige Subventionen eine Befreiung vor. G hat dafür als „Anschaffungskosten“ des Grundstücks Null in seiner Bilanz anzusetzen, die Herstellungskosten der Produktionsstätte hat er um 20% zu kürzen (§ 6 Z 10 EStG). Dadurch bemisst sich in weiterer Folge die AfA von einer niedrigeren Abschreibebasis. Sollte G später das Grundstück veräußern, hat er dem Veräußerungserlös den Buchwert von Null gegenüber zu stellen. Es kommt also zu einer Nachversteuerung der „steuerfreien“ Subvention. Da auch der Zinszuschuss nach § 3 Abs 1 Z 6 EStG steuerfrei ist, darf G 50% der Fremdkapitalzinsen nicht als Betriebsausgaben berücksichtigen (§ 20 Abs 2 EStG).

VII. Betriebsübergang

1. Entgeltlicher Betriebsübergang

Die **entgeltliche Übertragung eines Betriebes** ist als letzter Akt der betrieblichen Aktivität noch Gegenstand der Gewinnermittlung. Die im Betriebsvermögen steckenden stillen Reserven und ein allenfalls vorhandener Firmenwert werden durch die Veräußerung aufgedeckt und müssen nun versteuert werden. § 24 EStG regelt dies zwar ausdrücklich, allerdings ergeben sich diese Konsequenzen bereits aus dem allgemeinen Bilanzsteuerrecht.

Die primäre Bedeutung von § 24 EStG liegt darin, bestimmte Gewinnteile als Veräußerungsgewinn zu definieren, um sie steuerrechtlichen Begünstigungen zugänglich zu machen. § 24 EStG findet Anwendung auf Gewinne aus der Veräußerung eines ganzen Betriebes, eines Teilbetriebes, der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils sowie auf Gewinne, die bei der Aufgabe eines (Teil-)Betriebes erzielt werden.

Der **Gewinn** aus einer Betriebsveräußerung und aus der Aufgabe eines Betriebes ermittelt sich nach § 24 EStG folgendermaßen:

Ermittlung des Veräußerungsgewinns

	Veräußerungserlös
–	Veräußerungskosten
–	Buchwerte des Betriebsvermögens
=	Veräußerungsgewinn

Der Veräußerungsgewinn besteht somit in den stillen Reserven des Betriebsvermögens und in einem allfälligen Firmenwert. Entsprechendes gilt, wenn nur ein Teilbetrieb veräußert wird.

Von einer **Betriebsaufgabe** spricht man, wenn der Betrieb nicht als Ganzes veräußert, sondern eingestellt wird, wobei die vorhandenen Aktiva entweder einzeln veräußert oder in das Privatvermögen übernommen werden.

Einen Fall der Betriebsaufgabe stellt auch die **Verpachtung des gesamten Betriebes** dar, vorausgesetzt die Verpachtung erfolgt nicht bloß vorüberge-

hend. Die Betriebsaufgabe wird der Betriebsveräußerung gleichgestellt. Soweit keine Einzelveräußerung erfolgt, tritt an die Stelle des Preises der gemeine Wert der in das Privatvermögen übernommenen Wirtschaftsgüter.

Ermittlung des Aufgabegewinns

	Veräußerungserlös für die einzelnen Wirtschaftsgüter
+	Gemeiner Wert jener Wirtschaftsgüter, die in das Privatvermögen übergeführt werden
–	Veräußerungskosten
–	Buchwerte des Betriebsvermögens
=	Aufgabegewinn

Ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe stets durch **doppelte Buchführung** (§§ 4 Abs 1 oder 5 EStG) zu ermitteln (§ 24 Abs 2 EStG). Ergibt sich im Zuge des Übergangs von einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung auf eine Gewinnermittlung durch doppelte Buchführung ein **Übergangsgewinn oder -verlust**, ist dieser beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor Veräußerung oder Aufgabe zu berücksichtigen (§ 4 Abs 10 Z 1 letzter Satz EStG).

Der Veräußerungs- bzw Aufgabegewinn war früher einkommensteuerrechtlich deutlich begünstigt (Besteuerung mit dem **halben Durchschnittssteuersatz**). Derzeit ist diese Begünstigung im Wesentlichen auf die Fälle beschränkt, in denen ein Steuerpflichtiger wegen fortgeschrittenen Alters (Vollendung des 60. Lebensjahres bei gleichzeitiger Einstellung der Erwerbstätigkeit) oder wegen Eintritts der Erwerbsunfähigkeit seinen Betrieb veräußert (aufgibt) oder stirbt (§ 37 Abs 5 EStG). In den anderen Fällen gibt es alternativ einen **Freibetrag von € 7.300,–** (§ 24 Abs 4 EStG) oder eine **Verteilung des Gewinnes auf drei Jahre**, vorausgesetzt der Betrieb wurde vom Steuerpflichtigen über einen Zeitraum von sieben Jahren geführt (Progressionsermäßigung; § 37 Abs 2 EStG).

Wird anlässlich einer Betriebsaufgabe ein Gebäude, das bis zur Aufgabe des Betriebes der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen ist, ins Privatvermögen übernommen, so unterbleibt unter den Voraussetzungen, unter denen auch der halbe Durchschnittssteuersatz für Veräußerungsgewinne in Anspruch

genommen werden kann, auf Antrag die Besteuerung der stillen Reserven. Die stillen Reserven sind nachzuversteuern, wenn das Gebäude innerhalb von fünf Jahren veräußert wird (**Hauptwohnsitzbefreiung**; § 24 Abs 6 EStG).

Der **Erwerber eines Betriebes** hat im Fall eines entgeltlichen Erwerbs die Wirtschaftsgüter mit den anteiligen Anschaffungskosten (dies ist idR der Teilwert) anzusetzen (§ 6 Z 8 lit b EStG). Von diesen Werten kann in der Folge die AfA vorgenommen werden (dem Nachteil des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnes beim Veräußerer steht somit der Vorteil höherer Abschreibungen beim Erwerber gegenüber). Ein verbleibender Restbetrag ist als (derivativer, abgeleiteter) **Firmenwert** auszuweisen (vgl dazu § 203 Abs 5 UGB). Dieser Firmenwert gilt zwar als abnutzbares Wirtschaftsgut, darf jedoch im Steuerrecht bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben sowie Gewerbebetrieben nur über 15 Jahre abgeschrieben werden (§ 6 Z 1 und § 8 Abs 3 EStG). Der abnutzbare **Praxiswert** (Kanzleiwert) eines Angehörigen der freien Berufe kann über fünf Jahre abgeschrieben werden (EStR 2000 Rz 3189). **Apothekenkonzessionen** oder der Gebietsschutz von Rauchfangkehrern sind firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter und gelten als nicht abnutzbar (VwGH 21.9.2005, 2001/13/0214).

Gehören zum übertragenen Betriebsvermögen Grundstücke, so fällt zusätzlich die **Grunderwerbsteuer** (GrESt) iHv 3,5% der Bemessungsgrundlage an. Bemessungsgrundlage für die GrESt ist bei entgeltlichen Erwerben idR die für die Übertragung des Grundstücks geleistete Gegenleistung. Schuldner der GrESt sind die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen (Verkäufer und Käufer). Über die Tragung der GrESt treffen die Parteien regelmäßig im Kaufvertrag eine Vereinbarung, an die das Finanzamt bei ihrer Ermessensentscheidung grundsätzlich gebunden ist. Hat der Käufer die GrESt zu tragen, so gehört sie zu den Anschaffungsnebenkosten des Grundstücks.

Grundstücksübertragungen unter Lebenden im Familienkreis (§ 26a Abs 1 Z 1 GGG) gelten für grunderwerbsteuerliche Zwecke stets als unentgeltlicher Erwerb (§ 7 Abs 1 Z 1 lit c GrEStG). Die Steuer beträgt in diesen Fällen 0,5% – 3,5% des Grundstückswertes, zusätzlich bestehen Begünstigungen; siehe dazu die Ausführungen zur GrESt in Kap VII.2.

Beispiel:

Herr A ist 55 Jahre alt und betreibt seit 10 Jahren einen rechnungslegungspflichtigen Gewerbebetrieb. Er veräußert den Betrieb zum 31.12.01 an Frau B. Frau B zahlt für das Unternehmen € 1,4 Mio in bar und übernimmt die Verbindlichkeiten von Herrn A. Die Hälfte der Barabfindung finanziert Frau B über ein Darlehen der X-Bank. An Veräußerungskosten fallen bei Herrn A € 0,1 Mio an.

Bilanz des Gewerbebetriebes zum Veräußerungsstichtag

	Buchwert	Teilwert		
Bebauter Grund	1,0 Mio	1,5 Mio	Eigenkapitalkonto	0,5 Mio
Sonstiges Vermögen	1,5 Mio	1,5 Mio	Verbindlichkeiten	2,0 Mio
	2,5 Mio			2,5 Mio

a) Ermitteln Sie den Veräußerungsgewinn für Herrn A.

b) Welche Steuerbegünstigungen kann Herr A für den Veräußerungsgewinn in Anspruch nehmen?

c) Erstellen Sie die Eröffnungsbilanz von Frau B.

Lösung

a) *Der Veräußerungsgewinn ist der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens übersteigt (§ 24 Abs 2 EStG). Der Veräußerungserlös setzt sich zusammen aus der Barabfindung sowie dem Betrag der Schuldübernahme.*

b)

Barabfindung		*1,4 Mio*
Schuldübernahme	+	*2,0 Mio*
Veräußerungserlös	=	*3,4 Mio*
Buchwert des Vermögens	–	*2,5 Mio*
Veräußerungskosten	–	*0,1 Mio*
Veräußerungsgewinn	=	*0,8 Mio*

b) Herr B kann alternativ den Freibetrag gem § 24 Abs 4 EStG in Anspruch nehmen oder den Veräußerungsgewinn gem § 37 Abs 2 EStG verteilt über die Jahre 01, 02 und 03 zu je einem Drittel versteuern.

c) Eröffnungsbilanz von Frau B zum 1.1.02

Bebauter Grund	*1,5 Mio*	*Eigenkapitalkonto*	*0,7 Mio*
Sonstiges Vermögen	*1,5 Mio*	*Verbindlichkeiten*	*2,0 Mio*
Firmenwert	*0,4 Mio*	*Verbindlichkeit X-Bank*	*0,7 Mio*
	3,4 Mio		*3,4 Mio*

Erläuterungen zu den einzelnen Bilanzpositionen:

- *Die übernommenen Wirtschaftsgüter sind einzeln zu bewerten und mit ihren Anschaffungskosten anzusetzen (§ 6 Z 8 lit b EStG).*
- *Die Verbindlichkeit gegenüber der X-Bank ist als notwendiges Betriebsvermögen in die Bilanz aufzunehmen.*
- *Das Eigenkapital im Zeitpunkt der Anschaffung des Betriebes entspricht jenem Betrag, den Frau B aus eigenen Mitteln aufgebracht hat, um den Betrieb zu erwerben.*
- *Der Firmenwert ist jener Betrag, um den der Kaufpreis (3,4 Mio) die Werte der einzelnen erworbenen Wirtschaftsgüter (3 Mio) übersteigt.*
- *Als Teil des Unternehmens wurde ein Grundstück mitübertragen. Die Gegenleistung für das Grundstück beträgt 1,5 Mio. Von diesem Betrag ist GrESt iHv 3,5% zu entrichten. (Auf die Aktivierung der GrESt wurde in dem Beispiel aus Gründen der einfacheren Darstellung verzichtet; tatsächlich ist die GrESt als Teil der Anschaffungsnebenkosten aktivierungspflichtig.)*

2. Unentgeltlicher Betriebsübergang

Ein unentgeltlicher Betriebsübergang liegt im Fall eines Erwerbes eines Betriebes von Todes wegen (Erbschaft oder Legat) oder uU bei einer Schenkung unter Lebenden vor. Bei Betriebsübergängen im Wege einer Schenkung handelt es sich oftmals um sog **gemischte Schenkungen**. Der Erwerber übernimmt nicht nur die Aktiva des Betriebes, sondern idR auch die Verbindlichkeiten. Damit erbringt der Erwerber aber eine Gegenleistung. Es liegt folglich ein teilentgeltliches Geschäft vor. Bei gemischten Schenkungen ist zu untersuchen, ob der Schenkungscharakter oder der Entgeltlichkeitscharakter überwiegt. Der Schenkungscharakter überwiegt, wenn Leistung und Gegenleistung in einem offenkundigen Missverhältnis stehen. Ein solches Missverhältnis liegt vor, wenn die Gegenleistung nicht mehr als 50% des Unternehmenwertes beträgt (EStR 2000 Rz 5572).

Bei einer unentgeltlichen Betriebsübergabe kommt es einkommensteuerrechtlich nicht zur Ermittlung eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinnes. Der Vorgang wird auch nicht als (Gesamt-)Entnahme betrachtet. Für den **Geschenkgeber bzw Erblasser** ergeben sich keine einkommensteuerrechtlichen Folgen.

Der **Rechtsnachfolger** hat die Buchwerte des Rechtsvorgängers fortzuführen (§ 6 Z 9 lit a EStG). Die stillen Reserven und der Firmenwert gehen somit auf ihn über und sind erst zu versteuern, wenn er seinerseits den Betrieb oder die einzelnen Wirtschaftsgüter veräußert.

Hinsichtlich beim Rechtsvorgänger bestehender **Verlustvorträge** ist zu unterscheiden:

- Wird der Betrieb unter Lebenden übertragen (Schenkung), verbleiben die Verlustvorträge beim Geschenkgeber. Dieser kann sie in späteren Jahren als Sonderausgaben abziehen.
- Wird der Betrieb von Todes wegen übertragen, sind offene Verlustvorträge des Erblassers fortan beim betriebsübernehmenden Erben zu berücksichtigen. Irrelevant ist, ob der Betrieb im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (Erbschaft) oder im Wege der Einzelrechtsnachfolge (Legat, Schenkung auf den Todesfall) übergeht. Bei Übertragung eines Teilbetriebs von Todes wegen gehen offene Verlustvorträge anteilig nach jenem Verhältnis über, das

dem Verkehrswert des übernommenen Teilbetriebs bezogen auf den Verkehrswert des gesamten Betriebs entspricht, sofern keine eindeutige Zuordnung der Verlustvorträge zu dem übernommenen Teilbetrieb möglich ist. Bei Übertragung eines Mitunternehmeranteils von Todes wegen gehen die durch diesen Mitunternehmeranteil verursachten Verlustvorträge auf den bzw die Erben des Mitunternehmeranteils über (EStR 2000, Rz 4535; siehe auch VwGH 25.4.2013, 2010/15/0131).

Im Fall eines unentgeltlichen Betriebsübergangs vor dem 1.8.2008 ist **Erbschafts- und Schenkungssteuer** angefallen. Die Höhe der Steuer hing einerseits vom Verwandtschaftsverhältnis zwischen Erblasser bzw Geschenkgeber und Erben bzw Geschenknehmer (sog Steuerklassen; vgl § 7 ErbStG) und andererseits vom Wert des übertragenen Vermögens ab (vgl § 8 ErbStG).

Seit dem 1.8.2008 sind nur mehr **unentgeltliche Betriebsübertragungen** unter Lebenden (insb Schenkungen) den Finanzbehörden binnen drei Monaten ab dem Erwerb **anzuzeigen** (§ 121a BAO). Zweck dieser Anzeigepflicht ist die Vermeidung von Missbräuchen (eine Einkommen- oder Umsatzsteuerpflicht soll nicht durch Vortäuschen einer Schenkung umgangen werden können). Ausgenommen von der Anzeigepflicht sind Schenkungen zwischen Angehörigen (§ 25 BAO), wenn der gemeine Wert der innerhalb eines Jahres von derselben Person getätigten Schenkungen € 50.000,– nicht übersteigt. Bei Zuwendungen zwischen anderen Personen beträgt der Freibetrag € 15.000,–, wobei Zuwendungen von derselben Person innerhalb eines Zeitraumes von fünf Jahren zusammen zu rechnen sind (Abs 2 leg cit). Zur Anzeige verpflichtet sind der Geschenkgeber, der Geschenknehmer sowie Rechtsanwälte und Notare, die beim Erwerb oder bei der Errichtung der Vertragsurkunde über den Erwerb mitgewirkt haben (Abs 3 leg cit).

- **Grunderwerbsteuer im Zuge von Betriebsübertragungen**

Wird im Zuge einer unentgeltlichen Unternehmensübertragung (Erbschaft oder Schenkung) ein **Grundstück** mit übertragen, fällt **Grunderwerbsteuer** an. Diese beläuft sich bei unentgeltlichen Grundstückserwerben auf 0,5% bis 3,5% der Bemessungsgrundlage (§ 7 Abs 1 GrEStG sieht einen Stufentarif vor). Bemessungsgrundlage ist bei einem Erwerb von Todes wegen der Grundstückswert. Der Grundstückswert ist entweder als Summe des hochgerechneten drei-

fachen Bodenwertes gem § 53 Abs 2 BewG und des Wertes des Gebäudes oder in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Wertes zu berechnen (§ 4 Abs 1 GrEStG). Für Land- und Forstwirtschaften gilt als Bemessungsgrundlage bei Übertragungen im Familienkreis (§ 26a Abs 1 Z 1 GGG) der **Einheitswert**. Die GrESt beträgt dann unabhängig von der Höhe der Bemessungsgrundlage 2% (§ 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG).

Bei Übertragungen unter Lebenden liegt oftmals eine **gemischte Schenkung** vor. Für Zwecke der GrESt gilt ein Erwerb zur Gänze als unentgeltlich, wenn die Gegenleistung nicht mehr als 30% des Grundstückswertes beträgt. Der Erwerb gilt zur Gänze als entgeltlich, wenn die Gegenleistung mehr als 70% vom Grundstückswert beträgt. Dazwischen gilt ein Erwerb als teilentgeltlich (§ 7 Abs 1 lit a GrEStG). Bei teilentgeltlichen Erwerben ermittelt sich die GrESt für den unentgeltlichen Teil des Erwerbes nach dem Stufentarif (0,5% – 3,5%) vom Grundstückswert und die GrESt für den entgeltlichen Teil mit 3,5% von der Gegenleistung.

Erwerbe unter Lebenden **durch nahe Angehörige** (§ 26a Abs 1 Z 1 GGG; Ehegatten, Partner, Lebensgefährten, Verwandte in gerader Linie, Stief-, Wahl-, Pflegekinder und deren Kinder, Ehegatten und Partner sowie Geschwister, Nichten und Neffen) gelten stets und in vollem Umfang und unabhängig davon, ob eine Gegenleistung erbracht wird, als unentgeltlich (§ 7 Abs 1 lit c GrEStG). Zur Grunderwerbsteuer siehe im Detail G.I.

§ 3 Abs 1 Z 2 GrESt sieht für unentgeltliche oder teilentgeltliche Erwerbe von Grundstücken durch natürliche Personen im Rahmen eines qualifizierten Betriebsübergangs (siehe die in der Bestimmung vorgesehenen Voraussetzungen) eine Befreiung bis zu einem Wert von € 900.000,– (**Freibetrag für Betriebsgrundstücke**) vor. Zusätzlich ist die GrESt für Grundstückserwerbe im Zuge solch qualifizierter Betriebsübertragungen mit 0,5% des Grundstückswertes gedeckelt (§ 7 Abs 1 Z 2 lit b GrEStG). Für den unentgeltlichen (teilentgeltlichen) Erwerb von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken durch nahe Angehörige sieht § 3 Abs 1 Z 2a GrEStG einen Freibetrag von bis zu € 365.000,– vor.

Aus Anlass einer unentgeltlichen Grundstücksübertragung anfallende GrESt, Eintragungsgebühren und andere Nebenkosten sind nach § 20 Abs 1 Z 6 EStG

nicht abzugsfähig; konkret bedeutet dies, dass diese Kosten nicht aktivierungsfähig sind.

Kontrollfragen:

C 5. Der nach UGB rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende G ist 63 Jahre alt und möchte sich nach 30-jähriger Ausübung seines Gewerbes zur Ruhe setzen. Er erwägt folgende Alternativen:

a) Schenkung des Betriebes an die Nichte N. N verpflichtet sich, die Schulden zu übernehmen.

b) Aufgabe des Betriebes. Das Anlagevermögen würde veräußert werden, das Gebäude, in dem sich neben dem Betrieb auch die Wohnung von G befindet, würde ins Privatvermögen übernommen werden.

c) G verkauft den gesamten Betrieb an seinen Kollegen X. X zahlt € 2 Mio und übernimmt die Schulden.

Bilanz des Gewerbebetriebs zum Veräußerungsstichtag

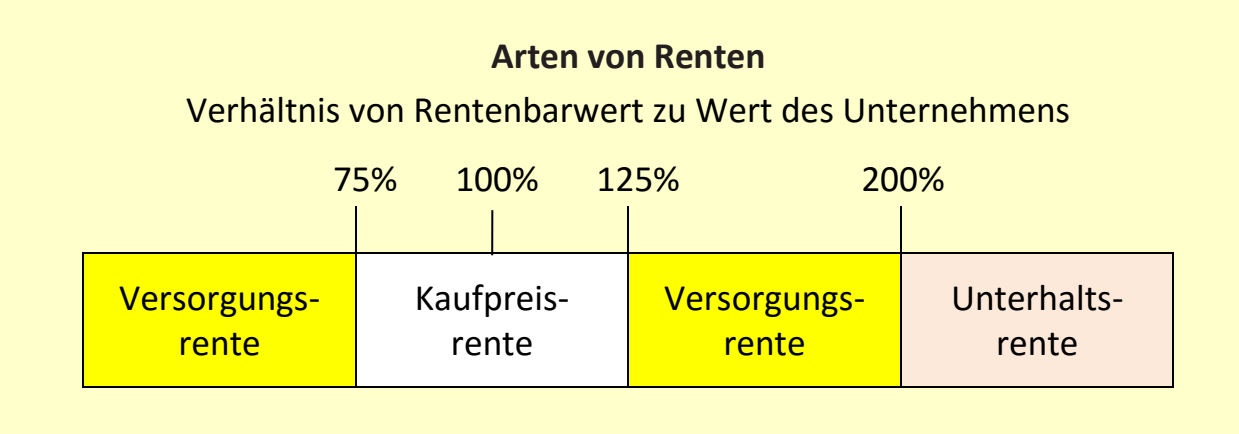
Bebauter Grund	1,0 Mio	Eigenkapitalkonto	0,5 Mio
Davon Grund und Boden: 0,8 Mio			
Sonstiges Vermögen	1,5 Mio	Verbindlichkeiten	2,0 Mio
	2,5 Mio		2,5 Mio

Zusatzangaben:

Stille Reserven befinden sich im bebauten Grundstück iHv € 500.000,–. Sie verteilen sich wie folgt: Grund und Boden € 300.000,–; Gebäude: € 200.000,–. Das Unternehmen hat einen Firmenwert von € 1 Mio.

Welche einkommensteuerrechtlichen Folgen ergeben sich aus diesen Sachverhalten? Erstellen Sie im Fall a) und c) auch die Eröffnungsbilanz des Erwerbers. (→ Lösung)

3. Veräußerung gegen Rente



3.1. Kaufpreisrente

Eine Kaufpreisrente liegt vor, wenn der Wert der Rente (Rentenbarwert) dem Wert des übertragenen Unternehmens entspricht (der Rentenbarwert entspricht 75 – 125% des Wertes des übertragenen Unternehmens). Bei der Veräußerung eines Betriebes gegen eine Kaufpreisrente handelt es sich grundsätzlich um ein entgeltliches Rechtsgeschäft. Dh beim Veräußerer kommt es zu einer Aufdeckung der stillen Reserven, der Erwerber hat die übernommenen Wirtschaftsgüter mit ihren Anschaffungskosten in der Bilanz auszuweisen.

Die Rentenzahlungen sind beim **Rentenempfänger** nach Maßgabe ihres Zuflusses ab dem Zeitpunkt als nachträgliche Betriebseinnahmen steuerpflichtig, ab dem der Wert der zugeflossenen Rentenzahlungen die Buchwerte des übertragenen Betriebsvermögens übersteigt (§ 24 iVm § 32 Z 2 EStG). Die Steuerbegünstigungen der §§ 24 und 37 EStG kommen nicht zum Tragen (§ 24 Abs 4 und § 37 Abs 7 EStG).

Der **Rentenverpflichtete** hat das übernommene Betriebsvermögen mit den Anschaffungskosten in seiner Bilanz auszuweisen. Der versicherungsmathematische Wert der Rente ist in der Bilanz als Verbindlichkeit auszuweisen. Die Rentenzahlungen stellen beim Rentenverpflichteten Betriebsausgaben dar. Die Rentenverbindlichkeit ist jährlich neu zu ermitteln. Die jährliche Verminderung des Rentenbarwertes ist gewinnerhöhend anzusetzen.

3.2. Versorgungsrente

Eine Versorgungsrente liegt vor, wenn die vereinbarten Rentenzahlungen aus Anlass der Übertragung eines Betriebes keine angemessene Gegenleistung darstellen und auch nicht derart unangemessen hoch sind, dass von einer Unterhaltsleistung auszugehen ist (der Rentenbarwert beträgt weniger als 75%, oder mehr als 125%, aber weniger als 200% des Wertes des übertragenen Vermögens). Bei der Veräußerung eines Unternehmens gegen eine Versorgungsrente handelt es sich aus ertragsteuerrechtlicher Sicht um ein unentgeltliches Rechtsgeschäft. Der Rechtsnachfolger hat folglich die Buchwerte fortzuführen.

Im Fall einer Versorgungsrente hat der **Rentenberechtigte** die vereinnahmten Rentenzahlungen nach § 29 Z 1 EStG ab der ersten Zahlung als sonstige Einkünfte zu versteuern, der Rentenverpflichtete kann sich die Zahlungen als Sonderausgaben abziehen (§ 18 Abs 1 Z 1 EStG; siehe dazu IX.3.).

3.3. Unterhaltsrente

Ist eine Rente, die für die Übertragung eines Betriebes geleistet wird, unangemessen hoch, weil sie dem Unterhalt des Rentenberechtigten dient, liegt eine steuerrechtlich unbeachtliche Unterhaltsrente vor (§ 18 Abs 1 Z 1 EStG, § 29 Z 1 EStG, § 20 Abs 1 Z 1 EStG). Der Betriebsübergang wird als ein unentgeltlicher angesehen, dh der Rechtsnachfolger hat die Buchwerte fortzuführen

VIII. Die außerbetrieblichen Einkunftsarten

1. Überblick über die Einkunftsarten und die Einkünfteermittlung

Zu den außerbetrieblichen Einkünften (§ 2 Abs 3 Z 4 bis 7 EStG) zählen

- die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§§ 25 und 26 EStG),
- die Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG),
- die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG) und
- die sonstigen Einkünfte (§§ 29–31 EStG).

Bei den außerbetrieblichen Einkünften wurden in der Vergangenheit bei der Einkünfteermittlung weitestgehend nur die Erträge aus einer Einkunftsquelle (Früchte) berücksichtigt. Wertänderungen der Einkunftsquelle (des Vermögensstammes) selbst waren mit wenigen Ausnahmen nicht steuerbar (Besteuerung nach der sog Quellentheorie im Unterschied zur Reinvermögenszuwachstheorie, die bei den betrieblichen Einkünften zur Anwendung kommt).

Seit 1.4.2012 werden im außerbetrieblichen Bereich auch realisierte Wertsteigerungen von Kapitalvermögen sowie – ohne Rücksicht auf eine Spekulationsfrist – Gewinne aus privaten Grundstücksveräußerungen besteuert. Die Unterscheidung zwischen betrieblichen und außerbetrieblichen Einkünften wurde in diesen Bereichen jedoch beibehalten und in der Tat bestehen hinsichtlich der steuerlichen Berücksichtigung von Wertverlusten gravierende Unterschiede je nachdem, ob das Kapitalvermögen und die Grundstücke in einem Betriebsvermögen gehalten oder privat veräußert werden (siehe dazu XI. und XII.).

Die außerbetrieblichen Einkünfte ergeben sich aus dem **Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten** (§ 2 Abs 4 Z 2 EStG).

Einnahmen liegen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsarten zufließen (§ 15 EStG). **Geldwerte Vorteile** (Dienstwohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung,

Kost, Waren, Überlassung von Kfz zur Privatnutzung) sind mit den um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreisen des Abgabeortes anzusetzen. Mitarbeiterrabatte sind – soweit sie nicht nach § 3 Abs 1 Z 21 EStG steuerfrei sind – von dem um übliche Preisnachlässe verminderten Endpreis zu bemessen, zu dem der Arbeitgeber Waren oder Dienstleistungen fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet (§ 15 Abs 2 EStG). Die Höhe gängiger geldwerter Vorteile, insb jenes der Überlassung eines Kfz zur Privatnutzung, sind in einer VO geregelt (VO BGBl II 2001/416 idF BGBl II 2015/243). Die **Veräußerung** von Wirtschaftsgütern (der Einkunftsquelle) führt nur dann zu Einnahmen, wenn dies ausdrücklich angeordnet ist (zB § 27 Abs 3 und 4 sowie §§ 30 und 31 EStG).

Werbungskosten sind alle Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen (vgl § 16 Abs 1 EStG). Ausdrücklich als Werbungskosten sind genannt zB Beiträge zu Interessenvertretungen, Sozialversicherungsbeiträge, Aufwendungen für Arbeitsmittel oder Reisekosten. Aufwendungen für mehrjährig nutzbare Arbeitsmittel können nur im Wege der Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Die **zeitliche Zuordnung der Einnahmen** und der Werbungskosten erfolgt – wie bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG – nach dem Zufluss-Abfluss-Prinzip (§ 19 EStG). Davon ausgenommen sind Vorauszahlungen, die nicht nur das laufende und das Folgejahr betreffen; für diese besteht eine Verteilungspflicht (§ 19 Abs 3 EStG).

Ein **Verlust** entsteht, wenn die Werbungskosten höher sind als die Einnahmen. Dieser ist grundsätzlich ausgleichsfähig, nicht jedoch vortragsfähig (§ 18 Abs 6 EStG). Von der Ausgleichsfähigkeit der Verluste im außerbetrieblichen Bereich gibt es jedoch eine Vielzahl von Ausnahmen, auf die bei der Darstellung der einzelnen Einkünfte im Detail eingegangen wird.

2. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§§ 25 und 26 EStG)

2.1. Umfang der Einkünfte

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen insbesondere:

- Bezüge aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis (somit beispielsweise auch eine Firmenpension);
- Bezüge und Vorteile, die nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften (Beteiligung ≤ 25%) von diesen für ihre Beschäftigung erhalten, wenn außer einer Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen;
- Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung (unabhängig von der Art der früheren Tätigkeit);
- Bezüge bestimmter politischer Funktionäre, zB von Nationalratsabgeordneten.

Ein **Dienstverhältnis** liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist (§ 47 Abs 2 EStG). Für die nichtselbständige Ausübung einer Tätigkeit sprechen persönliche Weisungsgebundenheit, Einordnung in den Betrieb, geregelte Arbeitszeit, geregelte Urlaubszeit, erfolgsunabhängiger Lohn sowie das Fehlen von Unternehmerwagnis (Grenzfälle: zB Vertreter, Lehrbeauftragte, Kolporteure).

Im Gegensatz dazu schuldet der Auftragnehmer eines Werkvertrages einen bestimmten Erfolg. Liegen die Merkmale eines Dienstvertrages nicht vor, so hat er keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern idR Einkünfte aus Gewerbebetrieb, allenfalls Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Dienstnehmer und Selbständige unterliegen in der Sozialversicherung unterschiedlichen Gesetzen (ASVG – GSVG) und sind bei verschiedenen Sozialversicherungsträgern (GKK – SVA) versichert. Zur Klärung der Versicherungszuord-

nung und Vermeidung einer unbeabsichtigten Doppelversicherung sind im Sozialversicherungsrecht eigene Verfahren vorgesehen (§ 412a f ASVG, § 194b GSVG), die in einen Feststellungbescheid zur Versicherungszuordnung münden. Die in einem rechtskräftigen Bescheid festgestellte Versicherungszuordnung ist auch für die Qualifikation der Einkünfte nach § 2 Abs 3 EStG bindend (§ 86 Abs 1a EStG idF SV-ZG).

2.2. Arbeitslohn (Einnahmen)

Der Begriff des Arbeitslohnes ist weit auszulegen und umfasst alle Bezüge und Vorteile aus dem Dienstverhältnis (vgl auch § 15 EStG). Zum Arbeitslohn zählen daher auch Bezüge, die der Arbeitnehmer im Hinblick auf sein Dienstverhältnis von Dritten erhält (zB Trinkgelder [ortsübliche Trinkgelder sind nach § 3 Abs 1 Z 16a EStG befreit] oder Bestechungsgelder) sowie Naturalbezüge (volle Verpflegung, freie Station, Dienstwagen, Dienstwohnung etc). Die Sachbezüge sind gem § 15 Abs 2 EStG mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes festzusetzen. Diese wurden für die gängigen Sachbezüge bundeseinheitlich im Verordnungsweg festgelegt (VO BGBl II 2001/416 – VO Sachbezüge, zuletzt geändert durch VO BGBl II 2015/243).

Beispiele aus der VO Sachbezüge, BGBL II 2001/416 idF BGBl II 2015/243:

1. Für die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kfz für **nicht beruflich veranlasste Fahrten** einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, ist ein Sachbezug von **2%** der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kfz (einschließlich USt und NoVA), maximal € 960,– monatlich, anzusetzen. Für Kfz mit niedrigem CO_2-Emissionswert (siehe VO) beträgt der Sachbezug 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal € 720,– pro Monat. Für Kfz mit einem CO_2-Emissionswert von 0 Gramm ist ein Sachbezugswert von Null anzusetzen.

   Beträgt die monatliche Fahrtstrecke nachweislich (**Fahrtenbuch**) nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezug im Ausmaß des halben sonstigen Sachbezugswertes anzusetzen (§ 4 VO).

2. Bei **Dienstwohnungen** ist als Sachbezugswert (monatlicher Quadratmeterwert) der jeweils am 31. Oktober des Vorjahres geltende Richtwert gem § 5 Richtwertgesetz anzusetzen. Kostenbeiträge des Arbeitnehmers vermindern den Sachbezugswert.

   Der Sachbezugswert ändert sich je nach Standard der Wohnung und auch der Funktion des Dienstnehmers. So gibt es zB Abschläge für Dienstwohnungen von Hausbesorgern und Portieren. Liegt die rasche Verfügbarkeit des Arbeitnehmers am Arbeitsplatz nach der Natur des Dienstverhältnisses im besonderen Interesse des Arbeitgebers (zB Kellner in einem Hotelbetrieb) und überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer kostenlos oder verbilligt eine arbeitsplatznahe Unterkunft, ist für eine solche bis zu einer Größe von 30 m^2 kein Sachbezug anzusetzen (§ 2 VO).

Nicht zu den **Einkünften** zählen zB die überlassene Arbeitskleidung, Auslagenersätze, vom Arbeitgeber getragener Ausbildungsaufwand, die Vergütung von Übersiedlungskosten und von Reisekosten innerhalb der gesetzlich vorgesehenen Grenzen (§ 26 EStG).

Als nicht steuerbarer Reisekostenersatz dürfen gewährt werden:

– die effektiven **Fahrtkosten**; bei Benützung des eigenen PKW das amtliche **Kilometergeld** iHv € 0,42 pro Kilometer und € 0,05 pro Mitfahrer;

– die nachgewiesenen **Nächtigungskosten**, ansonsten ein Betrag von max € 15,–;

– **Tagesgelder** (zur Abdeckung des reisebedingten Verpflegungsmehraufwandes) iHv max € 26,40 pro Tag. Voraussetzung für die Gewährung des vollen Tagesgeldes ist eine mehr als 12-stündige Abwesenheit vom Dienstort (Aliquotierung ab einer Abwesenheit von mehr als drei Stunden mit je einem Zwölftel pro Stunde).

Nach § 3 EStG sind verschiedene Bezüge von Arbeitnehmern **steuerfrei**. Dazu zählen beispielsweise:

- das Arbeitslosengeld (unter Progressionsvorbehalt),
- 60% der Löhne von im Ausland beschäftigten Montagearbeitern unter engen Voraussetzungen (400 Km Entfernung von Österreich, Arbeit unter erschwerten Bedingungen),
- die Benützung von Sozialeinrichtungen, die Verpflegung am Arbeitsplatz,
- Zuschüsse zur Kinderbetreuung bis € 1.000,– pro Kind und Kalenderjahr,
- Geldwerter Vorteil aus der Teilnahme an Betriebsveranstaltungen (zB Betriebsausflüge, Weihnachtsfeier) bis zu einer Höhe von € 365,– sowie dabei empfangene Sachzuwendungen bis zu einer Höhe von € 186,– jährlich,
- Zuwendungen für die Zukunftssicherung bis € 300,– jährlich,
- Mitarbeiterbeteiligungen bis € 3.000,– jährlich,
- Freiwillige Zuwendungen für das Begräbnis des Arbeitnehmers,
- der geldwerte Vorteil aus unverzinsten Arbeitgeberdarlehen bis zu einer Darlehenshöhe von € 7.300,–,
- Mitarbeiterrabatte,
- ortsübliche Trinkgelder (zur Verfassungsmäßigkeit der Befreiung für Trinkgelder siehe VfGH 25.9.2008, G 19/08, VfSlg 18.549)
- Einkünfte von Aushilfskräften (geringfügige Anstellung einer ansonsten voll sozialversicherten Person an nicht mehr als 18 Tagen im Jahr) sowie
- pauschale Fahrt- und Reiseaufwandsentschädigungen, die gemeinnützige Sportvereine an Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer zahlen (max € 60,– pro Einsatztag, höchstens aber € 540,– pm).

2.3. Werbungskosten

Bestimmte Werbungskosten werden vom Arbeitgeber bei der Berechnung und Abfuhr der Lohnsteuer automatisch berücksichtigt (insb **Sozialversicherungs-**

beiträge; vgl § 62 EStG). Darüber hinaus berücksichtigt der Arbeitgeber ein **Werbungskostenpauschale** iHv € 132,– pro Jahr.

Werbungskosten sind auch:

– Aufwendungen für **Aus- und Fortbildungsmaßnahmen** (zB Kosten eines Studiums) im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit,

– Aufwendungen für **umfassende Umschulungsmaßnahmen**, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen,

– **Reisekosten** (Tagesgeld steht nach der Rsp des VwGH 30.10.2001, 95/14/0013 nur dann zu, wenn die Reise eine Nächtigung mit umfasst) oder

– Ausgaben für **Arbeitsmittel** (AfA bei Wirtschaftsgütern, die länger als ein Jahr genutzt werden).

Übersteigen derartige Werbungskosten das vom Arbeitgeber beim Lohnsteuerabzug berücksichtigte Werbungskostenpauschale, so müssen diese in einem eigenen Verfahren vom Arbeitnehmer selbst geltend gemacht werden (Antrag auf **Arbeitnehmerveranlagung** innerhalb einer Frist von fünf Jahren; § 41 Abs 2 EStG).

Fahrten zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte gelten bis zu einer einfachen Fahrtstrecke von 20 km (2 km bei Unzumutbarkeit der Nutzung eines Massenverkehrsmittels) mit dem **Verkehrsabsetzbetrag** iHv € 400,– (vgl dazu später X.2.) als abgegolten. Bei längeren Wegstrecken kann zusätzlich das **Pendlerpauschale** (§ 16 Abs 1 Z 6 EStG) und der **Pendlereuro** (§ 33 Abs 5 Z 4 EStG) in Anspruch genommen werden. Das Pendlerpauschale mindert als Werbungskosten die Steuerbemessungsgrundlage. Es beträgt in Abhängigkeit von der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und der Zumutbarkeit der Nutzung eines Massenbeförderungsmittels zwischen € 372,– und € 3.672,– jährlich. Der Pendlereuro beträgt jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und wird wie ein Absetzbetrag vom Steuerbetrag abgezogen. Für Bezieher niedriger Einkünfte, die Anspruch auf das Pendlerpauschale haben, erhöht sich der Verkehrsabsetzbetrag auf € 690,–. Der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag vermindert sich zwischen

Einkommen von € 12.200,– und € 13.000,– gleichmäßig einschleifend auf € 400,–.

Für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar oder unzumutbar ist, ist für Verhältnisse innerhalb Österreichs der vom BMF im Internet zur Verfügung gestellte **Pendlerrechner** zu verwenden (siehe dazu und zu verschiedenen Begriffsdefinitionen VO BGBl II 2013/276 idF BGBl II 2014/154 [Pendlerverordnung]).

2.4. Lohnsteuerabzug (§ 47 Abs 1 und 3 EStG)

Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird die Einkommensteuer durch den Lohnsteuerabzug erhoben, wenn im Inland eine Betriebsstätte des Arbeitgebers besteht (§ 47 Abs 1 EStG).

Der Arbeitgeber hat bei der Lohnsteuerberechnung folgende Positionen steuermindernd zu berücksichtigen: Werbungskostenpauschale (€ 132,–), Sonderausgabenpauschale (€ 60,–), AK-Beitrag, Gewerkschaftsbeitrag, Sozialversicherungsbeiträge, Wohnbauförderungsbeiträge, Pendlerpauschale, Erstattung von Arbeitslohn sowie Freibeträge auf Grund eines Freibetragsbescheides (§ 62 EStG).

Darüber hinausgehende Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen kann der Dienstnehmer im Rahmen einer ArbeitnehmerInnenveranlagung gelten machen. Das Finanzamt erlässt über die Berücksichtigung dieser Aufwendungen einen sog **Freibetragsbescheid** und eine Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber (§ 63 EStG). Der Arbeitgeber hat den im Freibetragsbescheid festgestellten Freibetrag bei der Berechnung der Lohnsteuer zu berücksichtigen. Der Arbeitnehmer ist in weiterer Folge verpflichtet, für Jahre, in denen ein solcher Freibetrag berücksichtigt wurde, eine neuerliche Veranlagung seiner lohnsteuerpflichtigen Einkünfte durchzuführen (§ 41 Abs 1 Z 4 EStG).

Schuldner der Lohnsteuer ist der Arbeitnehmer (§ 83 EStG). Es obliegt jedoch dem Arbeitgeber bei jeder Lohnauszahlung die Lohnsteuer zu berechnen,

einzubehalten und bis zum 15. Tag nach Ablauf eines Kalendermonats an das Betriebsstättenfinanzamt abzuführen (§§ 78 und 79 EStG). Der **Arbeitgeber haftet** dem Bund für die richtige Abfuhr (§ 82 EStG). Der Arbeitnehmer wird unmittelbar nur in den in § 83 EStG genannten Fällen in Anspruch genommen (zB Dienstnehmer hatte mehrere Dienstgeber in einem Jahr, Nachversteuerung von Sonderausgaben, Antragsveranlagung, vorsätzliches Zusammenwirken von Arbeitgeber und Arbeitnehmer in Richtung einer Lohnsteuerhinterziehung).

Der Arbeitgeber hat für jeden Dienstnehmer ein **Lohnkonto** zu führen (§ 76 EStG). Auf Grund der Eintragungen im Lohnkonto hat der Arbeitgeber bis Ende Februar eines Jahres dem Finanzamt der Betriebsstätte oder dem sachlich und örtlich zuständigen Krankenversicherungsträger ohne besondere Aufforderung die **Lohnzettel** aller im Vorjahr beschäftigten Arbeitnehmer zu übermitteln. Der Lohnzettel hat alle im amtlichen Formular vorgesehenen für die Erhebung von Abgaben maßgeblichen Daten zu enthalten (§ 84 EStG).

2.5. Tarif (§ 66 Abs 1 und 2, § 67 Abs 1 und 2 EStG)

Der Lohnsteuertarif ist aus dem Einkommensteuertarif abgeleitet und wird auf die gängigen Lohnzahlungszeiträume umgerechnet.

In den §§ 67 und 68 EStG sind **Tarifermäßigungen** für sonstige Bezüge, Abfertigungen und bestimmte Zulagen (zB Schmutz- und Erschwerniszulage) und Zuschläge (zB Überstundenzuschlag) vorgesehen.

Sonstige Bezüge sind Bezüge, die der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber zusätzlich erhält. Es zählen dazu insb das **13. und 14. Monatsgehalt**, aber auch Abfertigungen, Bilanzgelder etc.

Diese Bezüge sind in mehrfacher Hinsicht begünstigt:

– Die Steuer auf sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels (dieses beträgt ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge) beträgt

  - für die ersten € 620,– 0%
  - für die nächsten € 24.380,– 6%

- für nächsten € 25.000,– 27%
- für die nächsten € 33.333,– ..... 35,75%.
- Sonstige Bezüge, die den Betrag von € 83.333,– übersteigen, unterliegen dem Steuersatz von 50%.

– Die Besteuerung unterbleibt, wenn das Jahressechstel höchstens € 2.100,– beträgt (Freigrenze; § 67 Abs 1 EStG).

Kontrollfragen:

C 6. Wie sind die folgenden Einnahmen/Vorteile einkommensteuerrechtlich zu beurteilen?

a) Dem Angestellten A steht ein firmeneigener PKW für Privatfahrten zur Verfügung.

b) Im Winter ist Hurtig einige Monate arbeitslos und bezieht Arbeitslosengeld.

c) Herr K ist als Kellner beschäftigt und erhält von den Gästen Trinkgelder (€ 2.500,–/Jahr).

d) Herr X ist Oberarzt im Krankenhaus der Barmherzigen Brüder.

e) Redlich ist Angestellter in einer Hausverwaltung. Neben seinen Einkünften für die Verwaltung erhält er von den Handwerkern öfters Provisionen für eine Bevorzugung bei Auftragsvergaben.

f) Ein unselbständig beschäftigter Maurer arbeitet am Wochenende im „Pfusch“.

(→ Lösung)

2.6. Exkurs: Sonstige Abgaben- und Beitragspflichten bei Dienstverhältnissen

- **Sozialversicherung**

Im Inland beschäftigte Dienstnehmer sind mit ihren Einkünften bis zur Höchstbeitragsgrundlage nach dem Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz (ASVG) in der Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung versichert. Die Beiträge zur Sozialversicherung werden vom Dienstgeber und vom Dienstnehmer anteilig getragen (siehe nachfolgende Tabelle). Der Dienstgeber ist jedoch Alleinschuldner für den gesamten Beitrag, den er an den zuständigen Sozialversicherungsträger (idR die Gebietskrankenkasse [GKK]) abzuführen hat (§ 58 ASVG).

Die **Höchstbeitragsgrundlage** für die Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge liegt 2017 bei € 4.980,– monatlichem Arbeitslohn (bezogen auf 14 Gehälter; § 45 ASVG). Bei geringfügiger Beschäftigung entfällt die Sozialversicherungspflicht; der Dienstgeber hat nur den Unfallversicherungsbeitrag iHv 1,3% zu entrichten. Die **Geringfügigkeitsgrenze** liegt im Jahr 2017 bei € 425,70/Monat. Dienstgeber, die mehrere Personen geringfügig beschäftigen, haben eine pauschale Dienstgeberabgabe iHv 16,4% der Sozialversicherungsbeitragsgrundlage zu entrichten, sobald die Summe der geringfügigen Löhne das Eineinhalbfache der monatlichen Geringfügigkeitsgrenze übersteigt (siehe Dienstgeberabgabegesetz – DAG).

Freie Dienstverträge, in denen sich ein Beschäftigter verpflichtet, Dienstleistungen über einen längeren Zeitraum im Wesentlichen persönlich und ohne eigene Betriebsmittel zu erbringen (zB Konsulententätigkeit), sind sozialversicherungsrechtlich den Dienstverträgen großteils gleichgestellt (der Wohnbauförderungsbeitrag fällt nicht an).

Sozialversicherungsbeiträge in % vom Arbeitslohn im Jahr 2017

	Angestellte/Arbeiter		
	DN	**DG**	**Summe**
KV	3,87	3,78	7,65
UV		1,30	1,30
PV	10,25	12,55	22,80
AlV*/**	3,00	3,00	6,00
IESG-Z		0,35	0,35
WBF	0,50	0,50	1,00
AK-U	0,50		0,50
Summe	18,12	21,48	39,60

* Bei geringem Einkommen ist der Dienstnehmeranteil in der Arbeitslosenversicherung abweichend geregelt: Beitragsgrundlage bis € 1.342,00: 0 %; über € 1.342,00 bis 1.464,00: 1 %; über € 1.464,00 bis 1.648,00: 2 % (§ 2a AMPFG).

** Für **ältere Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer** bestehen in der Arbeitslosenversicherung, beim Zuschlag nach dem IESG sowie bei der Unfallversicherung Begünstigungen.

Bei **Werkverträgen**, bei denen sich der Werknehmer verpflichtet, ein bestimmtes Werk zu erbringen, sowie bei allen anderen nicht anderweitig pflichtversicherten Tätigkeiten, die zu Einkünften aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG) oder Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) führen („neue Selbständige“), ist der Steuerpflichtige bei Einkünften aus der selbständigen Tätigkeit von mehr € 5.108,40/Jahr (Versicherungsgrenze) nach dem GSVG pflichtversichert. Die Höhe der Einkünfte wird dem Versicherungsträger von den Abgabenbehörden mitgeteilt (§ 229a Abs 2 GSVG). Ob für ein bestimmtes Jahr Pflichtversicherung besteht, kann von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft (SVA) nur im Nachhinein festgestellt werden. Um sicher zu gehen, dass man

unter den Versischerungsschutz fällt, kann eine Erklärung abgegeben werden, dass die Einkünfte, die Versicherungsgrenze voraussichtlich überschreiten werden. Damit wird der Beginn der Versicherung schon vorab begründet.

- **Abfertigung neu**

Für Personen, deren Arbeitsverhältnis nach dem 1.1.2003 begonnen hat (sowie Personen, die für einen Wechsel in das neue System optiert haben), besteht kein gesetzlicher Abfertigungsanspruch mehr gegenüber dem Dienstgeber, sondern nach dem Betrieblichen Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgegesetz (BMSVG) gegenüber einer sog **Betrieblichen Vorsorgekasse**, die aus Pflichtbeiträgen der Dienstgeber gespeist wird.

Die Dienstgeber haben ab dem zweiten Monat einer Beschäftigung bis zu deren Beendigung 1,53% des monatlichen Lohnes (Gehaltes) des betreffenden Dienstnehmers einschließlich allfälliger Sonderzahlungen an die Betriebliche Vorsorgekasse abzuführen.

Der Dienstnehmer hat bei der Beendigung des Arbeitsverhältnisses einen Anspruch auf Auszahlung der angesammelten Beiträge. Der Auszahlungsanspruch ist gesperrt in den Fällen einer Arbeitnehmerkündigung, einer verschuldeten Entlassung, eines unberechtigten vorzeitigen Austritts sowie für den Fall, dass zwischen der ersten Beitragszahlung bzw der letzten Auszahlung und der (neuerlichen) Auszahlung weniger als drei Einzahlungsjahre vergangen sind (Ausnahmen: Beendigung des Arbeitsverhältnisses nach Erreichen des vorzeitigen Pensionsalters; der Arbeitnehmer stand seit mindestens fünf Jahren in keinem Arbeitsverhältnis, für das Abfertigungsbeiträge zu leisten waren).

Beim Dienstgeber stellen die Beiträge zur Betrieblichen Vorsorgekasse Betriebsausgaben dar. Der Vorteil des Dienstnehmers aus den Beitragszahlungen des Dienstgebers führt bei diesem vorerst zu keinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 26 Z 7 lit d EStG). Die Auszahlung der Abfertigung als Kapitalbetrag unterliegt einer Besteuerung iHv 6%. Wird der Abfertigungsbetrag an ein Versicherungsunternehmen zur Rentenauszahlung überwiesen oder für andere Formen einer begünstigten Pensionsvorsorge verwendet, fällt keine Lohnsteuer an (§ 67 Abs 3 EStG).

- **Auflösungsabgabe**

Bei Beendigung eines arbeitslosenversicherungspflichtigen (freien) Dienstverhältnisses, das unbefristet oder auf mehr als sechs Monate befristet war, durch Kündigung des Dienstgebers oder Fristablauf, fällt die Auflösungsabgabe iHv € 124,– (Wert für 2017) an. Bei der Auflösungsabgabe handelt es sich um eine ausschließliche Bundesabgabe, die für arbeitsmarktpolitische Maßnahmen zweckgebunden ist. Die Abgabe wird von den Krankenversicherungsträgern im übertragenen Wirkungsbereich eingehoben, sie ist im Monat der Auflösung des (freien) Dienstverhältnisses gemeinsam mit den Sozialversicherungsbeiträgen fällig. Die Abgabe ist zur Gänze in § 2b Arbeitsmarktpolitik-Finanzierungsgesetz (AMFG) (RIS) geregelt.

- **Kommunalsteuer**

Die Kommunalsteuer ist eine bundeseinheitlich geregelte **Abgabe auf die Lohnsumme**, deren Ertrag den Kommunen zukommt (ausschließliche Gemeindeabgabe). Erhebungsberechtigt ist jene Gemeinde, in der eine Betriebsstätte (§ 4 KommStG) unterhalten wird; für die Arbeitskräfteüberlassung gibt es hinsichtlich der Erhebungsberechtigung Sonderregelungen (§ 7 KommStG).

Steuergegenstand sind die Arbeitslöhne, die ein Unternehmer (Definition entspricht weitestgehend der des UStG) an die Dienstnehmer einer im Inland gelegenen Betriebsstätte gewährt (§ 1 KommStG). Seit 2010 unterliegen auch Zahlungen an freie Dienstnehmer der Kommunalsteuerpflicht.

Der **Dienstnehmerbegriff** leitet sich grundsätzlich aus dem Begriff des Dienstverhältnisses iSd Einkommensteuergesetzes ab. Weiters gelten wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer (Beteiligung > 25%) als Dienstnehmer iSd Kommunalsteuergesetzes, sofern sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen. Personen, die von einem Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen überlassen werden, gelten beim Arbeitskräfteüberlasser als Dienstnehmer, außer die Überlassung erfolgt vom Ausland aus. Dann gelten die Personen bei jenem Unternehmen, dem sie überlassen wurden, als angestellt. Als Dienstnehmer gelten auch Personen, die seitens einer Körperschaft öffentlichen Rechts zur Dienstleistung zugewiesen werden (vgl § 2 KommStG).

Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer ist die Summe der monatlich ausbezahlten Aktivlöhne, bei der Arbeitsüberlassung aus dem Ausland 70% der Gestellungsentgelte und im Fall der Überlassung durch die öffentliche Hand der Ersatz der Aktivbezüge; nicht zur Bemessungsgrundlage gehören etwa Pensionen (§ 5 KommStG). Der **Steuersatz** beträgt **3%** der Bemessungsgrundlage. Übersteigt die Bemessungsgrundlage nicht den Betrag von € 1.460,–, wird von ihr ein Freibetrag von € 1.095,– abgezogen (§ 9 KommStG).

Steuerschuldner ist der Unternehmer, in dessen Unternehmen die Dienstnehmer beschäftigt werden; bei der Arbeitsüberlassung von einer inländischen Betriebsstätte eines Unternehmens ist der überlassende Unternehmer Steuerschuldner (§ 6 KommStG). Die Kommunalsteuer ist eine Selbstbemessungsabgabe, sie ist jeweils am 15. des Folgemonats fällig (§ 11 KommStG). Erhebungsberechtigt ist die Gemeinde, in der die Betriebsstätte liegt (§ 7 KommStG).

- **Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds**

Zur Finanzierung des Familienlastenausgleichsfonds (Familienbeihilfe, Schülerfreifahrt etc) hat der Dienstgeber einen Beitrag zu leisten. Dieser Beitrag beträgt derzeit 4,1% der Summe der Arbeitslöhne und ist bis zum 15. des Folgemonats (wie die Lohnsteuer) an das zuständige Finanzamt abzuführen (§ 41 FLAG). Der Beitrag wird ab 2018 auf 3,9% gesenkt (§ 41 Abs 5 FLAG). Seit 2010 sind auch Zahlungen an freie Dienstnehmer beitragspflichtig.

- **Dienstgeberzuschlag zum Familienlastenausgleichsfonds**

Die Bundeswirtschaftskammer und die Landeswirtschaftskammern können zur Bedeckung ihrer Aufwendungen von ihren Mitgliedern eine von den Arbeitslöhnen abhängige Umlage erheben (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag; § 122 Abs 7 und 8 WKG). Als Bemessungsgrundlage gilt die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag. Die Umlage ist der Höhe nach begrenzt mit 0,29% der Beitragsgrundlage für die Landeskammern und 0,15% für die Bundeskammer. Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ist bis zum 15. des Folgemonats an das zuständige Finanzamt abzuführen (wie die Lohnsteuer und der Dienstgeberbeitrag).

Belastung von Löhnen mit Abgaben und Sozialversicherungsbeiträgen im Jahr 2017

	Absolut	Prozent vom Brut-tobezug	Prozent vom Lohnauf-wand
Lohnaufwand des Dienstgebers	2.610,40	130,52%	100%
+ 0,41% Dienstgeberzuschlag (Kärn-ten 2016)	8,20		
+ 4,10% Dienstgeberbeitrag FLAF	82,00		
+ 3,00% Kommunalsteuer	60,00		
+ 1,53% Betriebliche Vorsorgekasse	30,60		
+ 21,48% Sozialversicherung (DG-Anteil)	429,60		
Monatlicher Bruttobezug eines Angestellten	2.000,00	100,00%	76,61%
– 18,12 Sozialversicherung (DN-Anteil)	362,40		
– Lohnsteuer*)	155,06		
Monatlicher Nettobezug des Dienstnehmers	1.482,54	74,13%	56,79%

*) Der Steuerpflichtige ist Angestellter, unverheiratet und hat keine Kinder. Er arbeitet in Kärnten. Bei der Ermittlung der Lohnsteuer wurden das Werbungskostenpauschale iHv € 132,– sowie das Sonderausgabenpauschale iHv € 60,– mitberücksichtigt.

3. Einkünfte aus Kapitalvermögen

Im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG) werden Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, aus realisierten Wertsteigerungen von Kapi-

talvermögen und aus Derivaten erfasst, soweit diese nicht im Rahmen eines Betriebes anfallen (subsidiäre Einkunftsart).

Aus Kapitalvermögen erzielte Einnahmen unterliegen im betrieblichen wie im privaten Bereich in Hinblick auf die Steuererhebung, den Steuersatz und die Möglichkeit, eventuelle Verluste auszugleichen, Sonderregelungen. Dies lässt es aus didaktischen Gründen sinnvoll erscheinen, die Einkünfte aus Kapitalvermögen in einer Überblicksbetrachtung erst nach der Darstellung des „regulären“ Verfahrens zur Ermittlung des Einkommens und der Einkommensteuerschuld zu behandeln. Die Darstellung der Einkünfte aus Kapitalvermögen erfolgt in Kap XI.

4. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 Abs 1 und § 16 Abs 1 Z 8 EStG)

4.1. Umfang der Einkünfte

§ 28 EStG bezieht sich mit dem Oberbegriff „Vermietung und Verpachtung“ nicht auf den zivilrechtlichen Bestandsvertrag, sondern fasst verschiedene Erträgnisse zusammen, die aus der entgeltlichen Überlassung von bestimmten Wirtschaftsgütern erzielt werden.

Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zählen vor allem die Einkünfte aus

- der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen (zB Grundstücken und Gebäuden),
- der Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen (zB der – nicht nur vorübergehenden – Verpachtung eines Betriebes),
- der Überlassung von Rechten im urheberrechtlichen Sinn (zB Patentrechten, gewerblichen Schutzrechten), sofern die Überlassung nicht im Rahmen eines Betriebes erfolgt.
- Die Vermietung von beweglichen Sachen führt entweder zu Einkünften aus Gewerbebetrieb (zB Autoverleih) oder zu sonstigen Einkünften (zB gelegentliche Vermietung des eigenen Wohnwagens).

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind **subsidiär** zu den betrieblichen Einkunftsarten. Wird beispielsweise ein Grundstück im Rahmen eines Gewerbebetriebes vermietet, so erzielt der Steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Gleiches gilt, wenn die Vermietung selbst gewerblichen Charakter hat (zB Hotel, Tiefgarage).

4.2. Ermittlung der Einkünfte

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind als der **Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten** zu ermitteln. Die zeitliche Zuordnung richtet sich nach dem **Zufluss-Abfluss-Prinzip** (§ 19 EStG). Als Werbungskosten kommen bei der Vermietung vor allem in Betracht: Schuldzinsen, Reparaturen, Betriebskosten, Steuern (Grundsteuer, USt), Abschreibung des Gebäudes (Absetzung für Abnutzung).

Bei der **Vermietung von Gebäuden** können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich **1,5%** der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes (nicht aber der Anschaffungskosten von Grund und Boden) als **Absetzung für Abnutzung** (AfA) geltend gemacht werden.

Ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsschlüssels sind von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes **40% als Anteil für Grund und Boden** auszuscheiden. Dies gilt nicht, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen. Der BMF ist ermächtigt, durch VO anhand geeigneter Kriterien (zB Lage, Bebauung) abweichende Aufteilungsverhältnisse von Grund und Boden und Gebäude festzulegen (§ 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG; siehe dazu GrundanteilV 2016, BGBl II 2016/99). Aus Praktikabilitätsgründen kann der Grundanteil auch entsprechend dem Verhältnis von Grundwert und Gebäudewert gem § 2 Abs 2 und 3 Grundstückswert-VO glaubhaft gemacht werden (BMF 12.5.2016, BMF-010203/0142-VI/6/2016, Pkt 1.2.1.).

Bemessungsgrundlage der Gebäude-AfA ist (§ 16 Abs 1 Z 8 EStG):

– beim **entgeltlichen Erwerb** und bei Herstellung: **die Anschaffungs- oder Herstellungskosten** (lit a leg cit);

– beim **unentgeltlichen Erwerb** ist die AfA des Rechtsvorgängers fortzusetzen (lit b leg cit);

– bei der erstmaligen Verwendung eines Grundstücks, das zum 31.3.2012 nicht steuervergangen war (sog **Altvermögen**), zur Einkünfteerzielung: die **fiktiven Anschaffungskosten** zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung (lit c leg cit).

Hinsichtlich des Erhaltungsaufwandes (nicht aktivierungs- und über die Nutzungsdauer verteilungspflichtiger Aufwand) wird im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zwischen Instandhaltungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen unterschieden (§ 28 Abs 2 EStG).

Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit dem Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern (zB Austausch sämtlicher Fenster eines Gebäudes, Neudecken eines Daches). Instandsetzungsaufwendungen sind gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen.

Aufwendungen für nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten **(Instandhaltungsaufwand)** können über Antrag auf fünfzehn Jahre verteilt abgesetzt werden (zB Ausbesserungsarbeiten an der Fassade). Durch die Verteilung des Aufwandes auf mehrere Jahre soll verhindert werden, dass in einem Jahr hohe Verluste anfallen, die uU nicht ausgeglichen werden können. Ein Vortrag der Verluste aus Vermietung und Verpachtung in spätere Jahre ist im österreichischen Einkommensteuerrecht nicht vorgesehen.

Da im österreichischen Einkommensteuerrecht keine Möglichkeit eines Vortrags von Verlusten aus Vermietung und Verpachtung in spätere Jahre vorgesehen ist, wird dem Steuerpflichtigen auch noch bei folgenden Aufwendungen eine Verteilung über Antrag auf fünfzehn Jahre ermöglicht (§ 28 Abs 2 EStG):

– Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung und damit zusammenhängende Aufwendungen (zB Abschreibung eines noch funktionsfähigen Gebäudes zwecks Errichtung eines Neubaus);

– außergewöhnliche Aufwendungen, die keine Instandhaltungs-, Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen sind (zB Kosten des Abbruches eines noch funktionsfähigen Gebäudes zwecks Errichtung eines Neubaus).

Kontrollfragen:

C 7. C vermietet eine Wohnung, die er vor 15 Jahren um € 200.000,– erworben hat. Die Mieterlöse betragen im Jahr 01 € 20.000,–; folgende Aufwendungen (Netto-Beträge) hat C im Zusammenhang mit der Wohnung zu tragen:

– Darlehensannuität € 5.000,–; davon Zinsen € 2.000,–,
– Betriebskosten € 2.000,–,
– Gebäudeversicherung € 1.000,–.

a) Welche einkommensteuerrechtlichen Konsequenzen ergeben sich aus diesem Sachverhalt?

b) Wie wäre ein Wertverlust des Gebäudes (etwa auf Grund eines Hochwasserschadens) steuerlich zu berücksichtigen? (→ Lösung)

C 8. Welche Einkünfte erzielen die im Folgenden genannten Personen?

a) Einkünfte eines selbständigen Zivilingenieurs aus der Überlassung einer von ihm entwickelten und patentierten Erfindung (Lizenzeinnahmen).

b) Einkünfte der Witwe eines Schriftstellers aus der Verwertung von hinterlassenen Werken.

c) Ablösezahlung, die ein Vermieter vom Mieter bei Begründung des Mietverhältnisses erhält. (→ Lösung)

5. Sonstige Einkünfte (§ 29 EStG)

5.1. Übersicht

Zu den sonstigen Einkünften zählen nur die in § 29 EStG taxativ aufgezählten Einkünfte:

– Wiederkehrende Bezüge (Renten), die nicht zu einer der ersten sechs Einkunftsarten gehören. Nicht steuerpflichtig sind Bezüge, die freiwillig oder an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person geleistet werden (Unter-

haltsrenten). Gegenleistungsrenten sind grundsätzlich erst steuerpflichtig, wenn die Summe der vereinnahmten Bezüge den versicherungsmathematischen Rentenbarwert gem § 16 BewG (bzw wenn die Gegenleistung in Geld besteht, den jeweiligen Geldbetrag) übersteigt.

Beispiele:

1. Die 76-jährige Erna verkauft ihr Motorboot am Wörthersee samt Lizenz (Anschaffung vor mehreren Jahren) gegen eine monatliche Rente von € 1.000,–.

   Ein Spekulationsgeschäft iSv § 31 EStG liegt nicht vor, da die Spekulationsfrist von einem Jahr bereits abgelaufen ist (siehe dazu gleich im Folgenden). Die Rentenzahlungen sind als wiederkehrende Leistungen gem § 29 Z 1 EStG insoweit steuerpflichtig, als sie den versicherungsmathematisch ermittelten Rentenbarwert übersteigen. Ab dem Zeitpunkt, zu dem die Rentenzahlungen den Rentenbarwert übersteigen, hat Erna sonstige Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen iSd § 29 Z 1 EStG zu versteuern.

2. Die 80-jährige Frieda erwirbt gegen einen Einmalerlag iHv € 100.000,– eine Lebensversicherung, der zu Folge sie bis zu ihrem Ableben monatlich eine Zahlung von € 1.000,– erhält.

   Sobald die Rentenzahlungen den Wert von € 100.000,– übersteigen, tritt Steuerpflicht ein.

3. Der Student S erhält von seinen Eltern € 500,– monatlich, um seine Studienkosten zu bestreiten.

   Die (wiederkehrenden) Zahlungen werden an eine unterhaltsberechtigte Person gezahlt und sind daher beim Empfänger nicht steuerbar. Im Gegenzug können die Eltern die Zahlungen nicht steuerlich berücksichtigen (§ 20 Abs 1 Z 1 EStG).

– Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30 EStG; siehe dazu XII.)

– Einkünfte aus Spekulationsgeschäften iSd § 31 EStG.

– Einkünfte aus Leistungen (zB gelegentliche Vermittlungen oder Vermietungen von beweglichen Gegenständen; Freigrenze € 220,–; Verluste, die bei

Erbringung einer Leistung entstehen, sind weder ausgleichs- noch vortragsfähig; § 29 Z 3 EStG).

– Funktionsgebühren der Funktionäre von öffentlich-rechtlichen Körperschaften, soweit sie nicht zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen (§ 29 Z 4 EStG).

Beispiel:

Der Obmann eines Briefmarkensammlervereins erhält vom Verein für seine Tätigkeit eine monatliche Aufwandsentschädigung von € 100,–.

Die Übernahme ehrenamtlicher Vereinsfunktionen begründet in der Regel kein Dienstverhältnis, auch wenn laufend (pauschale) Aufwandsentschädigungen gezahlt werden. Mangels Gewinnerzielungsabsicht liegen auch keine Einkünfte gem § 22 EStG vor. Da der Obmann die Zahlungen regelmäßig erhält, ist der Tatbestand der wiederkehrenden Bezüge erfüllt (§ 29 Z 1 EStG). Würde der Obmann die Zahlungen nicht regelmäßig, sondern nur gelegentlich erhalten, wäre der Leistungstatbestand des § 29 Z 3 EStG erfüllt. Gegenüber § 29 Z 1 EStG kommt der Leistungstatbestand nur subsidiär zur Anwendung. Funktionsgebühren iSv § 29 Z 4 EStG können nicht vorliegen, weil der Verein eine Körperschaft des privaten Rechts ist. Nach den Vereins-RL, Rz 772, können Vereinsfunktionäre monatlich € 75,– ohne Nachweis als Werbungskosten absetzen. Die Einkünfte des Obmanns betragen daher monatlich € 25,–, außer er kann höhere Werbungskosten nachweisen.

5.2. Private Grundstücksveräußerungen (§ 30 EStG)

Seit 1.4.2012 sind Gewinne aus der Veräußerung von privaten Grundstücken unabhängig von einer Spekulationsfrist steuerbar. Ähnlich den Einkünften aus Kapitalvermögen gibt es bei Grundstücksveräußerungen sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich hinsichtlich Steuererhebung, Steuersatz und der Möglichkeit zur Verwertung von Verlusten so viele Sonderregelungen, dass es didaktisch sinnvoll erscheint, die Besteuerung von Einkünften aus der Veräußerung von Grundstücken erst nach der Darstellung des regu-

lären Verfahrens zur Ermittlung der Einkommensteuerschuld zu behandeln (siehe dazu XII.).

5.3. Spekulationsgeschäfte

Gewinne aus dem Verkauf von Privatvermögen sind nur steuerpflichtig, wenn einer der folgenden Tatbestände erfüllt ist:

- Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und aus Derivaten (§ 27 Abs 3 und 4 EStG; siehe XI.),
- Veräußerung gegen eine Gegenleistungsrente (sonstige Einkünfte gem § 29 Abs 1 EStG; siehe zuvor),
- Private Grundstücksveräußerungen (§ 30 EStG; siehe dazu XII.) oder
- Spekulationsgeschäft (§ 31 EStG).

Ein **Spekulationsgeschäft** liegt dann vor, wenn zwischen der Anschaffung und der Veräußerung eines außerbetrieblichen Vermögensgegenstandes (mit Ausnahme von Kapitalvermögen und Grundstücken) weniger als ein Jahr liegt (**Spekulationsfrist**). Auf eine **Spekulationsabsicht** kommt es **nicht** an. Von Bedeutung ist der Spekulationstatbestand beispielsweise für Gold, Antiquitäten, Kunstwerke und Autos.

Bei einem unentgeltlichen Erwerb ist auf den Anschaffungszeitpunkt beim Rechtsvorgänger abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 EStG sinngemäß anzuwenden (Veräußerungserlös ist der Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes).

Als Einkünfte aus einem Spekulationsgeschäft sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen (§ 31 Abs 2 EStG).

Ermittlung des Spekulationsgewinns

	Veräußerungserlös
–	Anschaffungskosten (Anschaffungsnebenkosten)
–	Werbungskosten (Kosten der Veräußerung, Fremdfinanzierungsaufwand)
=	Spekulationsgewinn

Spekulationsgeschäfte sind zum normalen Einkommensteuertarif, der sich aus § 33 EStG ergibt, zu versteuern. Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften bleiben steuerfrei, wenn die gesamten aus Spekulationsgeschäften erzielten Einkünfte im Kalenderjahr höchstens € 440,– betragen (Freigrenze; § 31 Abs 3 EStG). **Verluste** aus einem Spekulationsgeschäft sind nur mit Gewinnen aus anderen Spekulationsgeschäften im gleichen Kalenderjahr ausgleichsfähig (Abs 4 leg cit).

6. Gemeinsame Vorschriften (§ 32 EStG)

Zu den Einkünften iSd § 2 Abs 3 EStG gehören ua auch (§ 32 Z 1 und 2 EStG):

- Entschädigungen, die gewährt werden
  - als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen einschließlich eines Krankengeldes und vergleichbarer Leistungen oder für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit,
  - für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche oder
- Einkünfte aus
  - einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit (zB Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen),
  - einer ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit oder
  - einem früheren Rechtsverhältnis (zB Darlehensverhältnis, Mietverhältnis).

Beispiel:

1. Der Kellner Hurtig erhält anlässlich eines Verkehrsunfalles von der gegnerischen Versicherung € 1.000,– Schmerzensgeld und € 900,– für Verdienstentgang ausbezahlt.

   Einmalige Schmerzensgeldzahlungen erfüllen keinen Einkommensteuertatbestand und sind somit nicht steuerbar. Die Zahlung für den Verdienstentgang führt nach § 32 Z 1 lit a iVm § 25 EStG zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

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

1. Definition des Einkommens

Das Einkommen ist definiert als der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen sowie bestimmter Freibeträge (§ 2 Abs 2 EStG).

2. Verlustberücksichtigung

2.1. Verlustausgleich (§ 2 Abs 2 EStG)

Erzielt ein Steuerpflichtiger in einem Kalenderjahr aus einer einkommensteuerrechtlich relevanten Tätigkeit einen Verlust, so hat er diesen zunächst mit Gewinnen aus demselben Betrieb und desselben Besteuerungsabschnitts zu verrechnen (**innerbetrieblicher Verlustausgleich**; zB Verrechnung eines begünstigten Veräußerungsgewinns [§ 24 EStG] mit einem Verlust aus der laufenden Geschäftstätigkeit). Verbliebene Verluste können danach mit Gewinnen aus einer Tätigkeit innerhalb derselben Einkunftsart verrechnet werden (**horizontaler Verlustausgleich**; zB Verlustanteil aus einer KG-Beteiligung mit Gewinnen einer gewerblichen Einzelunternehmung). Zuletzt sind Verluste aus einer Einkunftsart

mit positiven Ergebnissen anderer Einkunftsarten auszugleichen **(vertikaler Verlustausgleich)**. Unter bestimmten Voraussetzungen dürfen Verluste nicht oder nur eingeschränkt ausgeglichen werden (dazu IX.2.3.). Die Größe, die nach Vornahme des Verlustausgleiches übrigbleibt, wird als der **Gesamtbetrag der Einkünfte** bezeichnet.

Ermittlung des Einkommens

	Positive Einkünfte des Betriebes X	innerbetrieblicher Verlustausgleich
–	Negative Einkünfte des Betriebes X	
	Positive Einkünfte aus Einkunftsart A	horizontaler Verlustausgleich
–	Negative Einkünfte aus Einkunftsart A	
+/–	Einkünfte aus den Einkunftsarten B, C, D	vertikaler Verlustausgleich
=	Gesamtbetrag der Einkünfte	
–	Sonderausgaben	Verlustabzug
–	Außergewöhnliche Belastungen	
–	Freibeträge nach §§ 104 und 105 EStG	
=	Einkommen	

2.2. Verlustabzug (Verlustvortrag; § 18 Abs 6 und 7 EStG)

Betriebliche Verluste, die durch **ordnungsmäßige Buchführung** oder **Einnahmen-Ausgaben-Rechnung** ermittelt wurden und im Jahr der Entstehung mangels anderer positiver Einkünfte nicht ausgeglichen werden können, können „vorgetragen" und in den darauffolgenden Wirtschaftsjahren als **Sonderausgabe** (!), somit vom Gesamtbetrag aller Einkünfte, abgezogen werden (§ 18 Abs 6 EStG). Der Abzug als Sonderausgabe ist auch dann möglich, wenn die verlustbringende Tätigkeit inzwischen aufgegeben wurde. Der Verlustabzug ist nach Berücksichtigung aller anderen Sonderausgaben, sobald als möglich und im größtmöglichen Umfang von Amts wegen vorzunehmen.

Außerbetriebliche Verluste (etwa aus Vermietung und Verpachtung) sind nicht vortragsfähig. Der Ausschluss vom Verlustvortrag ist verfassungsrechtlich unbedenklich, wenn durch Aufwandsverteilungsregeln sichergestellt wird, dass keine wesentlichen Verluste anfallen (in diesem Sinne VfGH 26.2.2010, G 35/10, VfSlg 19.185).

2.3. Verlustausgleichsverbote und andere Einschränkungen des Verlustausgleichs

Ungeachtet der Verstöße gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip ist der Verlustausgleich in verschiedenen Fällen ausdrücklich eingeschränkt oder sogar verboten:

- Ein **absolutes Verlustausgleichsverbot** besteht für Verluste aus Leistungen iSv § 29 Z 3 EStG.
- Eine **auf die Einkunftsart beschränkte Verlustausgleichsmöglichkeit** besteht für Verluste aus Spekulationsgeschäften (§ 31 Abs 4 EStG). Verluste aus derartigen Veräußerungsgeschäften können nur mit Gewinnen aus derartigen Geschäften, die in demselben Jahr erzielt werden, ausgeglichen werden; ein Verlustvortrag (auch nur innerhalb der Einkunftsart) ist nicht vorgesehen.

- Verluste aus privaten Kapitalveranlagungen unterliegen **innerhalb der Einkunftsart vielfachen Ausgleichsbeschränkungen** und sind mit anderen Einkünften nicht ausgleichsfähig (§ 27 Abs 8 EStG); siehe dazu XI.6.

- Für in einem Betriebsvermögen gehaltenes Kapitalvermögen, dessen Erträge unter einen besonderen Steuersatz (25% oder 27,5%) fallen, sieht § 6 Z 2 lit c EStG vor, dass Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste vorrangig mit positiven Einkünften aus realisierten Wertänderungen von solchen Wirtschaftsgütern und Derivaten und Zuschreibungen derartiger Wirtschaftsgüter zu verrechnen sind. Ein verbleibender negativer Überhang darf nur zu 55 % ausgeglichen werden und geht auch nur zu 55% in einen allfälligen Verlustvortrag ein.

- Führen private Grundstücksveräußerungen, auf die der besondere Steuersatz von 30% zur Anwendung kommt, in Summe zu einem Verlust, ist dieser auf 60% zu kürzen und kann gleichmäßig **über 15 Jahre verteilt gegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung verrechnet** werden. Auf Antrag kann der gekürzte Verlust auch im Verlustentstehungsjahr mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden. Diese Regelungen gelten auch im Fall der Ausübung der Regelbesteuerungsoption (§ 30a Abs 2 EStG).

- Für in einem Betriebsvermögen gehaltene Grundstücke, deren Wertsteigerungen unter den besonderen Steuersatz (30%) fallen, sieht § 6 Z 2 lit d EStG vor, dass Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste vorrangig mit positiven Einkünften aus der Veräußerung oder Zuschreibung solcher Grundstücke desselben Betriebes zu verrechnen sind. Ein verbleibender negativer Überhang darf nur zu 60% ausgeglichen werden und geht auch nur zu 60% in einen allfälligen Verlustvortrag ein.

- Bestimmte Verluste sind von Gesetzes wegen zwar nicht ausgleichsfähig, sie können aber vorgetragen und mit Gewinnen aus späteren Jahren derselben Einkunftsquelle (desselben Betriebes) verrechnet werden (sog **Wartetastenverluste**). Es sind dies:

  - Verluste aus einer Beteiligung, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht (§ 2 Abs 2a EStG);

- Verluste aus Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter oder in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen ist (§ 2 Abs 2a EStG);
- Verluste aus einer kapitalistischen Mitunternehmerschaftsbeteiligung mit beschränkter Haftung, soweit dadurch ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht (§ 23a EStG);
- Verluste aus einer Beteiligung als echter stiller Gesellschafter (§ 27 Abs 8 Z 2 EStG).

2.4. Auslandsverluste (§ 2 Abs 8 EStG)

Verluste, die im Ausland erzielt werden, sind bei der Ermittlung des inländischen Einkommens einkommensmindernd zu berücksichtigen (Ausfluss des Welteinkommensprinzips). Dies gilt auch dann, wenn Österreich auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) an den Gewinnen aus dieser Einkunftsquelle kein Besteuerungsrecht hat.

Können die Auslandsverluste in einem späteren Jahr im Ausland ganz oder teilweise verwertet werden (Verlustabzug), erhöhen sie in jenem Kalenderjahr in entsprechendem Umfang den Gesamtbetrag der Einkünfte. Angesetzte Verluste aus einem Staat, mit dem keine umfassende Amtshilfe besteht, erhöhen jedoch spätestens im dritten Jahr nach deren Ansatz den Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs 8 Z 3 und 4 EStG).

3. Sonderausgaben (§ 18 EStG)

Sonderausgaben sind Aufwendungen, die mit der Einkünfteerzielung in keinem Zusammenhang stehen, sondern vom Gesetzgeber vorwiegend aus wirtschafts- oder sozialpolitischen Gründen zum Abzug von der Bemessungsgrundlage zugelassen werden. Ein Abzug als Sonderausgabe kommt nur in Frage, soweit es sich bei den Ausgaben nicht um Betriebsausgaben oder Werbungskosten handelt. Als Sonderausgaben können ua abgezogen werden:

- Renten und dauernde Lasten (zB eine Rente, die jemand auf Grund eines verschuldeten Unfalles dem Unfallopfer zu zahlen hat). Bei privaten Kaufpreisrenten korrespondiert die Abzugsfähigkeit beim Rentenverpflichteten mit der Steuerpflicht nach § 29 Z 1 EStG beim Rentenberechtigten (siehe dazu oben VII.3.1.). Unterhaltsrenten sind nicht abzugsfähig.

- Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung;

- Kirchenbeiträge begrenzt mit einem Betrag von € 400,–;

- Steuerberatungskosten;

- Spenden an Forschungseinrichtungen;

- Geldzuwendungen an bestimmte Körperschaften, die mildtätige Zwecke verfolgen, im Bereich der Entwicklungs- oder Katastrophenhilfe tätig sind, oder Spenden an bestimmte Umweltschutzvereinigungen, Träger von Tierheimen sowie an die freiwilligen Feuerwehren.

  Die empfangenden Körperschaften müssen zum Zeitpunkt der Zuwendung in der Liste der begünstigten Spendenempfänger eingetragen sein. Spenden an einen Empfänger, der eine feste örtliche Einrichtung im Inland unterhält, sind nur dann abzugsfähig, wenn der Spendenempfänger Vor- und Zunamen sowie das Geburtsdatum des Leistenden im Wege der Datenübermittlung über Finanz-Online der Abgabenbehörde mitteilt (§ 18 Abs 8 EStG). Derartige Spenden werden im Rahmen der antragslosen Arbeitnehmerveranlagung von Amts wegen berücksichtigt (§ 41 Abs 2 EStG).

  Spenden an ausländische Spendenempfänger sind auf Verlangen der Abgabenbehörde durch Vorlage eines Belegs nachzuweisen; der Spendenempfänger ist verpflichtet, eine Spendenbestätigung auszustellen (§ 18 Abs 1 Z 7 EStG).

  Spenden an Forschungseinrichtungen und spendenbegünstigte Körperschaften sind gemeinsam mit Zuwendungen aus einem Betriebsvermögen nur bis zur Höhe von 10% des Gesamtbetrags der Einkünfte abzugsfähig (§ 18 Abs 1 Z 7 EStG).

– Zuwendungen zur ertragsbringenden Vermögensaussattung von gemeinnützigen Privatstiftungen oder vergleichbaren Vermögensmassen (Stiftungen), die begünstigte Zwecke iSd § 4a Abs 2 EStG verfolgen, bis zu einen Höchstbetrag von € 500.000,– unter im EStG näher bestimmten Voraussetzungen (§ 18 Abs 1 Z 8 iVm § 4b EStG).

Vor 2016 waren auch Beiträgen zu freiwilligen Personenversicherungen und für die Wohnraumbeschaffung und -sanierung (sog **Topfsonderausgaben**) unter starken Restriktionen (betragsmäßige und prozentuelle Beschränkung, Einschleifregelung für Einkommen zwischen € 36.400,– und € 60.000,–) abzugsfähig. Beiträge aus Altverträgen (Abschluss vor dem 1.1.2016) sind noch weitere fünf Jahre abzugsfähig. Ebenso ein für derartige Sonderausgaben gewährter Pauschbetrag iHv 60,– (§ 18 Abs 1 Z 2 und 3 und Abs 2 iVm § 124b Z 285 und Z 286 EStG).

Beiträge für die freiwillige Weiterversicherung, Personenversicherungen und für die Wohnraumbeschaffung sowie Kirchenbeiträge sind auch dann abzugsfähig, wenn sie für den (Ehe-)Partner (§ 106 Abs 3 EStG) oder für Kinder (§ 106 Abs 1 und 2 EStG) geleistet werden (§ 18 Abs 3 Z 1 EStG).

4. Außergewöhnliche Belastungen (§ 34 EStG)

Bei Ermittlung des Einkommens können auch außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden, sofern sie dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen und seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Eine Belastung ist **außergewöhnlich**, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst. **Zwangsläufig** ist eine Belastung, wenn der Steuerpflichtige sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Die **Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** ist gegeben, wenn ein im Gesetz explizit genannter Selbstbehalt überschritten wird.

Beispiel:

Bei einem Einkommen von mehr als € 36.400,– beträgt der Selbstbehalt 12%. Der Selbstbehalt vermindert sich, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag zusteht, sowie für jedes Kind um einen Prozentpunkt. Ein verheirateter Steuerpflichtiger (Alleinverdiener) mit einem Kind und einem Einkommen von € 40.000,– kann daher außergewöhnliche Belastungen nur insoweit geltend machen als diese einen Betrag von € 4.000,– übersteigen (§ 34 Abs 4 EStG).

Bestimmte Aufwendungen stellen unabhängig vom Überschreiten des Selbstbehaltes bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen eine außergewöhnliche Belastung dar (zB Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung; § 34 Abs 6 EStG).

Keine außergewöhnliche Belastung liegt vor, wenn der Aufwand durch Leistungen Dritter (Versicherungen) abgedeckt ist. Eine außergewöhnliche Belastung liegt auch dann nicht vor, wenn durch den Aufwand ein verwertbarer Vermögensgegenstand angeschafft wird **(Gegenleistungsgedanke)**.

Beispiele für außergewöhnliche Belastungen:

- Kosten im Zusammenhang mit (chronischen) **Krankheiten**, Unfällen, Operationen, **Katastrophenschäden**, all dies, soweit keine versicherungsmäßige Abdeckung gegeben ist.
- Mehrkosten infolge **körperlicher Behinderungen**.
- Unterhaltsleistungen an Ehegatten und Kinder finden grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung keine Berücksichtigung. Der Unterhalt gilt durch die Familienbeihilfe und diverse Absetzbeträge (Alleinverdienerabsetzbetrag, Kinderabsetzbetrag; siehe dazu X.2.) als abgegolten. Abzugsfähig sind jedoch Unterhaltsleistungen, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden; ein Selbstbehalt auf Grund eigener Ein-

künfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen (zB Krankheitskosten von Kindern; § 34 Abs 7 EStG).

- Für Aufwendungen für eine **Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes** können pauschal € 110,– pro Monat als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden. Voraussetzung dafür ist, dass im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht (§ 34 Abs 8 EStG).

- Aufwendungen für die **Betreuung von Kindern** (§ 106 EStG), die das zehnte Lebensjahr (16. Lebensjahr im Fall des Bezuges einer erhöhten Kinderbeihilfe) noch nicht vollendet haben, können bis zu einem Betrag von höchstens € 2.300,– pro Kind und Kalenderjahr als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden, sofern die Betreuung durch eine qualifizierte Person oder Kinderbetreuungseinrichtung erfolgt (§ 34 Abs 9 EStG).

5. Freibeträge (§§ 105 und 106a EStG)

Nach Abzug der außergewöhnlichen Belastungen können uU folgende Freibeträge von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden:

- Freibetrag für **Inhaber von Amtsbescheinigungen und Opferausweise** iHv € 801,– (§ 105 EStG);
- **Kinderfreibetrag** für ein Kind iSd § 106 Abs 1 EStG iHv € 440,–, wenn der Freibetrag von einem Steuerpflichtigen geltend gemacht wird (€ 300,– pro Steuerpflichtigen, wenn der Freibetrag von zwei (Ehe-)Partnern oder von getrennt lebenden Elternteilen für dasselbe Kind geltend gemacht wird (§ 106a EStG).

X. Berechnung und Erhebung der Einkommensteuer

1. Der Tarif

Der Einkommensteuertarif ist in § 33 Abs 1 EStG geregelt:

Die Einkommensteuer beträgt jährlich für Einkommensteile

bis 11.000	0%
über 11.000 bis 18.000	25%
über 18.000 bis 31.000	35%
über 31.000 bis 60.000	42%
über 60.000 bis 90.000	48%
über 90.000 bis 1 Mio	50%
über 1 Mio*	55%

* Der Spitzensteuersatz von 55% gilt zeitlich befristet von 2016 bis 2020.

2. Absetzbeträge

Von dem Betrag, der sich aus der Anwendung des Steuertarifs auf das Einkommen ergibt, werden verschiedene Absetzbeträge abgezogen:

– Der steuerlichen Berücksichtigung von zivilrechtlichen Unterhaltsverpflichtungen dienen die folgenden Absetzbeträge (§ 33 Abs 4 EStG):

  - **Alleinverdienerabsetzbetrag** (AVAB) iHv € 494,–. Alleinverdienende sind Steuerpflichtige mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs 1 EStG), die mehr als sechs Monate im Jahr verheiratet oder eingetragene Partner sind und von ihren unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten oder eingetragenen Partnern nicht dauernd getrennt leben oder die mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer Lebensgemeinschaft leben. Der AVAB steht nur zu, wenn die Einkünfte des (Ehe-)Partners nicht mehr als € 6.000,– (einschließlich bestimmter steuerfreier Bezüge wie zB das Wochengeld) betragen. Bei zwei Kindern erhöht sich der AVAB auf € 669,–; weitere Kinder sind mit jeweils € 220,– zu berücksichtigen.

- **Alleinerzieherabsetzbetrag** in gleicher Höhe wie der AVAB – für Steuerpflichtige mit mindestens einem Kind, die nicht in einer Gemeinschaft mit einem (Ehe-)Partner leben.
- **Kinderabsetzbetrag** iHv € 58,40 pm steht zu für Kinder, die zum Haushalt gehören und für die Familienbeihilfe bezogen wird; der KAB wird gemeinsam mit der Familienbeihilfe ausbezahlt (praktisch eine Erhöhung der Familienbeihilfe) und kommt daher nicht beim Einkommen zum Abzug.
- **Unterhaltsabsetzbetrag** iHv € 29,20 pm zur Abgeltung von Unterhaltsbelastungen gegenüber nicht haushaltszugehörigen Kindern. Für ein zweites Kind stehen € 43,80 und für jedes weitere Kind € 58,40 zu.

– Der pauschalen Abgeltung von Aufwendungen, die iZm einem bestehenden Dienstverhältnis anfallen, dienen die folgenden Absetzbeträge (§ 33 Abs 5 EStG):

  - **Verkehrsabsetzbetrag** (VAB) iHv € 400,– pa zur Abgeltung des Aufwandes für Fahrten vom Wohnort zur Arbeitsstätte. Bei Anspruch auf ein Pendlerpauschale erhöht sich der Verkehrsabsetzbetrag auf € 690,–, wenn das Einkommen des Steuerpflichtigen € 12.200,– nicht übersteigt. Zwischen € 12.200,– und € 13.000,– wird der VAB linear auf € 400,– eingeschliffen.
  - **Pendlereuro** iHv von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale hat.

– **Pensionistenabsetzbetrag** iHv € 400,– pa, wenn keine Absetzbeträge nach § 33 Abs 5 EStG (siehe zuvor) zustehen. Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden Pensionsbezügen von € 17.000,– und € 25.000,– auf null. Für in einer Ehegemeinschaft oder eingetragenen Partnerschaft lebende Pensionisten mit Einkünften von maximal € 19.930,– erhöht sich der Pensionistenabsetzbetrag auf € 764,–, wenn die jährlichen Einkünfte des (Ehe-)Partners höchstens € 2.200,– betragen und der Pensionist keinen Anspruch auf den AVAB hat (§ 33 Abs 6 EStG).

Beachte!

Absetzbeträge werden von der Steuerschuld abgezogen und wirken sich daher – eine entsprechend hohe Steuerschuld vorausgesetzt – für alle Steuerpflichtigen gleich aus.

Freibeträge hingegen werden von der Bemessungsgrundlage abgezogen. Ihre steuerliche Wirkung hängt von der Höhe des Einkommens ab: Wer sich wegen seines höheren Einkommens in einer höheren Progressionsstufe befindet, profitiert von einem Freibetrag mehr als der Steuerpflichtige mit niedrigem Einkommen. Wegen dieser Wirkung bevorzugt der österreichische Gesetzgeber Absetzbeträge.

Negative Einkommensteuer: Ergibt sich nach Abzug der Absetzbeträge eine Einkommensteuer von unter null, so erhält der Steuerpflichtige im Wege der Veranlagung Beträge erstattet (§ 33 Abs 8 EStG).

– Der Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag wird erstattet, **soweit** nach dessen Abzug die Einkommensteuer negativ wird;

– **Dienstnehmern** (Anspruch auf Verkehrsabsetzbetrag) werden im Fall einer negativen Einkommensteuer 50% der AK-Umlage, der Sozialversicherungs- und Wohnbauförderungsbeiträge, höchstens aber € 400,– jährlich rückerstattet (**SV-Rückerstattung**). Bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf ein Pendlerpauschale haben, erhöht sich der Betrag auf € 500,–.

– Steuerpflichtigen mit Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag sind 50% der Sozialversicherungsbeiträge, höchstens aber € 110,– jährlich zu erstatten (**SV-Rückerstattung**).

3. Tarifbegünstigungen

3.1. Steuerfestsetzung bei Schulderlass im Rahmen eines Insolvenzverfahrens (früher Sanierungsgewinne; § 36 EStG)

Ergibt sich ein Gewinn aus dem Erlass von Schulden im Rahmen eines Insolvenzverfahrens (Sanierungsverfahren nach der IO, „Privatkonkurs“ mit Erfüllung eines Zahlungsplans oder mit Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens nach der IO), ist nach § 36 EStG auch die Steuer, die auf diesen Gewinn entfällt, nur in Höhe der Ausgleichsquote zu erheben.

Für andere Sanierungsgewinne (zB Schulderlass im Rahmen eines außergerichtlichen Ausgleichs) besteht kein Rechtsanspruch auf eine Tarifermäßigung. Die Abgabenbehörde kann aber nach § 206 BAO von der Festsetzung der Abgabe in einem entsprechenden Umfang absehen.

3.2. Tarifermäßigungen nach § 37 EStG

Auf die in § 37 EStG enthaltenen Tarifermäßigungen wurde zum Großteil bereits im Zusammenhang mit der Darstellung der jeweils begünstigten Einkünfte sowie ihrer Ermittlung hingewiesen. § 37 EStG enthält im Wesentlichen die folgenden Tarifbegünstigungen:

- Verteilung von Veräußerungsgewinnen iSd § 24 EStG über drei Jahre; Voraussetzung: seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang müssen sieben Jahre verstrichen sein (§ 37 Abs 2 Z 1 EStG).
- Anwendung des halben Durchschnittssteuersatzes auf Veräußerungsgewinne iSv § 24 EStG, wenn der Steuerpflichtige den Betrieb zumindest sieben Jahre geführt hat und entweder verstirbt, erwerbsunfähig wird oder nach Erreichen des 60. Lebensjahres seine Erwerbstätigkeit einstellt (§ 37 Abs 5 EStG).

4. Erhebung der Einkommensteuer

4.1. Veranlagung – Abfuhr durch Dritte

Für die Einkommensteuer sind zwei Erhebungsformen vorgesehen: einerseits die Veranlagung und andererseits die Abfuhr durch Dritte.

Veranlagung bedeutet, dass der Steuerpflichtige eine Steuererklärung abzugeben hat und ihm nach Durchführung eines Veranlagungsverfahrens seitens der Abgabenbehörden die Abgabe mittels eines Steuerbescheides vorgeschrieben wird. Auf die veranlagte Einkommensteuer hat der Steuerpflichtige vierteljährlich (15. Februar, 15. Mai, 15. August, 15. November) Vorauszahlungen zu leisten (§ 45 EStG). Die Vorauszahlungen sowie die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge werden auf die Einkommensteuerschuld angerechnet. Ergibt sich schlussendlich eine Zahllast, so ist diese binnen eines Monats nach Zustellung des Einkommensteuerbescheides fällig (§ 201 Abs 1 BAO); ist die Einkommensteuerschuld niedriger als die vorausbezahlten und einbehaltenen Steuerbeträge, so wird der Unterschiedsbetrag gutgeschrieben (§ 46 EStG).

Im Fall der **Abfuhr der Steuer durch Dritte** hat der Abfuhrverpflichtete die Steuer selbst zu bemessen und von sich aus an die Abgabenbehörden abzuführen. Regelmäßig haftet der Abfuhrverpflichtete für die richtige und zeitgerechte Abfuhr der Abgaben. Die Einkommensteuer wird bei im Inland bezogenen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Lohnsteuer), bei bestimmten Kapitalerträgen (Kapitalertragsteuer [KESt]), in bestimmten Fällen bei Grundstücksveräußerungen (Immobilienertragsteuer [Immo-ESt]) sowie bei bestimmten Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger (§ 99 EStG) im Abzugswege erhoben. Bei allen vier Steuern handelt es sich um Erhebungsformen der Einkommensteuer.

Für den Fall, dass bei einer Grundstückstransaktion keine Immo-ESt abgeführt wird, hat der Steuerpflichtige eine besondere Vorauszahlung iHv 25% der Bemessungsgrundlage zu leisten. Die Vorauszahlung wird auf die veranlagte Einkommensteuer angerechnet (siehe dazu XII.4.).

4.2. Erklärungspflicht (§ 42 EStG)

Der Steuerpflichtige hat eine Einkommensteuererklärung abzugeben:

- unabhängig von der Höhe des Einkommens,
  - wenn er vom Finanzamt dazu aufgefordert wird oder
  - wenn er betriebliche Einkünfte hat, die durch Betriebsvermögensvergleich (Bilanzierung) ermittelt werden;
- bei Überschreiten gewisser Einkommensgrenzen,
  - grundsätzlich wenn das Jahreseinkommen mehr als € 11.000,– beträgt, ansonsten
  - wenn bei Lohnsteuerpflichtigen, deren Einkommen mehr als € 12.000,– beträgt, ua eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt sind (das Gesetz verweist in diesem Zusammenhang auf bestimmte Tatbestände des § 41 EStG):
    - neben den lohnsteuerpflichtigen Einkünften werden andere Einkünfte iHv mehr als € 730,– bezogen;
    - der Steuerpflichtige hat im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen;
  - wenn Einkünfte aus Kapitalvermögen, die einem besonderen Steuersatz (§ 27a Abs 1 EStG), aber keinem KESt-Abzug unterliegen, oder entsprechende betriebliche Einkünfte vorliegen (zB ausländische Kapitalerträge); es sei denn, eine Veranlagung gem § 27a Abs 5 EStG ergäbe für diese Einkünfte keine Steuerpflicht.
  - wenn Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG erzielt werden, für die keine Immo-ESt entrichtet wurde oder die Entrichtung der Immo-ESt keine Abgeltungswirkung hatte.

Die Übermittlung der Steuererklärung hat elektronisch im Verfahren **Finanz-Online** zu erfolgen (www.finanzonline.at). Ist dem Steuerpflichtigen die elektronische Übermittlung der Steuererklärung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Übermittlung der Steuererklärung unter Verwen-

dung des amtlichen Vordrucks zu erfolgen (§ 42 Abs 1 Z 5 EStG; siehe auch FinanzOnline-Erklärungsverordnung, VO BGBl II 2006/512 idF BGBl II 2011/81).

Eine elektronische Steuererklärung ist bis spätestens 30. Juni des Folgejahres beim Finanzamt einzureichen. Im Fall der Erklärung mittels Formular verkürzt sich diese Frist auf den 30. April des Folgejahres (§ 134 BAO). Eine Fristverlängerung ist möglich, jedoch fallen ab 1. Oktober des auf den Besteuerungszeitraum folgenden Jahres Anspruchszinsen iHv 2% über dem Basiszinssatz an (Basiszinssatz Stand 8.5.2013: – 0,12%; Anspruchszinsen somit 1,88%); Guthaben beim Fiskus werden mit dem gleichen Zinssatz verzinst (§ 205 BAO).

4.3. ArbeitnehmerInnenveranlagung

Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird die Steuer im Wege des Lohnsteuerabzugs erhoben. Die Berechnung der Lohnsteuer erfolgt bezogen auf das konkrete Dienstverhältnis und unter Berücksichtigung sonstiger dem Dienstgeber vom Dienstnehmer bekanntgegebenen Informationen. Die tatsächliche Einkommensteuerschuld stimmt nur in seltenen Fällen mit dem einbehaltenen Lohnsteuerbetrag überein. Daher werden auch lohnsteuerpflichtige Einkünfte veranlagt.

Zwingend sind lohnsteuerpflichtige Einkünfte ua zu veranlagen (§ 41 Abs 1 EStG), wenn:

- andere Einkünfte bezogen werden, deren Gesamtbetrag € 730,– übersteigt (Z 1);

Beachte!

Von den anderen Einkünften (mit Ausnahme von Kapitalerträgen, die unter den besonderen Steuersatz von 25% fallen) wird ein Veranlagungsfreibetrag von bis zu € 730,– abgezogen. Der Freibetrag vermindert sich um jenen Betrag, um den die anderen Einkünfte € 730,– übersteigen (§ 41 Abs 3 EStG). Bezieht der Lohnsteuerpflichtige somit andere Einkünfte von mehr als € 1.460,–, so sind die gesamten anderen Einkünfte steuerpflichtig.

- im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert berücksichtigt wurden, bezogen worden sind (Z 2);
- die in einem Freibetragsbescheid berücksichtigten besonderen Verhältnisse nicht in der ausgewiesenen Höhe zustehen (Z 4);
- Absetzbeträge zu Unrecht berücksichtigt wurden (Z 5);
- der Arbeitnehmer unrichtige Erklärungen hinsichtlich des Pendlerpauschales oder eines Kinderbetreuungszuschusses gemacht hat (Z 6 und 7);
- daneben Einkünfte aus Kapitalvermögen oder entsprechende betriebliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz von 25%, nicht aber einem KESt-Abzug unterliegen (zB ausländische Kapitalerträge), erzielt werden (Z 9);
- daneben Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG erzielt werden, für die keine Immo-ESt entrichtet wurde oder die Entrichtung der Immo-ESt keine Abgeltungswirkung hatte (Z 10).

In den Fällen des § 41 Abs 1 Z 1, 2, 5, 6 oder 7 EStG besteht für den Lohnsteuerpflichtigen eine Erklärungspflicht, wenn das zu veranlagende Einkommen mehr als € 12.000,– betragen hat. Die Erklärung erfolgt in den Fällen der Z 1, 9 und 10 mittels des „normalen“ Einkommensteuererklärungsformulars E1, ansonsten mittels des Formulars L1 für die ArbeitnehmerInnenveranlagung. Bezieht der Lohnsteuerpflichtige zusätzlich Einkünfte, die bisher keinem Lohnsteuerabzug unterlagen (zB Provisionen von dritter Seite, Bonusmeilen), hat die Veranlagung mittels des Formulars L1i zu erfolgen.

Ist eine Veranlagung lohnsteuerpflichtiger Einkünfte nicht zwingend durchzuführen, kann eine solche **auf Antrag des Steuerpflichtigen** erfolgen. Der Antrag kann innerhalb von **fünf Jahren** nach dem Ende des Veranlagungszeitraums gestellt werden (§ 41 Abs 2 EStG). Die sog ArbeitnehmerInnenveranlagung dient dazu, vom Arbeitgeber beim Lohnsteuerabzug nicht berücksichtige Absetzbeträge, Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen geltend zu machen. Es kommt das Formular L1 zur Anwendung. Die Arbeitnehmerveranlagung kann aber auch elektronisch über **Finanz-Online** durchge-

führt werden (elektronische Anmeldung erforderlich, die Zugangsdaten werden per RSa-Brief zugesandt).

Die Richtigkeit der Angaben des Steuerpflichtigen im Rahmen der ArbeitnehmerInnenveranlagung wird im Zuge der Eingabe (idR bloß auf Plausibilität hin) kontrolliert (§§ 161 ff BAO), eine abgabenbehördliche Prüfung im Nachhinein ist nicht vorgesehen. Bei Hervorkommen eines Wiederaufnahmegrundes (§ 303 BAO) wird die Arbeitnehmerveranlagung wieder aufgerollt.

Antragslose (Arbeitnehmer-)Veranlagung: Besteht keine Veranlagungspflicht und wurde **bis Ende Juni keine Abgabenerklärung** für das vorangegangene Veranlagungsjahr eingereicht, hat das Finanzamt unter folgenden Voraussetzungen von Amts wegen eine antragslose Veranlagung vorzunehmen:

- Auf Grund der Aktenlage ist anzunehmen, dass die Einkünfte nur aus lohnsteuerpflichtigen Einkünften bestehen;
- aus der Veranlagung resultiert eine Steuergutschrift;
- auf Grund der Aktenlage ist nicht anzunehmen, dass die zustehende Steuergutschrift höher ist als jene, die sich auf Grund der übermittelten Daten nach § 18 Abs 8 EStG (als Sonderausgaben abgezogene Spenden) und § 84 EStG (Lohnzettel) ergeben würde (etwa weil bekannt ist, dass Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden).

Zwei Jahre nach Ablauf des Veranlagungszeitraumes (Kalenderjahr) ist **jedenfalls** eine antragslose Veranlagung durchzuführen, wenn sich nach der Aktenlage eine Steuergutschrift ergibt (§ 41 Abs 2 Z 2 lit b EStG). Auch bei erfolgter antragsloser Veranlagung kann innerhalb der Fünfjahresfrist eine Arbeitnehmerveranlagung beantragt werden. Mit der Entscheidung über die Arbeitnehmerveranlagung hat das Finanzamt den Bescheid über die antragslose Veranlagung aufzuheben.

Hinweis:

Hauptanwendungsfall der antragslosen Veranlagung ist ein unter dem Jahr bloß zeitweise beschäftigter Dienstnehmer (zB Ferialjob). Für die Ermittlung der Lohnsteuer hat der Dienstgeber die Monatsbezüge auf ein Jahresein-

kommen hochzurechnen (§ 66 Abs 1 EStG). Ist der Dienstnehmer nur zeitweise im Jahr beschäftigt, wurde der Ermittlung der Lohnsteuer ein zu hohes Jahreseinkommen zugrunde gelegt.

4.4. Steuererklärungsformulare

Sollten Steuererklärungen nicht elektronisch im Verfahren FinanzOnline übermittelt werden, sind die dafür vorgesehenen amtlichen Vordrucke zu verwenden (§ 42 Abs 1 Z 5 EStG). Die Erklärung veranlagungspflichtiger Einkünfte erfolgt mit dem Formular E1 samt den zugehörigen Beilagen (im Fall von betrieblichen Einkünften als Einzelunternehmer ist dies das Formular E1a). Die Formulare können von der Website des BMF herunter geladen werden (Formulare). Das Formular L1 für die Arbeitnehmerveranlagung steht nicht zum Download zur Verfügung. Es kann aber über die angegebene Seite online bestellt werden.

XI. Besteuerung von Kapitalvermögen

Handbücher: *Habersack/Jann/Rasner*, Die neue Besteuerung von Kapitalvermögen, SWK-Spezial (2011); *Kirchmayr/Mayr/Schlager*, Besteuerung von Kapitalvermögen (2011); *Mühlehner/Cserny/Petritz/Plott*, Die Besteuerung von Kapitalvermögen nach dem BBG 2011, ÖStZ Spezial (2011); *Marschner*, Besteuerung von Kapitalvermögen nach dem KESt-Erlass, SWK-Spezial (2012); *Lechner/Mayr/Tumpel* (Hrsg), Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen (2013); *Kirchmayr-Schliesselberger/Finsterer/Hofstätter/Polivanova-Rosenauer/Schuchter-Mang*, Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen in der Praxis, 2. Aufl (2014).

1. Vorbemerkungen

Der Ertrag aus einer Kapitalveranlagung ergibt sich in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise aus der Summe der laufenden Erträge des Kapitalvermögens (zB Dividenden, Zinsen) und einem allfälligen Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung oder der Abschichtung des Vermögens. Die für die außerbetriebli-

chen Einkünfte im Steuerrecht ursprünglich typische Unterscheidung zwischen laufenden Einkünften, die regelmäßig einer Besteuerung unterworfen werden, und Wertänderungen des Vermögensstammes, die nur in Ausnahmefällen (zB Spekulationsgeschäft) besteuert werden (sog Besteuerung nach der Quellentheorie), wurde diesen wirtschaftlichen Begebenheiten nicht gerecht.

Mit dem BBG 2011, das hinsichtlich der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen im Wesentlichen mit 1.4.2012 in Kraft getreten ist (AbgÄG 2011), wurde diese Unterscheidung überwunden. Die Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalvermögen werden seitdem im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasst und – soweit dies möglich ist – in das bestehende System des Kapitalertragsteuerabzugs (KESt-Abzug) mit einbezogen.

Seit den 90er Jahren ist die österr KESt als Abgeltungssteuer ausgestaltet. Mit dem Abzug der KESt (seit dem 30.6.1996 iHv 25%) galt bzw gilt auch heute noch die Steuerpflicht von Kapitaleinkünften als abgegolten. Dieses ursprünglich als Endbesteuerung bezeichnete System (das Verfassungsgesetz, das dieses Besteuerungssystem als wahrscheinlich gleichheitswidrig gegen eine Aufhebung durch den VfGH absichert, heißt heute noch „Endbesteuerungsgesetz“) wurde im Laufe der Zeit auf veranlagte (ausländische) Kapitalerträge ausgeweitet.

Heute ist zu unterscheiden zwischen Kapitalerträgen, die unter einen besonderen Steuersatz fallen, und solchen, die nicht darunterfallen (§ 27a Abs 1 und 2 EStG). Seit der Steuerreform 2015/2016 gibt es für Kapitalerträge zwei besondere Steuersätze.

– **Besonderer Steuersatz iHv 25%:** darunter fallen Geldeinlagen und nicht verbriefte sonstige Forderungen bei Kreditinstituten (somit insb **Sparbücher**).

– **Besonderer Steuersatz iHv 27,5%:** darunter fallen insb Dividenden, Zinsen aus Forderungswertpapieren, Veräußerungsgewinne.

Einkünfte, die einem besonderen Steuersatz unterliegen, sind weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sofern nicht auf die Regelbesteuerung optiert wird (§ 27a Abs 1 EStG). Dafür ist ein Werbungskosten- (Betriebsausgaben-)abzug ausgeschlossen (§ 20 Abs 2 EStG;

gilt auch im Fall der Ausübung der Regelbesteuerungsoption). Die Erhebung der Einkommensteuer (KESt-Abzug oder Veranlagung) spielt dabei keine Rolle.

– **Nicht unter einen besonderen Steuersatz fallende Einkünfte (§ 27a Abs 2 EStG):** ua Einkünfte aus unverbrieften Darlehen, denen kein Bankgeschäft zu Grunde liegt (zB Gesellschafterdarlehen, Privatdarlehen); Zinsen aus Wertpapieren, die keinem public placement unterlagen; Einkünfte aus einer stillen Beteiligung.

Diese Einkünfte unterliegen im Inland keinem KESt-Abzug, sie sind stets zu veranlagen und unterliegen der normalen Steuerprogression (Regelbesteuerung). Ein Werbungskostenabzug ist möglich.

Verluste aus Kapitalvermögen können nur in einem sehr eingeschränkten Umfang ausgeglichen werden (§ 27 Abs 8 EStG) und sind im außerbetrieblichen Bereich nicht vortragsfähig. Sollte ein Verlustausgleich nicht bereits durch die depotführende Bank durchgeführt worden sein (§ 93 Abs 6 EStG), ist zur Vornahme eines Verlustausgleiches eine **Veranlagung** notwendig (siehe dazu XI.6. sowie bereits oben IX.2.1.).

Das schedulare Besteuerungssystem für Einkünfte aus Kapitalvermögen kommt weitgehend auch bei Erträgen aus Kapitalvermögen, das einem Betriebsvermögen zuzurechnen ist, zur Anwendung. Ausgenommen sind Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und aus Derivaten, wenn die Erzielung solcher Einkünfte einen Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit darstellt (gewerblicher Wertpapierhandel). Für Verluste aus der Veräußerung oder Wertverluste von in einem Betriebsvermögen gehaltenem Kapitalvermögen gibt es Sonderregelungen (zB § 6 Z 2 lit c EStG; siehe dazu bereits IX.2.3.).

Aus EU-rechtlicher Sicht ist zum System der Besteuerung von Kapitalvermögen anzumerken, dass in- und ausländische Kapitalerträge aus tariflicher Sicht gleich behandelt werden. Eine Miteinbeziehung ausländischer Kapitalerträge in das System des KESt-Abzugs ist zwar nicht immer möglich, im Rahmen der Veranlagung unterliegen diese Kapitalerträge aber vergleichbaren Steuerwirkungen. Die Gleichbehandlung von in- und ausländischen Kapitalerträgen ist auf Grund der Kapitalverkehrsfreiheit, die auch im Verhältnis zu Drittländern gilt,

geboten (siehe dazu EuGH 15.7.2004, C-315/02, *Lenz*, zur Rechtslage vor dem 1.4.2003).

Die Besteuerung von Kapitalerträgen, die unter einen besonderen Steuersatz von 25% oder 27,5% fallen, unterscheidet sich in vielen Belangen (Tarif, Einkommen, Betriebsausgaben-, Werbungskostenabzug, Verlustverwertung) von der Beteuerung anderer Einkünfte. Als das System einer mit Abgeltungswirkung versehenen Quellensteuer (KESt) auf Basis einer Bruttobesteuerung (kein Werbungskostenabzug) im Jahr 1993 eingeführt wurde, sah der Gesetzgeber die Möglichkeit einer Verfassungswidrigkeit (Verstoß gegen den Gleichheitssatz gem Art 7 B-VG) und sicherte die grundlegenden Merkmale der Endbesteuerung (Abgeltungswirkung, Bruttobesteuerung) mit einem eigenen Verfassungsgesetz, dem sog **Endbesteuerungsgesetz** BGBl 1993/11 idF BGBl 1996/201, ab.

Von der sog Endbesteuerung waren anfangs nur im außerbetrieblichen Bereich bezogene inländische Dividenden (Gewinnausschüttungen) und Bankzinsen sowie im Inland bezogene Zinsen aus Forderungswertpapieren erfasst. Die unterschiedliche Behandlung von Kapitalerträgen hätte somit einer Prüfung vor dem Gleichheitssatz standhalten müssen. Vergleichspartner aus heutiger Sicht sind andere Einkünfte, die sich von vornherein stärker von den Einkünften aus Kapitalveranlagungen unterscheiden.

Mittlerweile haben viele Länder in Europa eine **schedulare Besteuerung** von Einkünften aus Kapitalvermögen in einer vergleichbaren Form (niedriger Steuersatz verbunden mit Abgeltungswirkung) eingeführt. Die Rechtfertigung dafür liegt ua in der Befürchtung, dass auf Grund der Mobilität des Faktors Kapital dieses bei einer zu hohen Besteuerung in ein Land mit niedrigeren Steuern abfließen könnte.

Aus gleichheitsrechtlicher Sicht ist zum System der Besteuerung von Kapitalerträgen Folgendes anzumerken: Die Besteuerung laufender Erträge erfolgt unabhängig davon, ob das Kapitalvermögen im Privat- oder in einem Betriebsvermögen gehalten wird. Gleichheitsrechtlich nur schwer zu rechtfertigende Unterschiede gibt es bei Wert- und Veräußerungsverlusten je nachdem, ob die Anteile in einem Betriebs- oder einem Privatvermögen gehalten werden.

Der Ausschluss eines Werbungskosten-(Betriebsausgaben-)Abzugs bei Kapitalvermögen, das unter einen besonderen Steuersatz fällt, trifft jene Steuerpflichtige mit besonderer Härte, die fremdfinanziert Anteile an einer personalistisch geprägten GmbH erwerben. Der Ausschluss eines Betriebsausgaben- bzw Werbungskostenabzugs ist durch das EndbesteuerungsG, das im Verfassungsrang steht, gedeckt und daher einer Überprüfung durch den VfGH entzogen.

2. Umfang der Einkünfte aus Kapitalvermögen

Nach § 27 Abs 1 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen:

– Einkünfte aus der **Überlassung von Kapital** (Abs 2); dies sind

- Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge (zB verdeckte Gewinnausschüttungen) aus Aktien, Anteilen an einer GmbH, Genossenschaftsanteilen, Substanzgenussrechten (iSd § 8 Abs 3 Z 1 KStG), Anteilen an körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften;
- Zinsen und andere Erträgnisse aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art (zB Darlehen, Anleihen, Hypotheken, Bankeinlagen), außer Stückzinsen;
- Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen;
- Gewinnanteile aus der Beteiligung an einem Unternehmen als (echter) stiller Gesellschafter oder nach Art eines stillen Gesellschafters, soweit sie nicht zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage zu verwenden sind.

Beachte!

Stille Gesellschafter, denen nicht nur eine Beteiligung am Erfolg (Verlust) zusteht, sondern auch am Vermögen und am Firmenwert des Unternehmens, nennt man unechte (atypische) stille Gesellschafter. Da ihre Stellung wirtschaftlich der eines Kommanditisten ähnlich ist, werden sie auch wie ein solcher behandelt. Atypisch stille Gesellschafter gelten als Mitunternehmer und

beziehen betriebliche Einkünfte. Zur Besteuerung von Mitunternehmerschaften siehe XIII.

– Einkünfte aus **realisierten Wertsteigerungen** von Kapitalvermögen (Abs 3); dies sind

  - Einkünfte aus der Veräußerung, Einlösung und sonstigen Abschichtung von Wirtschaftsgütern, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital iSv § 27 Abs 2 sind (einschließlich Nullkuponanleihen).

– Einkünfte aus **Derivaten** (Abs 4); dies sind

  - der Differenzausgleich, Stillhalterprämien, Einkünfte aus der Veräußerung und der sonstigen Abschichtung bei Termingeschäften (zB Optionen, Futures, Swaps) sowie sonstigen derivativen Finanzinstrumenten (zB Indexzertifikaten).

– Als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gelten auch (**Erweiterungstatbestände**; Abs 5):

  - besondere Entgelte und Vorteile, die neben den in Abs 2 bezeichneten Einkünften oder an deren Stelle gewährt werden (zB Sachleistungen, Boni und nominelle Mehrbeträge auf Grund einer Wertsicherung);
  - übernommene Kapitalertragsteuerbeträge;
  - Unterschiedsbeträge zwischen eingezahlter Versicherungsprämie und der Versicherungsleistung für bestimmte kurzfristige Lebensversicherungen;
  - Ausgleichszahlungen und Leihgebühren im Rahmen der Wertpapierleihe;
  - Zuwendungen von Privatstiftungen, ausgenommen Substanzauszahlungen, und ausländischen Stiftungen.

– § 27 Abs 6 EStG definiert wirtschaftliche Vorgänge, die einer Veräußerung bzw der Realisation von stillen Reserven aus Wertsteigerungen iSd § 27 Abs 3 bzw aus Derivaten iSd Abs 4 EStG gleichgestellt sind. Als Veräußerung im Sinne des Abs 3 und Abs 4 gelten auch:

  - die Entnahme oder das Ausscheiden aus dem Depot;

- Umstände, die hinsichtlich des Veräußerungstatbestandes und Derivaten zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten führen (insb Verlegung des Wohnsitzes); bei Wegzug in einen EU-Mitgliedstaat (EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe) unterbleibt auf Antrag die Besteuerung bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung oder des Wegzugs in ein Drittland;
- der Untergang von Anteilen auf Grund der Auflösung (Liquidation)
- oder Beendigung einer Körperschaft;
- die Veräußerung von Dividenden- oder Zinsscheinen bzw sonstigen Ansprüchen ohne das dazugehörige Wirtschaftsgut (sog Bond Stripping);
- der Zufluss anteiliger Einkünfte aus der Überlassung von Kapital iSd § 27 Abs 2 Z 2 EStG (sog Stückzinsen).

Erträge aus Kapitalanlagen führen nur dann zu Einkünften aus Kapitalvermögen, wenn sie **nicht** im Rahmen der ersten vier Einkunftsarten anfallen, dh nur dann, wenn sich die Kapitalanlagen im Privatvermögen befinden **(Subsidiarität der Nebeneinkünfte)**. Nach § 27a Abs 6 EStG gelten die in Abs 1 bis 5 leg cit enthaltenen Bestimmungen hinsichtlich besonderer Steuersätze und der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage (siehe dazu das folgende Kapitel) auch für Kapitalerträge, die im Rahmen einer der vier Haupteinkunftsarten (betriebliche Einkünfte, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) anfallen. Dies gilt nicht für Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und Derivaten, wenn die Erzielung solcher Einkünfte einen Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit darstellt (gewerblicher Wertpapierhandel).

3. Besondere Steuersätze und Bemessungsgrundlage

§ 27a Abs 1 EStG sieht für Einkünfte aus Kapitalvermögen zwei besondere Steuersätze vor.

– 25% für Geldeinlagen und nicht verbriefte sonstige Forderungen bei Kreditinstituten (zB Sparbücher), ausgenommen Ausgleichszahlungen und Leihgebühren im Rahmen der Wertpapierleihe

– 27,5% für alle anderen Fälle (beachte aber die umfangreichen Ausnahmen von den besonderen Steuersätzen).

Einkünfte, die einem besonderen Steuersatz unterliegen, sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen (§ 27a Abs 1 EStG). Damit wirken sich die Kapitaleinkünfte auch nicht progressionserhöhend auf die übrigen im Einkommen zusammengefassten Einkünfte aus.

Der Steuerpflichtige hat die Möglichkeit, auf die sog Regelbesteuerung zu optieren (§ 27a Abs 5 EStG). Dies wird er nur tun, wenn sein individueller Durchschnittssteuersatz auf das Einkommen einschließlich der Einkünfte aus Kapitalvermögen nach Durchführung eines möglichen Verlustausgleichs niedriger als 25% ist.

Von der **begünstigten Besteuerung** sind bestimmte Kapitalerträge **ausgenommen** (§ 27a Abs 2 EStG), unter anderem:

– Einkünfte aus Darlehen und nicht verbrieften sonstigen Forderungen, denen kein Bankgeschäft zu Grunde liegt (zB Privatdarlehen, Gesellschafterdarlehen);

– Einkünfte aus nicht öffentlich angebotenen Forderungswertpapieren;

– Einkünfte aus einer (echten) stillen Beteiligung oder nach Art einer (echten) stillen Beteiligung.

§ 27a Abs 3 EStG regelt die **Besteuerungsgrundlage** von Kapitaleinkünften. Bei der Überlassung von Kapital (§ 27 Abs 2 EStG) sind die bezogenen Kapitalerträge als Einkünfte anzusetzen (Z 1 leg cit). Dem Begriff der bezogenen Kapitalerträge lassen sich keine Aussagen hinsichtlich des Bezugszeitpunktes noch hinsichtlich der Höhe der Einkünfte entnehmen. Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen handelt es sich um außerbetriebliche Einkünfte. Aus zeitlicher Sicht sind Kapitalerträge daher im **Zeitpunkt ihres Zuflusses** bezogen (§ 19 Abs 1 EStG).

Die Höhe außerbetrieblicher Einkünfte ermittelt sich grundsätzlich aus dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Nach § 20 Abs 2 EStG dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte **Aufwendungen und Ausgaben nicht**

abgezogen werden, soweit sie mit Einkünften, auf die ein besonderer Steuersatz gem § 27a EStG anwendbar ist, in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Dem Vorteil des niedrigen Steuersatzes steht somit bei Kapitaleinkünften der Nachteil einer Besteuerung der vollen Einnahmen ohne Abzug von Ausgaben gegenüber (**Bruttobesteuerung**).

Soweit Kapitalerträge nicht unter den besonderen Steuersatz von 25% oder 27,5% fallen (zB Einkünfte aus einer stillen Beteiligung) können **Werbungskosten** bei der Ermittlung der Höhe der Einkünfte berücksichtigt werden. Als Werbungskosten kommen konkret Provisionen, Bankspesen, aber auch Schuldzinsen bei einem fremdfinanzierten Erwerb des Kapitalvermögens in Betracht.

§ 27a Abs 3 EStG regelt vor allem die Steuerbemessungsgrundlage für Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (Z 2), für Einkünfte aus Derivaten sowie für einige der Erweiterungstatbestände (Z 3). Anders als bei den laufenden Einkünften aus der Überlassung von Kapital, bei denen idR ein Bruttobetrag besteuert wird, kann es sich bei der Bemessungsgrundlage von realisierten Wertsteigerungen und bei verschiedenen Einkünften aus Derivaten nur um den **Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten** des Vermögens handeln.

Neben dieser allgemeinen Aussage enthält das Gesetz Regelungen für den Fall, dass Wertpapiere **aus einem Depot ausscheiden** (hier gibt es keinen konkreten Veräußerungserlös, ein solcher muss folglich fingiert werden) und hinsichtlich der Höhe der Anschaffungskosten des Kapitalvermögens (§ 27a Abs 4 EStG). So ist im Fall eines unentgeltlichen Erwerbs des Kapitalvermögens auf die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei im Privatvermögen gehaltenen Kapitalanlagen, die unter einen besonderen Steuersatz fallen, bleiben Anschaffungsnebenkosten außer Ansatz (zur Verfassungsmäßigkeit der Regelung siehe VfGH 14.6.2016, G 336/2016). Sukzessiv erworbene gleichartige Wertpapiere auf einem Depot sind mit dem gleitenden Durchschnittspreis zu bewerten.

4. Kapitalertragsteuerabzug (§§ 93 – 96 EStG)

Bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 93 EStG) wird die Einkommensteuer durch Steuerabzug an der Quelle erhoben (Kapitalertragsteuer in der Folge KESt). Der Schuldner der Kapitalerträge (Kreditinstitut, Kapitalgesellschaft etc) oder die auszahlende Stelle hat die KESt einzubehalten und abzuführen (§§ 95 und 96 EStG). Die Höhe der KESt ergibt sich aus § 27a Abs 1 EStG (25% oder 27,5%). Ist der Empfänger der Kapitalerträge eine Körperschaft iSv § 1 Abs 1 KStG, kann der Abzugsverpflichtete stets KESt iHv 25% einbehalten. Die KESt ist eine Erhebungsform der Einkommensteuer bzw der Körperschaftsteuer.

Vom KESt-Abzug ausgenommen sind jene in § 27a Abs 2 EStG genannten Kapitalerträge, auf die kein besonderer Steuersatz zur Anwendung kommt (zB Zinsen aus einem Privatdarlehen, Gesellschafterdarlehen, Einkünfte aus einer stillen Beteiligung). Diese Einkünfte sind zwingend zu veranlagen.

Inländische Kapitalerträge liegen vor (§ 93 Abs 2 EStG):

- bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital, wenn sich die auszahlende Stelle im Inland befindet;
- bei Dividenden (Gewinnanteilen), Zuwendungen aus Privatstiftungen und Bankgeschäften zusätzlich auch dann, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts ist;
- bei Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und bei Einkünften aus Derivaten, wenn eine inländische depotführende Stelle oder eine inländische auszahlende Stelle vorliegt und diese die Realisierung abwickelt.

Die KESt ist auch abzuführen, wenn die Kapitaleinkünfte beim Empfänger im Rahmen einer der vier Haupteinkunftsarten anfallen, sofern nicht einer der Befreiungstatbestände des § 94 EStG erfüllt ist.

§ 93 Abs 4 EStG enthält für **Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen** und Derivaten eine Sonderregelung für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger der depotführenden Bank die Anschaffungskosten nicht nachgewiesen hat. Die An-

schaffungskosten werden in diesem Fall mit dem gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Depoteinlage vermindert um 0,5% für jeden seit der Anschaffung vergangenen Monat, zumindest aber mit 50% des Depoteingangswertes fingiert. Sonderregelungen sind auch für den Fall vorgesehen, dass kein Kurs- oder Handelswert besteht. Der KESt-Abzug entfaltet in diesen Fällen keine Abgeltungswirkung im Rahmen der Endbesteuerung.

§ 94 EStG enthält **Befreiungen vom KESt-Abzug**. Keine Pflicht zum Abzug besteht ua:

- bei Dividendenzahlungen an eine inländische Kapitalgesellschaft oder an eine EU-Muttergesellschaft, wenn diese mindestens zu 10% am Nennkapital beteiligt ist (Z 2);
- bei Zahlung von bestimmten Kapitalerträgen an Körperschaften, wenn diese erklären, dass die Erträge zu den Betriebseinnahmen eines in- oder ausländischen Betriebes gehören (Befreiungserklärung; Z 5)
- bei Zahlung von bestimmten Kapitalerträgen an von der unbeschränkten Steuerpflicht befreite Körperschaften (Z 6).

5. Endbesteuerung (§ 97 und § 20 Abs 2 EStG)

Mit dem KESt-Abzug ist bei einigen Kapitalerträgen eine Steuerabgeltung verbunden, die als **Endbesteuerung** bezeichnet wird (§ 97 EStG). Anspruchsberechtigt für die Endbesteuerung sind natürliche Personen (unabhängig davon, ob das Kapitalvermögen im Privat- oder im Betriebsvermögen gehalten wird) sowie nicht unter § 7 Abs 3 KStG fallende Körperschaften (zB Vereine), soweit die Erträge nicht nach § 10 KStG (Beteiligungserträge) befreit sind. Auf Grund der Abgeltungswirkung der Endbesteuerung müssen die betroffenen Kapitalerträge nicht mehr in die Einkommensteuererklärung aufgenommen werden.

Unter die Endbesteuerung fallen primär:

- inländische Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (mit Ausnahme von Diskontbeträgen von Wechseln und Gewinnanteilen aus einer stillen Beteiligung);

– inländische Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und Einkünfte von Derivaten, soweit diese nicht im Rahmen einer der Haupteinkunftsarten anfallen.

Verfassungsrechtliche Absicherung: Die Grundsätze der Endbesteuerung sind verfassungsrechtlich durch ein Bundesverfassungsgesetz, das sog **EndbesteuerungsG**, BGBl 1993/11 idF BGBl 2015/103, abgesichert.

Beachte!

Der Kreis der Kapitalerträge, die dem KESt-Abzug unterliegen, ist einerseits größer als die Einkünfte aus Kapitalvermögen (weil der KESt-Abzug auch zur Anwendung kommt, wenn die Kapitalerträge einem Betriebsvermögen zufließen und zu betrieblichen Einkünften führen), andererseits unterliegen nicht alle Einkünfte aus Kapitalvermögen dem KESt-Abzug (zB kein KESt-Abzug bei Privatdarlehen).

Ein KESt-Abzug führt des Weiteren nicht immer auch zur Endbesteuerung. Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen und Derivaten, die im Rahmen einer der Haupteinkunftsarten anfallen, unterliegen dem KESt-Abzug gem § 93 EStG, nicht aber der Endbesteuerung gem § 97 EStG. Diese Kapitalerträge sind in die Einkommensteuererklärung aufzunehmen. Sofern kein Antrag auf Regelbesteuerung gestellt wird, fallen sie gem § 27a Abs 1 EStG unter die Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz von 27,5% und sind bei der Einkommensermittlung nicht zu berücksichtigen, außer der Handel mit Wertpapieren stellt einen Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit dar.

6. Verlustverrechnung im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen, Verlustausgleichsoption, Regelbesteuerungsoption

Die Möglichkeit, negative Einkünfte mit positiven Einkünften ausgleichen zu können, ist Ausdruck einer am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten **synthetischen Einkommensteuer**. Ein Verlustausgleich kann bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nur in sehr eingeschränktem Umfang vorgenommen werden.

Nicht ausgeglichene Verluste aus im außerbetrieblichen Bereich gehaltenem Kapitalvermögen können auch – wie generell Verluste im außerbetrieblichen Bereich – nicht in ein späteres Jahr vorgetragen werden.

Ein **Verlustausgleich** ist nur unter folgenden Einschränkungen möglich (§ 27 Abs 8 EStG):

- Verluste aus der Veräußerung von Kapitalvermögen (§ 27 Abs 3 EStG) und aus Derivaten (§ 27 Abs 4 EStG) können nicht mit Zinserträgen aus Geldeinlagen und sonstigen Forderung bei Kreditinstituten sowie mit Zuwendungen von Privatstiftungen oder ausländischen Stiftungen ausgeglichen werden (möglich ist somit ein Ausgleich mit Gewinnen aus der Veräußerung von Kapitalanlagen, aber auch mit Dividenden).
- Verlustanteile aus einer (echten) stillen Beteiligung sind generell nicht ausgleichsfähig, sie können nur vorgetragen und mit Gewinnanteilen aus derselben Beteiligung verrechnet werden (sog Wartetastenverlust).
- Einkünfte aus Kapitalvermögen, die dem besonderen Steuersatz von 25% unterliegen, können nicht mit Einkünften aus Kapitalvermögen, die nach § 27 Abs 2 EStG vom besonderen Steuersatz ausgenommen sind (zB Privat-, Gesellschafterdarlehen), verrechnet werden.
- Nicht ausgeglichene Verluste aus Kapitalvermögen dürfen nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden.

Für Kapitalanlagen, die auf einem nicht betrieblichen Zwecken dienenden Depot liegen, hat die **depotführende Stelle** einen Verlustausgleich unter Berücksichtigung der Vorgaben des § 27 Abs 8 EStG wie folgt herbeizuführen (§ 93 Abs 6 EStG): Werden zunächst positive und später negative Einkünfte erzielt, ist die für die positiven Einkünfte einbehaltene KESt gutzuschreiben, wobei die Gutschrift höchstens 27,5% der negativen Einkünfte betragen darf. Im umgekehrten Fall sind spätere positive Einkünfte mit früheren negativen Einkünften zu verrechnen.

Ansonsten kann ein Verlustausgleich nur im Rahmen einer Veranlagung herbeigeführt werden. Das Gesetz sieht dafür zwei Möglichkeiten vor:

– Auf Antrag sind KESt-pflichtige Kapitalerträge zu einem besonderen Steuersatz zu veranlagen (sog **Verlustausgleichsoption;** § 97 Abs 2 EStG). Positive und negative Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz unterliegen, können dann unter Berücksichtigung der Beschränkungen des § 27 Abs 8 EStG verrechnet werden.

– Auf Antrag kann anstelle eines besonderen Steuersatzes gem § 27a Abs 1 EStG der allgemeine Steuertarif angewendet werden (**Regelbesteuerungsoption**; § 27a Abs 5 EStG). Die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche Einkünfte, die einem besonderen Steuersatz unterliegen, ausgeübt werden.

Hinweis

Von der Regelbesteuerungsoption werden Steuerpflichtige nur dann Gebrauch machen, wenn

– sie ausschließlich mit dem besonderen Steuersatz besteuerte Einkünfte beziehen und die auf diese Einkünfte entfallende Steuer weniger als 25% bzw 27,5% ausmacht (beim Tarif 2016 überschreitet der Durchschnittssteuersatz erst bei einem Einkommen von mehr als € 39.530,– die 25%-Grenze; die 27,5%-Grenze wird überhaupt erst bei einem Einkommen von mehr als € 46.344,80 überschritten);

– sie positive Kapitaleinkünfte gegen andere negative Einkünfte verrechnen können (vorzugsweise gegen nicht vortragsfähige Verluste).

7. Besteuerung von Kapitalerträgen im Betriebsvermögen

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen sind subsidiär zu den zuvor genannten vier Einkunftsarten. Ist das Kapitalvermögen einem Betriebsvermögen zuzurechnen, so erzielt der Steuerpflichtige daraus entsprechende betriebliche Einkünfte.

Das für private Einkünfte aus Kapitalvermögen bestehende schedulare Besteuerungssystem kommt aber in weitem Umfang gleichermaßen bei Kapitalerträgen, die in einem Betriebsvermögen erzielt werden, zur Anwendung. Insbe-

sondere fallen die Einkünfte im selben Umfang unter die **besonderen Steuersätze von 25% bzw 27,5%** (§ 27a Abs 6 EStG). Ausgenommen davon sind nur Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen und aus Derivaten, wenn die Erzielung solcher Einkünfte einen Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit darstellt (gewerblicher Wertpapierhandel).

Insoweit von den Kapitalerträgen KESt einbehalten worden ist, sind diese auch bei Zugehörigkeit zu einem Betriebsvermögen **endbesteuert** (§ 97 Abs 1 EStG; Ausnahme: Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und Einkünfte aus Derivaten, soweit diese zu betrieblichen Einkünften führen).

Als wesentlicher Unterschied in der Besteuerung des betrieblichen und privaten Kapitalvermögens ist die **unterschiedliche Berücksichtigung von Wertverlusten** zu nennen: Im privaten Bereich können negative Einkünfte aus realisierten Wertverlusten und aus Derivaten praktisch nur gegen gleichartige positive Einkünfte sowie mit Dividenden (Gewinnausschüttungen) verrechnet werden. Im betrieblichen Bereich sind Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste zwar vorrangig mit positiven Erträgen aus Kapitalvermögen (einschließlich Zuschreibungen solcher Wirtschaftsgüter), die einem besonderen Steuersatz unterliegen, zu verrechnen. Ein verbleibender negativer Überhang darf aber zu 55% mit anderen Einkünften ausgeglichen und gegebenenfalls in dieser Höhe auch vorgetragen werden.

Einlagen von Kapitalvermögen in ein Betriebsvermögen sind mit den Anschaffungskosten zu bewerten (§ 6 Z 5 EStG). Bei der Entnahme ist das Kapitalvermögen mit dem Teilwert zu bewerten (§ 6 Z 4 EStG). Die Entnahme führt somit zu einer Gewinnrealisierung. Der Entnahmewert tritt für nachfolgende steuerrelevante Sachverhalte (zB Veräußerung der Kapitalanlage aus dem Privatvermögen) an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Beispiele:

1. Zinsen aus einem im Privatvermögen gehaltenen Sparbuch sind Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs 2 Z 2 EStG), die gem § 27a Abs 1 EStG dem besonderen Steuersatz von 25% unterliegen. Die Steuer wird gem § 93 Abs 2 Z 1 EStG im Wege des KESt-Abzugs erhoben. Die Einkünfte

sind gem § 97 Abs 1 EStG endbesteuert und daher bei einer etwaigen Veranlagung nicht zu berücksichtigen.

2. Die Einkünfte eines echten stillen Gesellschafters sind Einkünfte aus Kapitalvermögen gem § 27 Abs 2 Z 4 EStG. Sie unterliegen keinem besonderen Steuersatz (§ 27a Abs 2 EStG) und daher auch nicht dem KESt-Abzug (§ 93 Abs 1 EStG). Folglich sind die Einkünfte zu veranlagen und unterliegen stets dem Regelsteuersatz.

3. Zinsen, die X aus einem Darlehen, das er seinem Bruder eingeräumt hat (sog Privatdarlehen), erhält, sind Einkünfte aus Kapitalvermögen gem § 27 Abs 2 Z 2 EStG. Sie unterliegen keinem besonderen Steuersatz (§ 27a Abs 2 EStG) und daher auch nicht dem KESt-Abzug (§ 93 Abs 1 EStG). Folglich sind die Einkünfte zu veranlagen und unterliegen stets dem Regelsteuersatz.

4. Gewinne aus der Veräußerung von inländischen, im Privatvermögen gehaltenen Aktien (Anschaffung nach dem 1.4.2012), sind unabhängig davon, welche Zeit zwischen der Anschaffung und der Veräußerung verstrichen ist, Einkünfte aus Kapitalvermögen gem § 27 Abs 3 EStG (Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen). Sie unterliegen dem besonderen Steuersatz von 27,5% (§ 27a Abs 1 Z 2 EStG).

   Liegen die Aktien im Zeitpunkt der Veräußerung auf einem Depot bei einer inländischen Bank und wickelt die Bank die Realisation ab, so hat sie vom Veräußerungsgewinn KESt iHv 27,5% einzubehalten (§ 93 Abs 2 Z 2 EStG). Die Einkünfte sind damit endbesteuert (§ 97 Abs 1 EStG).

5. Gewinne aus der Veräußerung von inländischen, im Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebes einer natürlichen Person gehaltenen Aktien (Anschaffung nach dem 1.4.2012, kein gewerblicher Wertpapierhandel) sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb (die Einkünfte aus Kapitalvermögen [§ 2 Abs 3 Z 5 EStG iVm § 27 EStG] sind subsidiär zu den in § 2 Abs 3 EStG zuvor genannten Einkunftsarten). Sie unterliegen dem besonderen Steuersatz von 27,5% (§ 27a Abs 1 EStG). Liegen die Aktien im Zeitpunkt der Veräußerung auf einem Depot bei einer inländischen Bank und wickelt die Bank die Realisation ab, hat sie vom Veräußerungsgewinn KESt iHv 27,5% einzubehalten (§ 93 Abs 2 Z 2 EStG). Die Einkünfte sind jedoch von

der Endbesteuerung ausgenommen (§ 97 Abs 1 letzter Satz EStG) und daher zu veranlagen.

Ist die Erzielung von Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen ein Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen (gewerblicher Wertpapierhandel), so kommt der besondere Steuersatz nicht zur Anwendung (§ 27a Abs 6 letzter Satz EStG).

6. Gewinne aus der Veräußerung einer im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung an einer GmbH (Anschaffung nach dem 1.4.2012) unterliegen als Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen (§ 27 Abs 3 EStG) dem besonderen Steuersatz von 27,5% (§ 27a Abs 1 Z 2 EStG). Da GmbH-Anteile nicht von einer Bank auf einem Depot verwaltet werden, kann es im Zuge der Veräußerung zu keinem KESt-Abzug kommen.

   Die Einkünfte sind zu veranlagen, wobei es bei der Besteuerung mit dem Sondersteuersatz bleibt und die Einkünfte bei der Besteuerung des übrigen Einkommens nicht zu berücksichtigen sind (§ 27a Abs 1 EStG). Wird die Beteiligung im Betriebsvermögen gehalten, so werden aus der Veräußerung betriebliche Einkünfte erzielt, auf die – wie bei Veräußerungen aus dem Privatvermögen – der besondere Steuersatz mit steuerabgeltender Wirkung zur Anwendung kommt, außer der Handel mit Beteiligungen ist ein Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit.

8. Inkrafttreten der Neuregelung der Besteuerung von Kapitalvermögen durch das BBG 2011

Die dargestellte Rechtslage betreffend die Besteuerung von Kapitalvermögen ist mit 1.4.2012 in Kraft getreten. Hinsichtlich der Besteuerung laufender Kapitalerträge (Dividenden, Zinsen) enthielt die Neuregelung kaum materielle Änderungen. Diese Erträge waren bereits zuvor entweder mit dem KESt-Abzug endbesteuert oder unterlagen im Rahmen der Veranlagung einem besonderen Steuersatz von 25% (§ 37 Abs 8 EStG idF vor dem BBG 2011). Bis 31.3.2012 gilt hinsichtlich laufender Erträge die Rechtslage idF vor dem BBG 2011.

Die wesentlichen Änderungen, die das BBG 2011 im Bereich der Besteuerung des Kapitalvermögens mit sich brachte, waren die steuerliche Erfassung von Gewinnen aus der Veräußerung von Kapitalvermögen sowie die Miteinbeziehung dieser Gewinne in das System des KESt-Abzugs.

Das BBG 2011 sah als ursprünglichen Inkrafttretenstermin den 1.10.2011 vor. Der VfGH hat diesen Termin auf Klage mehrerer Kreditinstitute wegen einer zu kurzen Umsetzungsfrist (neun Monate) für die Implementierung der technischen Voraussetzungen für einen KESt-Abzug auf Veräußerungsgewinne als verfassungswidrig aufgehoben (VfGH 16.6.2011, G 18/11, VfSlg 19.412). Mit dem AbgÄG 2011 wurde der Inkrafttretenstermin auf den 1.4.2012 verschoben.

Hinsichtlich des Inkrafttretens der Bestimmungen über Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen und aus Derivaten wird im Gesetz differenziert. Grundsätzlich gilt die neue Veräußerungsgewinnbesteuerung nur für Kapitalanlagen, die nach dem 31.3.2012 erworben wurden. Davon gibt es drei Ausnahmen. Für diese gelten die neuen Regelungen ab 1.4.2012 auch dann, wenn sie zu den im Gesetz genannten früheren Zeitpunkten entgeltlich erworben wurden. Es sind dies (§ 124b Z 185 EStG):

- Beteiligungen, die am 31.3.2012 die Voraussetzungen des § 31 EStG idF vor dem BBG 2011 erfüllten oder sich im Zeitpunkt der Veräußerung noch in der fünfjährigen Steuerhängigkeitsfrist (uU nach dem UmgrStG zehnjährigen Frist) befinden;
- Anteile an Körperschaften, die nach dem 31.12.2010 entgeltlich erworben worden sind;
- Investmentfonds- und Immobilienfondsanteilscheine, die nach dem 31.12.2010 entgeltlich erworben worden sind.

Damit Anteile an Körperschaften und Fondsanteile, die nach dem 31.12. 2010 erworben worden sind, bis zum Inkrafttreten der neuen Bestimmungen mit 1.4.2012 nicht aus der Steuerhängigkeit herausfallen, wurde mit dem AbgÄG 2011 die Spekulationsfrist für diese Kapitalanlagen bis zum 31.3.2012 verlängert (§ 124b Z 184 EStG). Ebenso sollten Wirtschaftsgüter und Derivate iSd § 27 Abs 3 und Abs 4 EStG, die zwischen dem 1.10.2011 und dem 31.3.2012 entgeltlich erworben wurden, steuerhängig bleiben. Bei diesen Kapitalanlagen

gilt jede Veräußerung oder sonstige Abwicklung als Spekulationsgeschäft iSd § 30 Abs 1 EStG idF vor dem BBG 2011 (unabhängig von einer Behaltefrist; für Veräußerungen ab dem 1.4.2012 ist der besondere Steuersatz von 25%, ab 1.1.2016 iHv 27,5% anzuwenden).

Sonderregelungen gibt es des Weiteren für realisierte Wertsteigerungen aus Kapitalvermögen und Derivaten, wenn diese im Rahmen eines Tilgungsplanes erworben wurden (§ 124b Z 185 lit d EStG).

XII. Grundstücksveräußerungen

Handbücher: *Beiser*, Die neue Immobilienbesteuerung idF AbgÄG 2012, SWK-Spezial (2013); *Studera/Thunshirn* (Hrsg), Handbuch Besteuerung von Grundstücks- und Liegenschaftstransaktionen (2013); *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer Update 2013, 2. Aufl, ÖStZ Spezial (2014); *TPA* (Hrsg), Das 1x1 der Immobilienbesteuerung, 21. Ausgabe (2017).

1. Vorbemerkungen

Der **wirtschaftliche Ertrag** einer Immobilieninvestition setzt sich aus den **laufenden Erträgen** (Mieteinnahmen) und dem **Erlös aus der Veräußerung** des Grundstücks zusammen. Bei Immobilien, die im Privatvermögen gehalten werden, wurden (entsprechend der für die Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte geltenden Quellentheorie) die Mieteinnahmen stets im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG) steuerlich erfasst. Veräußerungsgewinne hingegen waren nur steuerbar, wenn die Voraussetzungen eines Grundstücksspekulationsgeschäfts vorlagen (Veräußerung innerhalb von zehn Jahren seit der Anschaffung).

Eine historische Besonderheit stellte die Regelung dar, dass Wertänderungen von Grund und Boden des Anlagevermögens bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nicht nach § 5 EStG ermitteln, bei der Gewinnermittlung nicht zu berücksichtigen sind. Das deutsche Bundesverfassungsgericht hat die vergleichbare Bestimmung des deutschen EStG bereits im Jahr 1970 als verfassungswidrige

Begünstigung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aufgehoben (BVerfG, 11.5.1970, 1 BvL 17/67, BStBl II 1970, 579). Der VfGH hingegen hegte keine Bedenken gegen die Regelung (zuletzt VfGH 20.6.1994, B 473/92, VfSlg 13.785).

Mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 (1. StabG 2012) hat der Gesetzgeber die Besteuerung von Grundstücksveräußerungsgewinnen mit Wirkung ab 1.4.2012 grundlegend geändert. Gewinne aus **privaten Grundstücksveräußerungen** sowie der Veräußerung von Grundstücken des **Anlagevermögens** werden unabhängig von einer Behaltedauer einem **steuerlichen Sonderregime** unterworfen, das an jenes für Kapitaleinkünfte angelehnt ist.

Die Einkünfte werden nicht zum Gesamteinkommen hinzugerechnet, sondern abgesondert davon einem **besonderen Steuersatz von 30% (bis 31.12.2015 25%)** unterworfen. Die Steuer soll bei inländischen Grundstücken im Abzugswege durch die Parteienvertreter erhoben werden (**Immobilienertragsteuer**). Bei privaten Grundstücksveräußerungen kommt dem Steuerabzug **Abgeltungswirkung** zu. Sollte keine Immobilienertragsteuer abgeführt werden, hat der Steuerpflichtige eine besondere Vorauszahlung zu leisten, die auf die veranlagte Einkommensteuer angerechnet wird.

Unter das Besteuerungsregime fallen auch Grundstücke, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens nicht mehr steuerverfangen waren. Der VfGH hat darin keine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung von Gesetzesnormen gesehen (VfGH 25.9.2015, G 111/2015, VfSlg 20.004). Für diese sind Bestimmungen zur **pauschalen Ermittlung** des Veräußerungsgewinns vorgesehen, die letztendlich dazu führen, dass bei sog Altvermögen die Einkommensteuerbelastung **4,2%** des **Veräußerungserlöses** oder im Fall einer Umwidmung in Bauland nach dem 31.12.1987 18% des Veräußerungserlöses beträgt.

2. Private Grundstücksveräußerungen

2.1. Umfang der Einkünfte und Befreiungen

§ 30 Abs 1 EStG regelt den Umfang der Einkünfte („Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören.“) und enthält eine Definition für den zentralen

Begriff des Grundstücks, auf den des Öfteren im EStG verwiesen wird. Der **Begriff des Grundstücks** umfass Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte; § 30 Abs 1 EStG). Als übergeordnete Anordnungen normiert der Absatz, dass bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen und bei Tauschvorgängen § 6 Z 14 EStG sinngemäß anzuwenden ist.

Abs 2 der Bestimmung enthält einen umfangreichen **Ausnahmekatalog**. So sind von der Besteuerung ausgenommen:

– Einkünfte aus der Veräußerung von **Eigenheimen** oder **Eigentumswohnungen** iSv § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG samt Grund und Boden unter folgenden Voraussetzungen (Z 1): Das Haus (die Wohnung) hat dem Veräußerer

  - ab der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient und der Hauptwohnsitz wird aufgegeben oder

  - innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient und der Hauptwohnsitz wird aufgegeben.

  Die Voraussetzungen für die Befreiung hat der Veräußerer persönlich zu erfüllen. Erben können den ehemaligen Hauptwohnsitz des Erblassers nach dessen Ableben somit nicht steuerfrei veräußern.

Beispiele (vgl ErlRV zum 1. StabG 2012):

1. A lässt eine große Altbauwohnung, die ihm bisher als Hauptwohnsitz diente, in zwei kleinere Wohnungen teilen. Die eine Wohnung dient ihm weiterhin als Hauptwohnsitz, die andere Wohnung veräußert er mit Gewinn. Der Veräußerungsgewinn der Wohnung ist nicht befreit, weil A im anderen Teil der Wohnung seinen Hauptwohnsitz beibehält.

2. Im Zuge einer Scheidung wird eine Wohnung im gemeinsamen Wohnungseigentum veräußert, aus der der eine Ehegatte vor mehr als einem Jahr ausgezogen ist. Da die Wohnung nicht unmittelbar bis zur

Veräußerung als Hauptwohnsitz gedient haben muss, ist die Veräußerung zur Gänze steuerfrei.

- Einkünfte aus der Veräußerung von **selbst hergestellten Gebäuden**, soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben. Grund und Boden fallen nicht unter die Befreiung (Z 2).
- Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken infolge eines **behördlichen Eingriffs** oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs (zB Veräußerung an die ÖBB bevor es zu einer Enteignung kommt; nicht aber Veräußerung im Wege einer Zwangsversteigerung; Z 3).
- Einkünfte aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen eines **Zusammenlegungs-** oder **Flurbereinigungsverfahrens** sowie im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland. Im Rahmen dieser Begünstigungsvorschrift kommt es nicht zu einer gänzlichen Befreiung, sondern zu einer Übertragung der im hingegebenen Grundstück ruhenden stillen Reserven auf das erworbene Grundstück. Das in solchen Verfahren erworbene Grundstück tritt hinsichtlich aller für die Ermittlung der Einkünfte relevanter Umstände an die Stelle des hingegebenen Grundstücks (Z 4).
- Gem § 3 Abs 1 Z 33 EStG sind **Abgeltungen von Wertminderungen** von Grundstücken iSd § 30 Abs 1 auf Grund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse von der Einkommensteuer befreit.

2.2. Veräußerungsgewinn

Die steuerpflichtigen Einkünfte ermitteln sich wie folgt (§ 30 Abs 3 EStG):

	Veräußerungserlös	
–	Anschaffungskosten	
–	Herstellungsaufwendungen	soweit sie nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren
–	Instandsetzungsaufwendungen	
+	AfA	soweit bei der Ermittlung von Einkünften berücksichtigt
+	steuerfreie Subventionen gem § 28 Abs 6 EStG	
=	Einkünfte	

Die Einkünfte sind zu vermindern um:

– die **Kosten der Mitteilung oder Selbstberechnung** gem § 30c EStG,

– Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen nach § 6 Z 12 EStG,

Andere Werbungskosten sind nach § 20 Abs 2 EStG vom Abzug ausgeschlossen, außer es wird auf die Regelbesteuerung optiert (§ 30a Abs 2 EStG).

2.3. Pauschale Ermittlung des Veräußerungsgewinns

Für Grundstücke, die am 31.3.2012 nicht steuerverfangen waren, sieht § 30 Abs 4 EStG eine **pauschale Ermittlung der Einkünfte** in Abhängigkeit davon vor, ob es nach dem 31.12.1987 zu einer Umwidmung des Grundstücks in Bauland kam.

Das Kriterium der **nicht gegebenen Steuerverfangenheit** (sog **Altgrundstücke**) erfüllen:

– Private Grundstücke, die vor dem 1.4.2002 angeschafft worden sind;

– private Grundstücke, die vor dem 1.4.1997 angeschafft worden sind und bei denen sich die Spekulationsfrist wegen der Absetzung von Herstellungs-

kosten in Teilbeträgen nach § 28 Abs 3 EStG auf 15 Jahre verlängerte (zur Verfassungsmäßigkeit siehe VwGH 3.3.2017, G 3-4/2017);

– Grund und Boden, der zum Betriebsvermögen eines den Gewinn nach § 4 EStG ermittelnden Steuerpflichtigen gehört und vor dem 1.4.2002 angeschafft worden ist.

Pauschale Ermittlung des Veräußerungsgewinns

	Veräußerungserlös
–	pauschale Anschaffungskosten
+	Hälfte der Abschreibungen nach § 28 Abs 3 EStG 1988 in den letzten 15 Jahren vor der Veräußerung
=	Einkünfte nach § 30 Abs 4 EStG 1988

Die pauschalen Anschaffungskosten betragen

– im **Falle einer Umwidmung** in Bauland nach dem 31.12.1987 **40%** des Veräußerungserlöses,

– in allen übrigen Fällen **86%** des Veräußerungserlöses.

Kosten des Parteienvertreters für die Mitteilung oder Selbstberechnung der ImmoESt können im Fall der pauschalen Ermittlung des Veräußerungsgewinns nicht abgezogen werden.

Bei **Veräußerung gegen Rente** können als pauschale Anschaffungskosten 86% (40%) des Rentenbarwerts angesetzt werden. Sobald die Rentenzahlungen diesen Betrag übersteigen, tritt Steuerpflicht nach § 30 EStG ein (vgl EStR 2000, Rz 6668).

Hinweis:

Im Fall der pauschalen Ermittlung der Einkünfte beträgt angesichts der Besteuerung privater Grundstücksveräußerungsgewinne mit einem besonderen Steuersatz von 30% die Steuerbelastung von Grundstücksveräußerungen bei Altgrundstücken **4,2%** des Veräußerungs**erlöses**, im Fall einer Umwidmung nach dem 31.12.1987 **18%** des Veräußerungs**erlöses**.

Bei Neugrundstücken beträgt die Steuerbelastung **30%** des Veräußerungs**gewinns.**

Auf Antrag können die Einkünfte aus der Veräußerung von Altgrundstücken anstatt pauschal auch auf die exakte Art und Weise ermittelt werden (§ 30 Abs 5 EStG).

Bei **Alt-Grundstücken**, bei denen im Rahmen einer Einkünfteerzielung die AfA von den **fiktiven Anschaffungskosten** bemessen wurde (§ 16 Abs 1 Z 8 EStG), ist der Veräußerungsgewinn für Zeiträume vor und nach der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung gesondert zu ermitteln (§ 30 Abs 6 EStG):

– Für Wertänderungen bis zum Beginn der Einkünfteerzielung kann der Gewinn pauschal ermittelt werden, wobei an Stelle des Veräußerungserlöses die fiktiven Anschaffungskosten treten.

– Wertänderungen ab dem Beginn der Einkünfteerzielung sind exakt zu ermitteln, wobei an die Stelle der tatsächlichen Anschaffungskosten die fiktiven Anschaffungskosten treten.

Beispiel

Die im Jahr 1996 geerbte Wohnung (Anschaffungskosten unbekannt) wird Anfang des Jahres 1997 erstmals vermietet. Die fiktiven Anschaffungskosten des Gebäudes betragen € 100.000,–, die von Grund und Boden € 20.000,–.

Ende 2014 wird die Wohnung um € 140.000,– veräußert, wobei € 30.000,-- des Verkaufspreises auf Grund und Boden entfallen.

Veräußerungsgewinn Gebäude bis zur Vermietung:		
fiktive Anschaffungskosten		100.000
pauschale Anschaffungskosten (86%)	–	86.000
Einkünfte	=	14.000
Veräußerungsgewinn Gebäude ab der Vermietung		
Veräußerungserlös		110.000
fiktive Anschaffungskosten	–	100.000
Absetzung für Abnutzung für die Jahre 1997 - 2013	+	25.500
Veräußerungsgewinn	=	35.500
Kosten Parteienvertreter	–	500
Einkünfte	=	35.000
Veräußerungsgewinn Grund und Boden		30.000
Pauschale Anschaffungskosten (86%)*	–	25.800
Einkünfte	=	4.200
Einkünfte gesamt		53.200
davon 30% Steuer	=	15.960

* Die Einkünfte für die Veräußerung von Grund und Boden können auch für die Zeit nach der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung pauschal ermittelt werden (vgl ErlRV 1960 BlgNR, 23. GP).

2.4. Verluste

Führen die privaten Grundstücksveräußerungen, auf die der besondere Steuersatz anwendbar ist, in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, ist dieser auf 60% zu kürzen und gleichmäßig auf das Jahr der Verlustentstehung und die folgenden vierzehn Jahre zu verteilen und ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszugleichen. Auf Antrag kann der gekürzte Ver-

lust im Entstehungsjahr mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden (§ 30 Abs 7 EStG). Diese Regelungen gelten auch im Fall der Regelbesteuerung (siehe dazu 3.).

3. Besonderer Steuersatz

Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken iSd § 30 EStG unterliegen einem **besonderen Steuersatz von 30%** und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs 2 EStG) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung anzuwenden ist.

Anstelle des besonderen Steuersatzes von 30% kann auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (**Regelbesteuerungsoption**). Die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz für Grundstücke unterliegen, angewendet werden.

Die Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz und die Regelbesteuerungsoption gelten (mit Ausnahmen) auch für betriebliche Einkünfte aus der Veräußerung oder Entnahme von Grundstücken (siehe dazu 5.).

Der besondere Steuersatz gilt nicht für Einkünfte, bei denen der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird und diese nach Maßgabe des § 4 Abs 3 oder § 19 EStG (Zuflussprinzip) zu Einkünften führt (§ 30a Abs 4 EStG).

4. Immobilienertragsteuer und besondere Vorauszahlung

In Abhängigkeit davon, ob Parteienvertreter eine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durchführen, ist für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen die sog **Immobilienertragsteuer** (Immo-ESt) zu entrichten. Die Immo-ESt beträgt 30% (25% bei Körperschaften) der Bemessungsgrundlage (siehe oben 2.2.) und ist auf volle Euro abzurunden. Sie ist spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Kalendermonats zu leisten (§ 30b Abs 1 EStG). Für Einkünfte aus **privaten Grundstücksveräußerungen** gem § 30 EStG gilt die Einkommensteuer mit der Entrichtung der Immobilienertragsteuer als

abgegolten (**Abgeltungswirkung**; § 30b Abs 2 EStG). Dies gilt auch für Körperschaften, wenn diese mit der Grundstücksveräußerung außerbetriebliche Einkünfte erzielen (zB für Vereine; ausgenommen sind Privatstiftungen; § 24 Abs 3 Z 4 KStG).

Um Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen mit Gewinnen aus privaten Grundstücksveräußerungen ausgleichen zu können, besteht die Möglichkeit, auf Antrag Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen mit dem besonderen Steuersatz zu veranlagen (**Veranlagungsoption**). Dabei ist die Immo-ESt auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten (§ 30b Abs 3 EStG).

Wird vom Parteienvertreter **keine Immo-ESt entrichtet**, hat der Steuerpflichtige in der Regel eine **besondere Vorauszahlung** iHv 30% (25% bei Körperschaften) der Bemessungsgrundlage zu entrichten (§ 30b Abs 4 EStG). Die Fälligkeit der Vorauszahlung entspricht jener der Immo-ESt. Die Vorauszahlung wird auf die veranlagte Einkommensteuer angerechnet (§ 46 Abs 1 Z 2 EStG).

Die Pflicht zur Abfuhr der Immo-ESt oder zur alternativen Leistung der besonderen Vorauszahlung besteht auch bei der Veräußerung betrieblicher Grundstücke, außer der besondere Steuersatz ist (zumindest teilweise) nicht anwendbar (§ 30b Abs 5 EStG; siehe dazu 5.1.).

Aus der Anknüpfung der Immo-ESt an die tatsächliche Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer ergibt sich, dass eine Immo-ESt nur bei der Veräußerung inländischer Grundstücke anfallen kann. Für Veräußerungsgewinne **ausländischer Grundstücke** hat der Steuerpflichtige die **besondere Vorauszahlung** zu leisten. Dies ungeachtet des Umstandes, dass Österreich in den Fällen, in denen ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, als Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung verpflichtet ist oder von sich aus ein Besteuerungsrecht nicht in Anspruch nimmt (VO betreffend die Vermeidung einer Doppelbesteuerung, BGBl II 2002/474).

Die Administration der Immo-ESt hat der Gesetzgeber jenen Parteienvertretern aufgebürdet, die zur Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer berechtigt sind (**Rechtsanwälte**, **Notare**).

Die Parteienvertreter trifft in jedem Fall eine **Mitteilungspflicht**. Im Rahmen der Abgabenerklärungen für die Grunderwerbsteuer (§ 10 Abs 1 GrEStG) ist (dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel) mitzuteilen, wenn aus dem zugrundeliegenden Erwerbsvorgang betriebliche Einkünfte oder Einkünfte gem § 30 EStG erzielt werden. Die Mitteilung hat die am Veräußerungsgeschäft beteiligten Parteien unter Angabe ihrer Steuernummer und die Höhe der nach den Angaben des Steuerpflichtigen zu entrichtenden besonderen Vorauszahlung zu enthalten (§ 30c Abs 1 EStG).

Nimmt ein Parteienvertreter eine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer vor (dabei handelt es sich um ein Wahlrecht [§ 11 GrESt], siehe dazu G.I.), so ist er neben einer Mitteilung an das für den Steuerpflichtigen zuständige Finanzamt auch zur **Selbstberechnung und Abfuhr der Immo-ESt** verpflichtet (§ 30c Abs 2 EStG; in Abs 4 leg cit sind Ausnahmen von dieser Verpflichtung vorgesehen; siehe dazu gleich unten).

Zur Berechnung der Immo-ESt hat der Abgabepflichtige dem Parteienvertreter die für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage erforderlichen Unterlagen vorzulegen und deren Richtigkeit und Vollständigkeit schriftlich zu bestätigen (Abs 2 Z 2 leg cit).

Fälligkeikt: Die Parteienvertreter haben die selbstberechnete Immo-ESt bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses folgenden Kalendermonats zu entrichten und haften dafür. Die Verpflichtung zur Entrichtung erlischt, wenn die Fälligkeit noch nicht eingetreten ist (etwa weil die Kaufpreiszahlung noch nicht erfolgt ist) und seit der Vornahme der Mitteilung ein Jahr vergangen ist. Zusätzlich haften die Parteienvertreter für die Richtigkeit der Immo-ESt nur, wenn diese wider besseren Wissens auf Grundlage der Angaben des Steuerpflichtigen berechnet wird (§ 30c Abs 3 EStG).

Eine **Selbstberechnung der Immo-ESt kann** trotz Vornahme einer Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer **unterbleiben**, soweit:

– Einkünfte aus dem Veräußerungsgeschäft nach § 30 Abs 2 EStG befreit sind,

– der Zufluss voraussichtlich später als ein Jahr nach dem Veräußerungsgeschäft erfolgt,

– bei der Veräußerung von Grundstücken des Betriebsvermögens die stillen Reserven gem § 12 EStG übertragen oder einer Übertragungsrücklage zugeführt werden,

– der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird oder

– das Grundstück im Wege einer Zwangsversteigerung veräußert wird.

In diesen Fällen ist in der Mitteilung anzugeben, warum die Selbstberechnung unterbleibt (§ 30c Abs 4 EStG).

5. Betriebsgrundstücke

5.1. Ausnahmen vom besonderen Steuersatz

Grundsätzlich gilt das schedulare Besteuerungssystem auch für Grundstücke, die einem Betriebsvermögen zuzurechnen sind (§ 30a Abs 3 Satz 1EStG). Davon ausgenommen sind jedoch Grundstücke,

– die dem **Umlaufvermögen** zuzurechnen sind;

– wenn ein Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der **Überlassung oder Veräußerung von Grundstücken** liegt;

– soweit eine **Teilwertabschreibung** vorgenommen wurde;

– soweit stille Reserven, die vor dem 1.4.2012 aufgedeckt wurden, auf sie übertragen wurden.

5.2. Ermittlung der Einkünfte

§ 4 Abs 3a EStG enthält Regelungen für die Ermittlung der Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken, die einem Betriebsvermögen zugehören. Demnach gilt:

– **Von der Besteuerung ausgenommen** sind (Z 1 leg cit):

  - Abgeltungen von Wertminderungen gem § 3 Abs 1 Z 33,

- Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs und
- Einkünfte aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens sowie im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland. Das in solchen Verfahren erworbene Grundstück tritt hinsichtlich aller für die Ermittlung der Einkünfte relevanter Umstände an die Stelle des hingegebenen Grundstücks.

– Bei der Ermittlung der Einkünfte dürfen die **für die Mitteilung oder Selbstbemessung** gem § 30c EStG **anfallenden Kosten** als Betriebsausgaben abgezogen werden, außer der Veräußerungsgewinn wird pauschal ermittelt, ebenso dürfen Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gem § 6 Z 12 EStG abgezogen werden (§ 4 Abs 3a Z 2 EStG). Andere Betriebsausgaben sind nach § 20 Abs 2 EStG nicht abzugsfähig, außer es wird auf die Regelbesteuerung optiert.

– Bei Altvermögen kann der Veräußerungsgewinn pauschal nach § 30 Abs 4 EStG ermittelt werden (Z 3 leg cit).

– Bei **Veräußerung von mit dem Teilwert in das Betriebsvermögen eingelegten Grundstücken** (siehe dazu 5.3.) gilt der Unterschiedsbetrag zwischen dem Teilwert im Einlagezeitpunkt und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen. Als Veräußerungserlös gilt der Teilwert im Einlagezeitpunkt (Z 4 leg cit). Soweit das Grundstück zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen war oder es ohne Einlage nicht mehr steuerverfangen gewesen wäre, können die Einkünfte pauschal ermittelt werden (§ 4 Abs 3a Z 4 EStG; siehe dazu das Beispiel im folgenden Kap). Gleiches gilt für Grundstücke, die nach einer Einlage zum Teilwert zwischenzeitlich wieder aus einem Betriebsvermögen entnommen wurden (§ 30 Abs 6 lit c EStG).

– Müssen Grundstücksteile im Zuge einer Änderung der Widmung auf Grund gesetzlicher Vorgaben an die Gemeinde übertragen werden, sind die Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile zu erhöhen (Z 5 leg cit).

Grundstücke, die gem § 30a Abs 3 EStG von **der Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz ausgenommen** sind,

- unterliegen der Tarifbesteuerung,
- Betriebsausgaben können ohne Einschränkung abgezogen werden,
- Wertsteigerungen, die vor der Einlage in das Betriebsvermögen eingetreten sind, unterliegen dem besonderen Steuersatz (Option auf Veranlagung); für Grund und Boden, der zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen war (Altvermögen) können die Einkünfte pauschal ermittelt werden, wobei an die Stelle des Veräußerungserlöses der Teilwert im Einlagezeitpunkt tritt (§ 30a Abs 3 Z 1 und 2 EStG; siehe dazu das Beispiel im folgenden Kap).

Die Steuer auf die Veräußerung von Betriebsgrundstücken wird vorab entweder im Wege der Immo-ESt oder der besonderen Vorauszahlung erhoben. Bei Betriebsgrundstücken entfaltet die Immo-ESt keine Abgeltungswirkung (§ 30b EStG). Die Einkünfte sind damit stets zu veranlagen; Immo-ESt und Vorauszahlung werden auf die Einkommensteuerschuld angerechnet (§ 46 EStG).

5.3. Bewertung von Grundstückseinlagen und -entnahmen

Grundstücke sind im Zuge einer Einlage in ein Betriebsvermögen mit den **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** anzusetzen. Wurden sie bereits zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind die Anschaffungskosten wie folgt zu korrigieren:

	Anschaffungskosten
+	Herstellungsaufwendungen, soweit sie nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren
–	AfA, soweit diese bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte abgezogen worden ist
–	steuerfreie Subventionen gem § 28 Abs 6 EStG
=	Einlagewert (sog fortgeschriebene Anschaffungskosten)

Ist der Teilwert zum Zeitpunkt der Zuführung niedriger, ist dieser anzusetzen (§ 6 Z 5 lit b EStG).

Abweichend davon sind **Gebäude** und grundstücksgleiche Rechte (Superädifikate), die zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen waren (**Altvermögen**), stets mit dem **Teilwert** zum Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen (§ 6 Z 5 lit c EStG).

Wird ein Grundstück veräußert, das zum Teilwert in das Betriebsvermögen eingelegt wurde, gilt der Unterschiedsbetrag zwischen dem Teilwert im Einlagezeitpunkt und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen. Der außerbetriebliche Teil der Einkünfte kann unter Anwendung von § 30 Abs 4 EStG pauschal ermittelt werden, wobei an die Stelle des Veräußerungserlöses der Teilwert im Einlagezeitpunkt tritt (§ 4 Abs 3a Z 4 EStG).

Beispiel:

Ein in den 60er Jahren erworbenes Gebäude (AK unbekannt) wird Ende 2012 in das **Anlagevermögen** eines Betriebes eingebracht (Teilwert Gebäude: € 100.000,–, Teilwert Grund und Boden: € 60.000,–). Das Grundstück wird 2017 um € 200.000,– veräußert, auf Grund und Boden entfallen € 80.000,–.

Das Gebäude als Altvermögen ist im Zeitpunkt der Einlage mit dem Teilwert zu bewerten, Grund und Boden hingegen mit den Anschaffungskosten. Weil diese nicht bekannt sind, sind Grund und Boden mit einem Erinnerungseuro in Evidenz zu halten.

Der Gewinn aus der späteren Veräußerung des Gebäudes ist gespalten zu ermitteln. In Höhe der Differenz zwischen dem Teilwert im Zeitpunkt der Einlage und den (historischen) AK liegt nach § 4 Abs 3a Z 4 EStG eine private Grundstücksveräußerung nach § 30 EStG vor. Der Gewinn kann unter Anwendung von § 30 Abs 4 EStG pauschal ermittelt werden (14% von € 100.000,–). Die Wertsteigerung zwischen dem Zeitpunkt der Einlage und der Veräußerung ist nach allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen zu ermitteln. Der Veräußerungsgewinn ergibt sich folglich aus der Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und dem Buchwert des Gebäudes.

Bei Grund und Boden, der zum Altvermögen zu rechnen ist, kann gem § 4 Abs 3a Z 3 lit a EStG der Veräußerungsgewinn pauschal nach § 30 Abs 4 EStG ermittelt werden (14 % von € 80.000,–). Insofern spielt es auch keine Rolle, dass die historischen Anschaffungskosten unbekannt sind.

Sämtliche Einkünfte aus der Veräußerung des Grundstücks unterliegen dem besonderen Steuersatz von 30%.

Wird ein Grundstück veräußert, das in das Umlaufvermögen eines Betriebes eingelegt wurde, unterliegt jener Teil des Gewinns, der auf Wertsteigerungen im Privatvermögen zurückzuführen ist, dem besonderen Steuersatz von 30%. Für **Grund und Boden von Altgrundstücken** kann der Veräußerungsgewinn pauschal nach § 30 Abs 4 EStG ermittelt werden, wobei an die Stelle des Veräußerungserlöses der Teilwert im Einlagezeitpunkt tritt (§ 30a Abs 3 Z 1 EStG). Gleiches gilt für Grundstücke eines Unternehmens, wenn ein Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der Überlassung oder Veräußerung von Grundstücken liegt (Z 2 leg cit).

Beispiel:

Ein in den 60er Jahren erworbenes Gebäude (AK unbekannt) wird Ende 2012 in das **Umlaufvermögen eines Betriebes** eingebracht (Teilwert Gebäude: € 100.000,–, Teilwert Grund und Boden: € 60.000,–). Das Grundstück wird 2017 um € 200.000,– veräußert, auf Grund und Boden entfallen € 80.000,–.

Das Gebäude als Altvermögen ist im Zeitpunkt der Einlage mit dem Teilwert zu bewerten, Grund und Boden hingegen mit den Anschaffungskosten. Weil diese nicht bekannt sind, sind Grund und Boden mit einem Erinnerungseuro in Evidenz zu halten.

Der Gewinn aus der späteren Veräußerung des Gebäudes ist gespalten zu ermitteln. In Höhe der Differenz zwischen dem Teilwert im Zeitpunkt der Einlage und den (historischen) AK und liegt nach § 4 Abs 3a Z 4 EStG eine private Grundstücksveräußerung nach § 30 EStG vor. Nach § 30a Abs 3 Z 1 zweiter Satz EStG kommt der begünstigte Steuersatz zur Anwendung. Die Wertsteigerung zwischen dem Zeitpunkt der Einlage und der Veräußerung ist nach allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen zu ermitteln. Der Veräuße-

rungsgewinn ergibt sich folglich aus der Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und dem Buchwert des Gebäudes. Dieser Teil des Veräußerungsgewinns unterliegt der Tarifbesteuerung.

Auch bei Grund und Boden, der zum Altvermögen zu rechnen ist, muss der Gewinn gespalten ermittelt werden. Wertzuwächse, die vor der Einlage im Privatvermögen entstanden sind, unterliegen dem besonderen Steuersatz von 30%. Dieser Teil der Einkünfte kann pauschal nach § 30 Abs 4 EStG ermittelt werden (14% von € 60.000,–; § 30a Abs 3 Z 1 letzter Halbsatz EStG). In der Zeit der Betriebsvermögenszugehörigkeit entstandene Wertzuwächse sind nach den allgemeinen Gewinnermittlungsregeln zu ermitteln und unterliegen der Tarifbesteuerung.

5.4. Teilwertabschreibung und Veräußerungsverluste

Wertminderungen und Veräußerungsverluste von Betriebsgrundstücken, die unter das besondere Steuerregime fallen, sind – anders als bei privaten Grundstücken – grundsätzlich steuerlich beachtlich. Dabei ist Folgendes zu berücksichtigen:

- Die Teilwertabschreibungen, Abschreibungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (§ 8 Abs 4 EStG) und Veräußerungsverluste von Grundstücken, auf deren Wertänderungen der besondere Steuersatz anwendbar ist, sind vorrangig mit positiven Einkünften aus der Veräußerung oder Zuschreibung solcher Grundstücke desselben Betriebes zu verrechnen;
- ein verbleibender negativer Überhang darf nur zur 60% ausgeglichen werden (§ 6 Z 2 lit d EStG). Sofern ein Ausgleich mit Einkünften desselben Kalenderjahres mangels weiterer positiver Einkünfte nicht möglich ist, kann der hälftige negative Überhang nach § 18 Abs 6 EStG vorgetragen werden.
- **Abgeltungen von Wertminderungen** von Grundstücken auf Grund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse sind gem § 3 Abs 1 Z 33 EStG von der Einkommensteuer befreit.

XIII. Besteuerung von Personengesellschaften

Literatur: *Bergmann/Ratka* (Hrsg), Handbuch Personengesellschaften, 2. Aufl (2016).

1. Grundsätze der Besteuerung von Personengesellschaften

Personengesellschaften (Offene Gesellschaft, Kommanditgesellschaft, atypische stille Gesellschaft) sind keine Steuersubjekte der Einkommen- oder Körperschaftsteuer. Der von ihnen erwirtschaftete Gewinn (Verlust) wird zwar zunächst als einheitliche Größe auf Ebene der Gesellschaft ermittelt (siehe unten XIII.5.). Dieser Gewinn (Verlust) wird aber im Bilanzierungszeitpunkt der Gesellschaft unmittelbar den Gesellschaftern (anteilig) zugerechnet und bei diesen besteuert.

Eine Besteuerung dieses Gewinnanteils erfolgt beim Gesellschafter unabhängig davon, ob und wann ein Gewinn an ihn ausbezahlt wird **(Durchgriffsprinzip, Transparenzprinzip)**. Ergibt sich für einen Gesellschafter aus seiner Beteiligung ein Verlust, so kann er diesen mit anderen positiven Einkünften ausgleichen, andernfalls vortragen und sich in späteren Perioden als Sonderausgabe abziehen.

Das Steuerrecht unterscheidet sich in dieser Betrachtung der Personengesellschaft wesentlich vom Unternehmensrecht. Während nach dem Unternehmensrecht die Personengesellschaft als Unternehmer und Rechtsträger des Unternehmens anzusehen ist (die Bilanz wird für die Gesellschaft erstellt), geht das Steuerrecht davon aus, dass die Gesellschafter – im Umfang ihrer jeweiligen Beteiligung an der Gesellschaft – miteinander das Unternehmen betreiben. Folgerichtig bezeichnet das EStG die Gesellschafter von betrieblich tätigen Personengesellschaften in Kontrast zum Einzelunternehmer als **Mitunternehmer**, die Personengesellschaft wird als **Mitunternehmerschaft** bezeichnet.

Die Beteiligung eines Gesellschafters kann bei dieser Betrachtungsweise als eigener „Teilbetrieb“ des Gesamtunternehmens verstanden werden. Die Personengesellschaft ist dann die Zusammenfassung dieser Teilbetriebe und die

Steuerbilanz der Gesellschaft ist das „Bündel“ der fiktiven Einzelbilanzen der Teilbetriebe (sog **„Bilanzbündeltheorie“**).

Ein weiteres Grundprinzip des derzeitigen Besteuerungssystems von Personengesellschaften ist die **Gleichbehandlung von Einzel- und Mitunternehmern**. Es soll aus steuerrechtlicher Sicht keinen Unterschied machen, ob eine Person Einkünfte allein (als Einzelunternehmer) oder gemeinsam mit anderen Personen (als Mitunternehmer) erzielt. Diesem Gedanken entspringen die steuerrechtliche Nichtanerkennung von bestimmten – zivilrechtlich möglichen – Leistungsbeziehungen zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft sowie das Konzept des Sonderbetriebsvermögens.

Zum Sonderbetriebsvermögen gehören all jene Wirtschaftsgüter, die im Privateigentum der Gesellschafter stehen, aber von der Gesellschaft – auf welch rechtlicher Basis auch immer – genutzt werden. Nur Leistungen, die aus einem selbständigen Betrieb des Gesellschafters heraus an die Mitunternehmerschaft erbracht werden, sind steuerlich beachtlich. Dies ist notwendig, weil Wirtschaftsgüter auch nur in einer Bilanz ausgewiesen werden können.

Das Durchgriffsprinzip gilt auch, wenn an einer Personengesellschaft eine Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Deren Gewinnanteil unterliegt dann der KöSt. Eine besondere gesellschaftsrechtliche Mischform ist in diesem Zusammenhang die GmbH & Co KG. Der GmbH kommt dabei regelmäßig die Aufgabe der Komplementärin, also der unbeschränkt haftenden Gesellschafterin zu.

Bei der GmbH & Co KG handelt es sich haftungsrechtlich um eine beschränkt haftende Gesellschaftsform. Steuerrechtlich wird die GmbH & Co KG weiterhin als Mitunternehmerschaft behandelt. Daraus ergeben sich für die Wirtschaftspraxis interessante Gestaltungsmöglichkeiten, die im Rahmen der Rechtsformwahl zu berücksichtigen sind.

2. Einkunftsarten und Einkünfteermittlung

Wenngleich die Mitunternehmerschaft für ertragsteuerrechtliche Zwecke kein eigenes Steuersubjekt ist, kommt ihr insofern Rechtspersönlichkeit zu, als der steuerrechtliche Gewinn der Mitunternehmerschaft und die Gewinnanteile der

Gesellschafter unter Berücksichtigung der steuerrechtlich nicht anerkannten Leistungsbeziehungen von der Gesellschaft zu ermitteln sind.

Die Art der Tätigkeit der Gesellschaft bestimmt die Einkunftsart, unter der die Mitunternehmer (natürliche Personen) ihre Gewinnanteile zu versteuern haben. So bezieht der Gesellschafter einer gewerblich tätigen KG Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Ein Steuerberater, der Gesellschafter einer Wirtschaftstreuhand-OG ist, erzielt Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Eine Mitunternehmerschaft kann nur einen einzigen Betrieb und damit Einkünfte aus nur einer einzigen Einkunftsart haben. Verschiedene voneinander abgrenzbare Tätigkeiten, die bei einer natürlichen Person steuerlich jeweils getrennt beurteilt werden, stellen bei der Mitunternehmerschaft auf Grund des § 2 Abs 4 EStG dann, wenn eine dieser abgrenzbaren Tätigkeiten gewerblich ist, eine einheitliche gewerbliche Betätigung dar.

Eine an sich gewerbliche Tätigkeit verliert aber den gewerblichen Charakter, wenn sie in einem untrennbaren Zusammenhang mit einer im Vordergrund stehenden land- und forstwirtschaftlichen oder freiberuflichen Tätigkeit steht; die Tätigkeit ist dann einheitlich als land- und forstwirtschaftlich oder freiberuflich zu qualifizieren (EStR Rz 5832).

Die Art der Einkünfte hat Einfluss auf die Form der Gewinnermittlung. Gegenüber Einzelunternehmen gibt es diesbezüglich keine Unterschiede. Die Ermittlung der Einkünfte stellt sich bei Mitunternehmerschaften somit wie folgt dar:

– Ist eine Personengesellschaft nach § 189 UGB rechnungslegungspflichtig und erzielt sie Einkünfte aus **Gewerbebetrieb**, so hat die Mitunternehmerschaft ihren Gewinn nach § 5 Abs 1 EStG zu ermitteln. Andere gewerbliche Mitunternehmerschaften können auf Antrag ihren Gewinn nach § 5 Abs 1 EStG ermitteln (§ 5 Abs 2 EStG); ebenso ist eine freiwillige Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG oder eine Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung denkbar.

– Bei Mitunternehmerschaften, die Einkünfte aus **Land- und Forstwirtschaft** beziehen, hängt eine steuerrechtliche Buchführungspflicht vom Überschrei-

ten der Buchführungsgrenzen des § 125 BAO ab. Freiwillig ist eine Buchführung nach § 4 Abs 1 EStG stets möglich.

– Mitunternehmerschaften mit **Einkünften aus selbständiger Arbeit** können den Gewinn stets durch eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs 3 EStG) ermitteln. Freiwillig können Bücher nach § 4 Abs 1 EStG geführt werden.

Investitionsbegünstigungen und **Freibeträge** (zB § 12 EStG), die Einfluss auf die Höhe des Gewinns haben, sind von der Mitunternehmerschaft einheitlich für alle Gesellschafter in Anspruch zu nehmen. Den Gewinnfreibetrag (§ 10 EStG) können nur die Gesellschafter in Anspruch nehmen. Sowohl der Grundfreibetrag als auch der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag, höchstens jedoch € 100.000,–, sind bei den Mitunternehmern mit einem der Gewinnbeteiligung entsprechenden Teilbetrag anzusetzen.

Eine bloß **vermögensverwaltende Personengesellschaft** ist keine Mitunternehmerschaft; sie bezieht außerbetriebliche Einkünfte nach den §§ 27–29 EStG, die als der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln sind. Die Einkünfte werden den Gesellschaftern im Umfang ihrer Beteiligung zugerechnet.

Die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer (vermögensverwaltenden) Personengesellschaft stellt eine Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter dar (§ 32 Abs 2 EStG). Wird beispielsweise ein Anteil an einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft veräußert, gilt dies als anteilige Grundstücksveräußerung, die zeitunabhängig steuerverfangen ist, und nicht als Spekulationsgeschäft mit einem Personengesellschaftsanteil. Nach UGB besteht für Gesellschaften, die außerbetriebliche Einkünfte iSd EStG beziehen, nur dann eine Pflicht zur Rechnungslegung, wenn keine natürliche Person als vollhaftender Gesellschafter an der Personengesellschaft beteiligt ist und die Gesellschaft ein Unternehmen iSd UGB betreibt (§ 189 Abs 1 iVm Abs 4 UGB).

Eine Sonderregelung besteht für **Arbeitsgemeinschaften im Bereich der Bauwirtschaft**. Betriebsstätten von nach bürgerlichem Recht nicht rechtfähigen Personenvereinigungen (insb GesbR) gelten anteilig als Betriebsstätten der

Mitglieder, wenn sich ihr alleiniger Zweck auf die Erfüllung eines einzigen Werkvertrags oder Werkliefervertrags beschränkt und der mit dem Auftraggeber bei Auftragsvergabe vereinbarte Auftragswert € 700.000,– (ohne Umsatzsteuer) nicht übersteigt (§ 2 Abs 4 letzter Satz EStG).

3. Sonderbetriebsvermögen

Wirtschaftsgüter, die der Gesellschaft gehören und dem Betrieb der Gesellschaft dienen, sind Betriebsvermögen und unterliegen den Gewinnermittlungsregeln für betriebliche Einkünfte.

Steht ein Wirtschaftsgut im Eigentum eines Gesellschafters, dient es aber (auf Grund gesellschaftsvertraglicher oder schuldrechtlicher Vereinbarung) dem gemeinsamen Betrieb der Gesellschaft (zB vom Gesellschafter an die Gesellschaft vermietete Büroräume), dann soll es – dem Gleichbehandlungsgedanken von Mit- und Einzelunternehmer entsprechend – steuerrechtlich ebenfalls als Betriebsvermögen behandelt werden. Derartiges Vermögen wird als **Sonderbetriebsvermögen** bezeichnet und unterliegt denselben Gewinnermittlungsvorschriften wie das Betriebsvermögen der Gesellschaft.

Da dieses Vermögen – mangels wirtschaftlichen Eigentums der Personengesellschaft daran – nicht in deren Unternehmensbilanz (Steuerbilanz) aufscheinen kann, ist es in einer Ergänzungsbilanz, die auch als **Sonderbilanz** bezeichnet wird, auszuweisen.

Vergütungen, die der Gesellschafter für die Überlassung von Sonderbetriebsvermögen von der Gesellschaft erhält **(Sonderbetriebseinnahmen)**, bilden einen Teil seines Gewinnes (siehe Folgekapitel „Leistungsvergütungen“). Aufwendungen, die dem Gesellschafter im Zusammenhang mit derartigem Vermögen erwachsen (zB AfA, Zinsen), sind für ihn sog **Sonderbetriebsausgaben** und mindern seinen Gewinnanteil.

Verbindlichkeiten, die der Gesellschafter aufnehmen musste, um seine Beteiligung an der Mitunternehmerschaft zu erwerben, gehören zum Sonderbetriebsvermögen. Die dafür gezahlten Zinsen sind Sonderbetriebsausgaben.

4. Leistungsvergütungen (ua § 23 Z 2 EStG)

Zu den betrieblichen Einkünften zählen neben den Gewinnanteilen aus Mitunternehmerschaften auch die Vergütungen, die die Mitunternehmer von der Gesellschaft

- für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder
- für die Hingabe von Darlehen oder
- für die Überlassung von Wirtschaftsgütern

bezogen haben (§ 21 Abs 2 Z 2, § 22 Z 3 und § 23 Z 2 EStG).

Wenngleich derartige **Leistungsbeziehungen** zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern zivilrechtlich möglich und bei der Ermittlung des Unternehmensgewinns auch erfolgswirksam sind, werden sie einkommensteuerrechtlich nicht anerkannt. Dies ist Ausfluss aus dem Prinzip der Gleichstellung von Mitunternehmern mit Einzelunternehmern. Die an den Gesellschafter für oben genannte Leistungen gezahlten Vergütungen mindern zwar als Aufwand den unternehmensrechtlichen Gewinn, sie sind aber aus steuerrechtlicher Sicht keine Betriebsausgaben der Gesellschaft. Vielmehr werden sie dem betreffenden Gesellschafter als Teil seines Gewinns aus der Mitunternehmerschaft zugerechnet (Gewinnvorweg).

Die Vergütung stellt beim Gesellschafter eine sog **Sonderbetriebseinnahme** dar. Aufwendungen, die der Gesellschafter hatte, um die Leistung erbringen zu können, sind als **Sonderbetriebsausgaben** abzugsfähig. Die Aufwendungen sind von der Gesellschaft bei Ermittlung des Gewinnvorwegs zu berücksichtigen.

Ausnahmen: Leistungsbeziehungen werden steuerrechtlich dann anerkannt, wenn sie zwischen der Personengesellschaft und einem eigenen Betrieb des Gesellschafters bestehen (**zwischenbetriebliche Leistungsbeziehungen**) und unter fremdüblichen Konditionen abgewickelt werden (zB die als Kommanditistin an einer KG beteiligte Bank gewährt der KG ein Darlehen). In diesem Fall führen die Aufwendungen bei der Personengesellschaft zu Betriebsausgaben und sind im Betrieb des Gesellschafters als Betriebseinnahmen zu erfassen.

Andere als die oben genannten Leistungen, insb der Erwerb von Wirtschaftsgütern, sind steuerrechtlich anerkannt, sofern sie unter fremdüblichen Bedingungen erfolgen (zB die Gesellschaft erwirbt von dem Gesellschafter ein Grundstück zu einem fremdüblichen Preis; ein Kommanditist erwirbt von der Gesellschaft, an der er beteiligt ist, zu einem fremdüblichen Preis Waren). Erfolgt ein grundsätzlich steuerrechtlich anerkannter Leistungsaustausch zu nicht fremdüblichen Bedingungen, ist im Umfang des überhöhten Entgelts von einem Gewinnvorweg des Mitunternehmers auszugehen.

5. Verluste bei kapitalistischen Mitunternehmern mit beschränkter Haftung (§ 23a EStG)

Verluste natürlicher Personen als kapitalistische Mitunternehmer werden, soweit dadurch ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht, als sog **Wartetastenverluste** behandelt. Dh sie sind weder ausgleichs- noch nach § 18 Abs 6 oder 7 EStG vortragsfähig, sie können aber mit späteren Gewinnen aus der Beteiligung verrechnet werden. Ausgenommen davon sind Verluste, die durch einen Überhang von Sonderbetriebsausgaben entstehen (§ 23a Abs 1 EStG).

Ein Gesellschafter ist als **kapitalistischer Mitunternehmer** anzusehen, wenn er Dritten gegenüber nicht oder eingeschränkt haftet **und** keine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative entfaltet (§ 23a Abs 2 EStG). Unter die Regel fallen damit Kommanditisten und atypische stille Gesellschafter, wenn sie nicht (untypischerweise) eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative entfalten. Nicht betroffen sind Komplementäre.

Beispiele für eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative (vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP)

- Kommanditist, der gleichzeitig Geschäftsführer der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co KG ist
- Arbeitsgesellschafter ohne Gesellschaftereinlage in Geld

Die Rechtsfolgen (Verluste werden auf Wartetaste gelegt) treten erst ein, soweit durch die Verluste ein negatives **steuerliches Kapitalkonto** entsteht oder sich erhöht. Für das steuerliche Kapitalkonto nicht zu berücksichtigen sind Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens sowie Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben (§ 23a Abs 3 EStG).

Die **Wartetastenverluste sind zu verrechnen** mit Gewinnen späterer Wirtschaftsjahre (einschließlich Übergangs- und Veräußerungsgewinnen). Sie wandeln sich in ausgleichs- und abzugsfähige Verluste in Höhe der in einem späteren Wirtschaftsjahr geleisteten Einlagen, soweit sie die Entnahmen übersteigen. Wird der kapitalistische Mitunternehmer zur Haftung herangezogen, gilt dies steuerlich als Einlage (§ 23a Abs 4 EStG).

Wird der kapitalistische Mitunternehmer zu einem unbeschränkt haftenden Gesellschafter gem § 128 UGB (Komplementär), werden sämtliche Wartetastenverluste ab diesem Veranlagungsjahr zu ausgleichs- und vortragsfähigen Verlusten (Abs 4 leg cit).

Die Regelungen gelten entsprechend bei Gewinnermittlung durch eine **Einnahmen-Ausgaben-Rechnung** (§ 23a Abs 5 EStG).

In der **Einkünftefeststellungserklärung** (siehe dazu das folgende Kapitel) ist für jeden kapitalistischen Mitunternehmer die Entwicklung des steuerlichen Kapitalkontos und der Wartetastenverlust für das betreffende Wirtschaftsjahr darzustellen. Bei Einkünften aus ausländischen Mitunternehmerschaften hat eine entsprechende Darstellung in einer Beilage zur Einkommensteuererklärung des Beteiligten zu erfolgen.

Beispiele (vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP):

1. Kapitalkontenstand zum 31.12.2016: € **10.000,–**

   Verlustanteil aus der Mitunternehmerschaft ohne Sonderbetriebseinnahmen oder -ausgaben 2016: – € **15.000,–**

   Saldo Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben 2016: **+ € 4.000,–**

Vom gesamten Verlust in Höhe von – € 11.000,– können € 10.000,– (= Einlagenstand) sofort mit anderen Einkünften ausgeglichen werden. € 1.000 werden auf Wartetaste gelegt.

Der neue Kapitalkontostand beträgt ***– € 5.000,–.***

Die Sonderbetriebseinnahmen berühren den Stand des Kapitalkontos nicht.

2. Kapitalkontenstand zum 31.12.2016: **€ 5.000,–**

   Ergebnisanteil aus der Mitunternehmerschaft ohne Sonderbetriebseinnahmen oder -ausgaben 2016: **€ 0,–**

   Saldo Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben 2016: **– € 8.000,–**

   Es können die gesamten Sonderbetriebsausgaben mit anderen Einkünften ausgeglichen werden. Der neue Kapitalkontostand beträgt unverändert € 5.000,–.

6. Gewinnfeststellung – Verfahren (§ 188 BAO)

Die Einkünfte von Personengesellschaften werden, obwohl die Gesellschaft selbst gar kein Steuersubjekt ist, aus verfahrensökonomischen Gründen für die Gesellschaft und alle Beteiligten in einem, den jeweiligen Steuerveranlagungsverfahren der Gesellschafter vorgelagerten **Gewinnfeststellungsverfahren** bescheidmäßig festgestellt. Rechtsgrundlage ist § 188 BAO. Die Gewinnfeststellung umfasst sowohl den steuerpflichtigen Gewinn der Personengesellschaft als Ganzes, als auch dessen Verteilung auf die Gesellschafter (§ 188 Abs 3 BAO).

Zur **Abgabe der Steuererklärung** sind bei Mitunternehmerschaften die zur Geschäftsführung oder Vertretung der Gesellschaft befugten Personen verpflichtet (§ 43 EStG). In der Erklärung sind der steuerpflichtige Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft sowie die Gewinnanteile der Mitunternehmer unter Berücksichtigung der Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben zu erklären. Für kapitalistische Mitunternehmer ist des Weiteren die Entwicklung des steuerli-

chen Kapitalkontos sowie der Wartetastenverluste darzustellen. Darüber ergeht ein Gewinnfeststellungsbescheid.

Die im Bescheid über die Gewinnfeststellung festgestellten Gewinnanteile der Gesellschafter werden der persönlichen Einkommensteuerveranlagung der Gesellschafter zugrunde gelegt. Der Einkommensteuerbescheid ist ein vom Gewinnfeststellungsbescheid **abgeleiteter Bescheid**. Ist der Einkommensteuerbescheid vor Erlass des Feststellungsbescheides zugestellt worden und weicht das Ergebnis des Feststellungsbescheides von den Beträgen ab, die in der Einkommensteuererklärung angegeben wurden, wird der Einkommensteuerbescheid (trotz möglicherweise zwischenzeitig eingetretener Rechtskraft des Bescheides) automatisch angepasst (§ 295 BAO; → Anpassung abgeleiteter Bescheide).

Beachte!

Sonderbetriebsausgaben sind im Rahmen dieser Gewinnfeststellung gem § 188 BAO geltend zu machen. Eine nachträgliche Berücksichtigung im Rahmen der persönlichen Einkommensteuerveranlagung ist ausgeschlossen (vgl § 252 Abs 1 BAO).

Beispiel:

Andrea und Bernhard (Kommanditist) betreiben einen Textilhandel in der Rechtsform einer KG. Der jährliche Umsatz der KG beträgt mehr als € 700.000,–. Am Kapital der Gesellschaft ist Andrea mit 30% und Bernhard mit 70% beteiligt. Die KG erwirtschaftet im Jahr 01 einen unternehmensrechtlichen Gewinn iHv € 80.000,–. Das steuerrechtliche Ergebnis der KG – ohne Berücksichtigung der im Folgenden genannten Leistungsvergütungen – beträgt € 100.000,–. Die Differenz zum unternehmensrechtlichen Ergebnis ergibt sich aus der Inanspruchnahme von bestimmten Freibeträgen. Bei der Ermittlung des unternehmensrechtlichen Gewinns wurden die folgenden Aufwendungen, soweit sie von der KG zu tragen waren, gewinnmindernd berücksichtigt:

a) Im Gesellschaftsvertrag ist vorgesehen, dass Andrea allein die Geschäfte der KG führt und hierfür eine gewinnunabhängige Vergütung iHv € 95.000,– jährlich erhält (angemessen wären allerdings nur € 70.000,–);

b) Das Geschäftslokal steht im Eigentum von Bernhard, der dieses um einen Mietzins von € 36.000,– jährlich an die KG vermietet. An Betriebskosten fällt ein Betrag von € 4.000,– jährlich an. Der Gebäudeanteil des Geschäftslokals hatte im Zeitpunkt der erstmaligen Vermietung an die KG einen Teilwert von € 100.000,–.

c) Andrea hat ihre Beteiligung an der KG zum Teil durch Kredit finanziert und zahlt jährlich einen Betrag von € 1.500,– (davon entfallen € 1.000,– auf die Tilgung) zurück.

Welche ertragsteuerrechtlichen Konsequenzen sind mit diesem Sachverhalt verbunden? Macht es aus ertragsteuerrechtlicher Sicht einen Unterschied, ob 50% des Gewinns einbehalten und der Rest an die Gesellschafter ausbezahlt wird, oder ob der Gewinn zur Gänze an die Gesellschafter ausbezahlt wird?

Die KG ist als Personengesellschaft kein eigenes Steuersubjekt. Es gilt das Durchgriffsprinzip. Das bedeutet, dass der Gewinn – unabhängig von einer Auszahlung – den Gesellschaftern anteilig zugerechnet und bei diesen besteuert wird. Überdies werden bei Mitunternehmerschaften bestimmte im Gesetz genannte Leistungsbeziehungen zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft steuerrechtlich nicht anerkannt. Ein von der Gesellschaft gezahltes Entgelt wird steuerrechtlich wie ein Teil des Gewinns behandelt (Vorweggewinn). In Hinblick auf die Gewinnermittlung kann die Personengesellschaft als Rechtssubjekt verstanden werden. Die Gesellschaft hat ihren steuerrechtlichen Gewinn sowie die Gewinnanteile der Gesellschafter unter Berücksichtigung der steuerrechtlich nicht anerkannten Leistungsbeziehungen zu ermitteln; die zur Geschäftsführung oder Vertretung der Gesellschaft berufenen Personen haben eine Steuererklärung zur Feststellung der Einkünfte der einzelnen Beteiligten abzugeben.

Die KG erzielt gewerbliche Einkünfte (§ 23 EStG). Weil sie nach UGB rechnungslegungspflichtig ist, ermittelt sie ihren Gewinn nach § 5 Abs 1 EStG.

a) Die an Andrea bezahlte Geschäftsführervergütung ist als Vorweggewinn im Rahmen ihrer Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die sie aus der Beteiligung an der KG erzielt, zu erfassen. Dass es sich dabei um eine im Fremdvergleich überhöhte Vergütung handelt, ist steuerrechtlich unerheblich.

b) Auch die Miete für das Geschäftslokal, die an Bernhard bezahlt wird, stellt für ihn einen Vorweggewinn im Rahmen seiner aus der KG-Beteiligung erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar. Das Geschäftslokal unterliegt als Sonderbetriebsvermögen den allgemeinen Gewinnermittlungsregeln für Betriebsvermögen. Mit Aufnahme der Vermietung wurde das Gebäude samt Grund und Boden in das Betriebsvermögen eingelegt (Einlage gem § 4 Abs 1 EStG). Die Bewertung erfolgte mit dem Teilwert; der bebaute Grund ist in einer Ergänzungsbilanz (Sonderbilanz) auszuweisen. Ohne Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer kann vom Gebäudewert eine AfA iHv 2,5% geltend gemacht werden. Die Betriebskosten und die AfA sind als Sonderbetriebsausgaben bei der Ermittlung des Gewinnvorwegs von Bernhard zu berücksichtigen.

c) Der Kredit, mit dem Andrea ihren Anteil finanziert hat, zählt auch zum Sonderbetriebsvermögen. Die Fremdkapitalzinsen sind bei der Ermittlung des Gewinnanteils von Andrea als Sonderbetriebsausgaben zu berücksichtigen. Die Tilgung der Verbindlichkeit hat keinen Einfluss auf den steuerrechtlichen Gewinn.

Ausgangspunkt für die Gewinnverteilung ist das unternehmensrechtliche Ergebnis der KG, das in einer Mehr-Weniger-Rechnung um zwingende steuerrechtliche Maßnahmen zu korrigieren ist. Der so ermittelte steuerrechtliche Gewinn der Gesellschaft ist um die Ergebnisse aus den Ergänzungs- und Sonderbilanzen zu erweitern. Das Gesamtergebnis der Mitunternehmerschaft ist im Formular E 6 zu erklären.

Der Gewinnanteil der Gesellschafter ermittelt sich wie folgt:

Gewinnanteil der Gesellschafter				
Gesellschafter, Kapitalanteil		***Andrea 30%***		***Bernhard 70%***
Unternehmensrechtlicher Gewinn der KG			*80.000*	
Mehr-Weniger-Rechnung	*+*		*20.000*	
Steuerrechtlicher Gewinn der KG	*=*		*100.000*	
Ertragsanteil der Gesellschafter		*30.000*		*70.000*
Sonderbetriebseinnahmen	*+*	*95.000*		*36.000*
Sonderbetriebsausgaben	*–*	*500*		*6.500*
Anteil an den Einkünften	*=*	***124.500***		***98.500***

Der Ertragsanteil in Prozent sowie der Anteil an den Einkünften inklusive allfälliger Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben ist für jeden Gesellschafter einzeln in Formular E 106 zu erklären.

Kontrollfragen:

C 9. Herr S ist an der B-GmbH als echter stiller Gesellschafter beteiligt. Was würde sich aus ertragsteuerrechtlicher Sicht ändern, wenn Herr S auch an den stillen Reserven und am Firmenwert der B-GmbH beteiligt werden würde? (→ Lösung)

C 10. A ist Gesellschafter der T-OG.

– A vermietet der OG ab 1.1.01 ein Bürogebäude, das er bisher an Dritte vermietet hat (AK vor 12 Jahren: € 200.000,–; Teilwert im Zeitpunkt der Vermietung an die T-OG: € 400.000,– [Grundanteil € 50.000,–]). Als Mietentgelt erhält er € 40.000,– pa, an Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gebäude (ohne AfA) trägt A

iHv € 5.000,– pa.

– Bei der Berger-Bank ist ein Darlehen von € 50.000,– offen, mit dem A seinerzeit seine Einlage finanzierte. Im Jahr 01 fallen € 4.000,– an Zinsen an. In Höhe eines Betrages von € 10.000,– tilgt A das Darlehen.

a) Wie hoch ist der steuerrechtliche Gewinn von A im Jahr 01, wenn sein Anteil am unternehmensrechtlichen Gewinn € 20.000,– beträgt?

b) Welche Konsequenzen hat die Beendigung des Mietverhältnisses, wenn der Teilwert des Grundstücks zu diesem Zeitpunkt € 600.000,– beträgt? Das Gebäude soll in weiterer Folge an einen Dritten vermietet werden. (→ Lösung)

C 11. X ist Kommanditist bei der A-KG, die ausschließlich Wohnungen vermietet. Welche Einkünfte bezieht X?

Variante: Die Tätigkeit der A-KG besteht neben der Wohnungsvermietung zu 10% im Betrieb einer Tischlerei. (→ Lösung)

XIV. Beschränkte Steuerpflicht (§§ 98–102 EStG)

1. Umfang der beschränkten Steuerpflicht

Beschränkt steuerpflichtig sind natürliche Personen, die im Inland weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (§ 1 Abs 3 EStG). Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die in § 98 EStG genannten Einkünfte. Es sind dies:

1. Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft.
2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist.

3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für den

   – im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist oder

   – bei dem im Inland unbewegliches Vermögen vorliegt.

   Unabhängig von der Existenz einer Betriebsstätte unterliegen der beschränkten Steuerpflicht Einkünfte aus kaufmännischer oder technischer Beratung im Inland, Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung und Einkünfte aus der gewerblichen Tätigkeit als Sportler, Artist oder als Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen im Inland.

4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die im Inland ausgeübt oder verwertet wird sowie Einkünfte aus einer inländischen öffentlichen Kasse.

5. Folgende Einkünfte aus Kapitalvermögen:

   – Dividenden, Gewinnanteile aus Beteiligungen (Substanzgenussrechtsbeteiligungen) an inländischen Kapitalgesellschaften (Genossenschaften, Agrargemeinschaften) sowie Zuwendungen aus Privatstiftungen, wenn KESt einzubehalten war;

   – Inländische Zinsen (Stückzinsen), von denen KESt einzubehalten war (betrifft somit nur Zinsen aus Bankgeschäften und aus Forderungswertpapieren). Inländische Zinsen liegen vor, wenn der Schuldner der Zinsen Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder eine inländische Zweigniederlassung eines ausländischen Kreditinstituts ist oder das Wertpapier von einem inländischen Schuldner begeben worden ist. Von der beschränkten Steuerpflicht ausgenommen sind:

     - Zinsen, die nicht von natürlichen Personen erzielt werden;

     - Zinsen, die von Personen erzielt werden, die in einem Staat ansässig sind, mit dem ein automatischer Informationsaustausch besteht (betrifft insb EU-Mitgliedsstaaten).

Sind inländische Zinsen in Ausschüttungen (ausschüttungsgleichen Erträgen) von Investmentfonds enthalten und werden diese nicht in tatsächlicher Höhe gemeldet, erfolgt eine pauschale Besteuerung der Ausschüttung. Von der beschränkten Steuepflicht ausgenommen sind Zinserträge dann, wenn der Fonds direkt oder indirekt höchstens 15% seines Vermögens in Wirtschaftsgüter anlegt, deren Erträge inländische Zinsen sind.

– Gewinnanteile aus einer (echten) stillen Beteiligung, wenn Abzugssteuer nach § 99 EStG einzubehalten war;

– Einkünfte aus Immobilien-Investmentfonds, soweit sie auf im Inland gelegene Immobilien entfallen;

– Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen, soweit diese aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft stammen, an der der Steuerpflichtige oder sein Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Kalenderjahre zu mindestens 1% beteiligt war.

Historische Entwicklung der Besteuerung von Zinsen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht

Zinsen unterlagen ursprünglich nur dann der beschränkten Steuerpflicht, wenn die der Zinszahlung zugrundeliegende Forderung durch inländische Grundstücke hypothekarisch oder durch in einem inländischen Schiffsregister registrierte Schiffe gesichert war.

Zur Sicherstellung einer effektiven Besteuerung von Zinszahlungen an natürliche Pesonen innerhalb der EU wurde 2003 die sog **Sparzinsen-RL** (RL 2003/48/EG vom 3.6.2003) erlassen. Das erwähnte Ziel sollte primär durch wechselseitige Auskunftserteilungen zwischen den Finanzbehörden erreicht werden. Luxemburg, Belgien und Österreich stimmten der Sparzinsen-RL nur unter der Bedingung zu, dass sie, anstatt Auskünfte zu erteilen, eine anonyme Quellensteuer einheben können, bis bestimmte Drittstaaten (Schweiz, Liechtenstein, San Marino, Monaco, Andorra, USA) sich zur Auskunftserteilung verpflichten.

Vom 1.7.2005 bis 31.12.2016 war in Österreich in Umsetzung der Sparzinsen-RL von den Zahlstellen die sog **EU-Quellensteuer** in Höhe von zuletzt 35% einzubehalten und an den österr Fiskus abzuführen. Der Bund leitete 75% der Steuer an jene EU-Mitgliedstaaten weiter, in denen die wirtschaftlichen Eigentümer der Zinsen ansässig waren. Der Ansässigkeitsstaat hatte die gesamte EU-Quellensteuer auf die veranlagte Einkommensteuer anzurechnen. Der EU-Quellensteuerabzug unterblieb, wenn der wirtschaftliche Eigentümer der Zahlstelle eine von seinem ausländischen Wohnsitzfinanzamt ausgestellte Bescheinigung vorlegte, der der Name und die Anschrift der Zahlstelle und die Kontonummer des wirtschaftlichen Eigentümers entnommen werden konnte.

Als Zahlstelle galt ein Wirtschaftsbeteiligter [natürliche oder juristische Personen], der in Ausübung seines Berufs oder Gewerbes Zinszahlungen tätigte. Die Phrase „in Ausübung des Berufs oder Gewerbes“ durfte dabei nicht eng ausgelegt werden, Zahlstellen waren somit nicht bloß Banken und Kreditinstitute, sondern auch andere Wirtschaftsbeteiligte.

Im Zuge der Neufassung der Amtshilfe-RL (RL 2014/107/EU) stimmten auch die drei oben genannten Staaten dem automatischen Informationsaustausch in Steuersachen zu (Inkrafttreten ab 2016, für Österreich ab 2017). Die EU-Quellensteuer entfällt ab diesem Zeitpunkt.

Hinweis!

Der beschränkten Steuerpflicht unterliegen somit im Wesentlichen Zinszahlungen an natürliche Personen, die in einem Drittland ansässig sind.

6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus einem im Inland gelegenen Vermögen und aus im Inland verwerteten Rechten.

7. Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iSv § 30 EStG, soweit es sich um inländische Grundstücke handelt.

Bei der Besteuerung von Einkünften im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht kommt die sog **Isolationstheorie** zur Anwendung. Die Qualifikation der inländischen Einkünfte erfolgt isoliert von deren Qualifikation im Ausland in

Hinblick auf Subsidiaritätsmerkmale oder die Rechtsform der beschränkt steuerpflichtigen Person. So bezieht beispielsweise ein beschränkt steuerpflichtiger Gewerbetreibender aus der Überlassung einer Lizenz aus einem ausländischen Betriebsvermögen an einen inländischen Betrieb Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 98 Abs 1 Z 6 EStG). Die Isolationstheorie kommt nicht zur Anwendung, wenn die Einkünfte einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind (hier gelten die innerstaatlichen Subsidiaritätsvorbehalte), sowie bei unbeweglichem Vermögen eines Gewerbebetriebes (§ 98 Abs 1 Z 3 EStG).

2. Steuererhebung

Die **Erhebung der Einkommensteuer** erfolgt bei beschränkt Steuerpflichtigen

– durch einen **Abzug an der Quelle** in Form eines

  - Lohnsteuerabzugs (§ 70 EStG)
  - Kapitalertragsteuerabzugs (§ 93 EStG)
  - Immobilienertragsteuerabzugs (§ 30b EStG) oder
  - eines Steuerabzugs nach § 99 EStG.

– Wird die Steuer nicht an der Quelle einbehalten, so sind die **Einkünfte zu veranlagen**. Verpflichtend zu veranlagen sind überdies Einkünfte, die zu den Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebes gehören, Einkünfte aus einer echten stillen Beteiligung sowie Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen, für die keine Immo-ESt oder eine solche ohne Abgeltungswirkung entrichtet wurde (§ 102 Abs 1 Z 1, 2 und 4 EStG). Zur Geltendmachung von Betriebsausgaben, Werbungskosten und Sonderausgaben besteht für abzugspflichtige Einkünfte die Möglichkeit einer **Veranlagung auf Antrag** (Einschränkungen bestehen für Nicht-EU/ EWR-Bürger). Der Antrag kann innerhalb von fünf Jahren gestellt werden (§ 102 Abs 1 Z 3 EStG).

Die **Abzugsteuer** ist bei den in § 99 EStG genannten Einkünften zu erheben (dies sind zB Einkünfte von Künstlern, Sportlern, Artisten, Aufsichtsräten, Einkünfte aus kaufmännischer oder technischer Beratung sowie Einkünfte aus

(echten) stillen Beteiligungen an inländischen Unternehmen). Grundsätzlich ergibt sich die Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer aus dem vollen Betrag der Einnahmen ohne Berücksichtigung von Ausgaben. Der Steuersatz beträgt in diesem Fall 20% (bzw 27,5% bei stillen Beteiligungen und bestimmten Immobilienfondsanteilen; ist in den letztgenannten Fällen Schuldner der Abzugssteuer eine Körperschaft, beträgt die Abzugssteuer 25 %).

Bei beschränkt Steuerpflichtigen, die in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR ansässig sind, können bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage die unmittelbar mit den Einnahmen zusammenhängenden Ausgaben abgezogen werden (Voraussetzung ua: schriftliche Mitteilung der Aufwendungen durch den Steuerpflichtigen an den Abzugsverpflichteten). Die Abzugsteuer beträgt dann 25% (§ 99 Abs 2 Z 2 iVm § 100 Abs 1 EStG).

Schuldner der Abzugsteuer ist der Empfänger der Einkünfte, der Schuldner der betroffenen Einkünfte haftet aber für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge (§ 100 Abs 2 EStG).

Die **Lohnsteuer** für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer berechnet sich nach dem Lohnsteuertarif. Werden in § 99 Abs 1 Z 1 EStG genannte Tätigkeiten (ua Künstler, Sportler) in nichtselbständiger Form ausgeübt, beträgt die Lohnsteuer 20% des vollen Betrages bzw 35% bei in EU- und EWR-Mitgliedstaaten ansässigen Steuerpflichtigen, wenn unmittelbar mit den Einnahmen zusammenhängende Werbungskosten bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage Berücksichtigung fanden (§ 70 Abs 2 Z 2 EStG).

Für die **Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger** gilt Folgendes (§ 102 Abs 2 und 3 EStG):

- Außergewöhnliche Belastungen sind bei beschränkt Steuerpflichtigen nicht abzugsfähig.
- Sonderausgaben sind nur insoweit abzugsfähig, als sie sich auf das Inland beziehen. Auch für den Verlustabzug gelten Einschränkungen.
- Zur Berechnung der Einkommensteuer ist dem beschränkt steuerpflichtigen Einkommen ein Betrag von € 9.000,– hinzuzurechnen. Die 0%-Tarifstufe, die bei unbeschränkter Steuerpflicht bis zu einem Einkommen von € 11.000,–

reicht und dem Zweck dient, das Existenzminimum steuerfrei zu stellen, wird dadurch auf einen Betrag von € 2.000,– reduziert.

Kontrollfragen:

C 12. Herr M, wohnhaft in Deutschland, ist Zivilingenieur für Heizungstechnik. Überdies ist er als Kommanditist an der A-Heizungsbau-KG beteiligt, die ihren Sitz in Deutschland, in Österreich aber eine Zweigniederlassung hat.

Unterliegt Herr M, der in Österreich weder Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, mit den folgenden Einkünften in Österreich der beschränkten Steuerpflicht? Wenn ja, wie wird die Steuer erhoben?

a) Einkünfte aus der österreichischen Zweigniederlassung der A-Heizungsbau- KG.

b) Einkünfte aus der Planung eines Heizungssystems für ein Krankenhaus in Österreich.

c) Einkünfte aus einer Beteiligung an der B-GmbH mit Sitz in Österreich.

d) Einkünfte aus einem Sparbuch bei der Ö-Bank mit Sitz in Österreich.

e) Einkünfte aus der Veräußerung eines Wochenendhauses an einem See im Salzkammergut. Das Grundstück hat Herr M vor acht Jahren erworben. (→ Lösung)

D. Körperschaftsteuer

Richtlinien des BMF: Körperschaftsteuerrichtlinien 2013 (KStR); Stiftungsrichtlinien 2009 (StiftR); Vereinsrichtlinien 2001 (VereinsR).

Kommentare: *Achatz/Kirchmayr*, Körperschaftsteuergesetz Kommentar (2011); *Bergmann/Bieber* (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz Update-Kommentar (2015); *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz, 2. Aufl (2016); *Renner/Strimitzer/Vock*, Die Körperschaftsteuer – KStG 1988, 28. Lfg (2016); *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, Körperschaftsteuergesetz – KStG 1988 (1996).

Monographien und Sammelwerke: *Mühlehner/Zöchling*, Die neue Gruppenbesteuerung, SWK Spezial (2004); *Sadlo* (Hrsg), Die neue Unternehmensbesteuerung – KStG 1988 nach der großen Steuerreform 2004/2005 (2004); *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften (2004); *Bruckner/Bartos/Rabel/Seidl/Widinski*, Gruppenbesteuerung – Der Kommentar der Praktiker (2005); *Kanduth-Kristen*, Personenunternehmen versus Kapitalgesellschaft – Rechtsformwahl nach der Steuerreform 2004/2005 (2005); *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel (*Hrsg), Gruppenbesteuerung Kommentar und systematische Darstellungen (2005); *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, FS Doralt (2007); *Massoner,* Der Mantelkauf im Abgabenrecht (2007); *Wiesner/Kirchmayr/Mayr* (Hrsg), Gruppenbesteuerung – Praxiskommentar, 2. Aufl (2009); *Hristov,* Die Liquidation im Ertragsteuerrecht (2011); *Baldauf/Renner/Wakounig* (Hrsg), Die Besteuerung der Vereine, 10. Aufl (2012); *Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer* (Hrsg), Handbuch Konzernsteuerrecht, 2. Aufl (2014); *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften (2015); *Mayr/Blasina/Schlager/Schwarzinger/Titz*, Körperschaftsteuer 2014/15, SWK-Spezial (2015).

I. Charakterisierung

Die Körperschaftsteuer wird als die Einkommensteuer der juristischen Personen bezeichnet. In der Tat ist der Steuergegenstand „Einkommen“ rechtstechnisch weitgehend identisch mit dem der Einkommensteuer. § 7 Abs 2 KStG bestimmt: „Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz und nach diesem Bundesgesetz.“

Der Steuersatz der Körperschaftsteuer ist **proportional** und beträgt **25%**.

Rechtsgrundlage: KStG 1988, BGBl 1988/401, das erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1989 zur Anwendung kam. Zu dem ursprünglichen Gesetz sind bis Oktober 2017 72 Novellen ergangen.

Die Körperschaftsteuer wird grundsätzlich im Wege der **Veranlagung** erhoben. Bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften gilt bei Einkünften, die dem Steuerabzug unterliegen, die Körperschaftsteuer mit dem Steuerabzug als abgegolten (betrifft etwa KESt-pflichtige Kapitalerträge von Körperschaften des öffentlichen Rechts oder gemeinnützigen Vereinen oder Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen der genannten Körperschaften, wenn die Immo-ESt abgeführt wurde; § 24 Abs 2 KStG).

Aus finanzverfassungsrechtlicher Sicht ist die Körperschaftsteuer eine **gemeinschaftliche Bundesabgabe**. Der Steuerertrag wird zwischen dem Bund, den Ländern und den Gemeinden nach einem im FAG 2017 festgelegten Schlüssel aufgeteilt.

Das Aufkommen der Körperschaftsteuer betrug im Jahr 2016 Mio € 7.576,8 (Mio € 6.320,4 [2015]; Mio € 5.906,1 [2014]; Mio € 6.018,0 [2013]). Bezogen auf das Gesamtsteueraufkommen sind dies 9,3% (2016); (7,67% [2015]; (7,52% [2014]; 7,88% [2013]).

II. Subjektive Körperschaftsteuerpflicht (§§ 1 und 2 KStG)

Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind Körperschaften, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung (§ 27 BAO) im Inland haben (§ 1 Abs 2 KStG). Als Körperschaften gelten:

- alle juristischen Personen des privaten Rechts (insb AG und GmbH, aber auch Genossenschaften, Sparkassen, Vereine, Privatstiftungen);
- Betriebe gewerblicher Art der Körperschaften öffentlichen Rechts;
- nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Zweckvermögen etc. Diese unterliegen jedoch nur dann der Körperschaftsteuer, wenn ihr Einkommen nicht bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist. Personengesellschaften sind daher nicht körperschaftsteuerpflichtig (vgl § 3 KStG).

Betriebe gewerblicher Art (BgA) sind wirtschaftlich selbständige Einrichtungen von Körperschaften öffentlichen Rechts, die einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit dienen (zB Verkehrsbetriebe, E-Werk einer Gemeinde); zur Besteuerung von Körperschaften des öffentlichen Rechts siehe VII.

Das Körperschaftsteuerrecht kennt zwei Arten der beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs 3 KStG):

- Unter die sog **beschränkte Steuerpflicht der 1. Art** fallen Körperschaften, die im Inland weder Sitz noch den Ort ihrer Geschäftsleitung haben (**ausländische Körperschaften**). Als Körperschaften gelten insb Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einer **inländischen Körperschaft vergleichbar** sind. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf die inländischen Einkünfte iSd § 98 EStG (§ 1 Abs 3 Z 1 iVm § 21 Abs 1 KStG).
- Unter die sog **beschränkte Steuerpflicht der 2. Art** fallen **Körperschaften des öffentlichen Rechts** und persönlich von der unbeschränkten Steuerpflicht befreite Körperschaften. Persönlich von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit sind ua gemeinnützige Körperschaften (die Voraussetzungen

richten sich nach den §§ 34 ff BAO), verschiedene Sonderkreditinstitute, Pensionskassen oder kleine Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (siehe §§ 5 – 6b KStG).

Die beschränkte Steuerpflicht der 2. Art erstreckt sich auf in- und ausländische Kapitalerträge sowie Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (vgl § 1 Abs 3 Z 2 iVm § 21 Abs 2 und 3 KStG). Ausgenommen davon sind ua Beteiligungserträge iSv § 10 KStG (vgl § 21 Abs 2 Z 1 – 4 KStG).

Für gemeinnützige Körperschaften normiert allerdings die BAO für Gewinne, die im Rahmen eines – in Hinblick auf den gemeinnützigen Zweck der Körperschaft entbehrlichen – wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 45 Abs 1 BAO) oder eines Gewerbebetriebes mit einem Umsatz von weniger als € 40.000,– erzielt werden (§ 45a BAO), eine (sachliche) Steuerpflicht. Unterhält ein Verein einen Gewerbebetrieb oder einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb mit höheren Umsätzen, stehen die Begünstigungen wegen Gemeinnützigkeit grundsätzlich nicht zu (§ 44 Abs 1 BAO); von der Steuerpflicht kann das für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständige Finanzamt jedoch auf Antrag absehen (§ 44 Abs 2 BAO).

III. Sachliche Körperschaftsteuerpflicht (§§ 7 und 8 KStG)

Der Körperschaftsteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat (§ 7 Abs 1 KStG).

Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs 3 EStG aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs 4 KStG) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23 KStG). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem EStG und dem KStG (§ 7 Abs 2 KStG).

Für Körperschaften, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind (dies sind insb AG und GmbH), legt § 7 Abs 3 KStG fest, dass alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) zuzurechnen sind. Gleiches gilt für rechnungslegungspflichtige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie für vergleichbare unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften. Die Gewinnermittlung erfolgt bei diesen Gesellschaften stets nach § 5 Abs 1 EStG.

Andere Körperschaften können grundsätzlich alle Einkunftsarten haben (so kann zB ein Verein Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, aus Kapitalvermögen oder aus einem Spekulationsgeschäft erzielen).

IV. Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern

1. Dualismus der Unternehmensbesteuerung

Während die Ertragsbesteuerung von Personengesellschaften vom Durchgriffsprinzip beherrscht wird (Zurechnung und Besteuerung der Gesellschaftsgewinne bei den Gesellschaftern), werden Kapitalgesellschaften als eigene Steuersubjekte anerkannt, die neben den Gesellschaftern stehen. Die Besteuerung erfolgt nach dem sog **Trennungsprinzip**. Die Körperschaft ist nicht nur eigenes Steuersubjekt mit eigenem Gewinn und Verlust, sondern kann auch mit dem Gesellschafter in steuerrechtlich anerkannte Leistungsbeziehungen treten.

Die Steuersubjektivität der Körperschaften führt zu einer **steuerlichen Doppelbelastung** von Einkommensteilen. Beteiligt sich der Steuerpflichtige am Wirtschaftsleben als Gesellschafter einer Personengesellschaft, so wird ihm der Gewinn der Gesellschaft unmittelbar anteilig zugerechnet (Einfachbesteuerung).

Wird die Rechtsform der Kapitalgesellschaft gewählt, so unterliegt der Gewinn zunächst der Körperschaftsteuer und in der Folge – soweit er ausgeschüttet wird – beim Gesellschafter der Einkommensteuer. Diese unterschiedliche

Besteuerung der typischen Rechtsformen des Wirtschaftslebens wird als Dualismus der **Unternehmensbesteuerung** bezeichnet.

Die Extremform eines **klassischen Körperschaftsteuersystems** – wie es in der Vergangenheit in vielen Staaten anzutreffen war – ist ein System, in dem ausgeschüttete Körperschaftsgewinne ohne jegliche Entlastung der Körperschaftsteuer sowie der Einkommensteuer unterliegen und der Körperschaftsteuersatz der Höhe nach dem Grenzsteuersatz der Einkommensteuer entspricht. In einem derartigen System hat die Besteuerung einen starken Einfluss auf die Gewinnsteuerbelastung der einzelnen Unternehmensformen. Überdies wird in einem derartigen System die Beteiligungsfinanzierung gegenüber der Fremdfinanzierung stark benachteiligt.

Mittlerweile haben sich in Europa Besteuerungssysteme für Kapitalgesellschaften durchgesetzt, in denen sowohl auf Ebene der Körperschaftsteuer als auch auf Ebene der Einkommensteuer auf ausgeschüttete Gewinne, und zwar entweder durch Reduzierung des Tarifs (zB in Österreich: besonderer Steuersatz gem § 27a Abs 1 EStG) oder durch Reduktion der Steuerbemessungsgrundlage (zB in Deutschland: Halbeinkünfteverfahren), einer wirtschaftlichen Doppelbelastung von Körperschaftsgewinnen entgegen gewirkt wird.

	Klassisches Körperschaft-steuersystem		**Öster-reichisches System**		**Personen-gesellschaft**	
Gewinn vor Steuern		100		100		
KöSt	50%	– 50	25%	– 25		
Ausschüttungsfähiger Gewinn		50		75		100
ESt (KESt)	50%	– 25	27,5%	– 20,675	50%*	– 50
Dividende (Gewinn) nach Steuern		25		54,375		50
Gesamtsteuer-belastung		75%		45,625%		50%

* Bis 2020 beträgt der Einkommensteuersatz für Einkommensteile über € 1 Mio 55%.

Selbst wenn in Grenzbereichen Gewinne aus Unternehmen mit unterschiedlichen Rechtsformen einem annähernd gleichen Steuersatz unterliegen, kann man noch nicht von einer rechtsformneutralen Besteuerung reden. Unterschiede in der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften bestehen weiterhin in Hinblick auf den Tarifverlauf, die Verlustverwertung, die steuerrechtliche Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern sowie die Innenfinanzierung (Besteuerung einbehaltener [thesaurierter] Gewinne); siehe dazu VI.

2. Gewinnermittlung bei Kapitalgesellschaften (§§ 7 – 12 KStG)

2.1. Einkünftetransformation

Kapitalgesellschaften sind auf Grund der Rechtsform nach dem UGB zur Rechnungslegung verpflichtet. Gem § 7 Abs 3 KStG sind sämtliche Einkünfte von Kapitalgesellschaften Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG). Daher ermitteln Kapitalgesellschaften ihren Gewinn stets nach § 5 Abs 1 EStG.

Für Kapitalgesellschaften gelten im Allgemeinen dieselben Gewinnermittlungsgrundsätze wie für Einzelunternehmer, die rechnungslegungspflichtig sind und Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen. Abweichungen für die Gewinnermittlung von Kapitalgesellschaften ergeben sich aus den §§ 8 und 10 bis 12 KStG.

2.2. Verlustverwertung, Mantelkauf

Bei Kapitalgesellschaften erfolgt für alle Betätigungen eine einheitliche Gewinnermittlung. Ein Verlustausgleich findet daher bereits innerbetrieblich statt, ein horizontaler oder vertikaler Verlustausgleich ist folglich nicht mehr möglich. Wenn allerdings eine Betätigung keine Einkunftsquelle darstellt (Liebhaberei), ist weder ein Verlustausgleich noch ein Verlustvortrag aus dieser Betätigung möglich.

Erzielt eine Kapitalgesellschaft Verluste, so sind diese grundsätzlich vortragsfähig und in den Folgejahren als Sonderausgaben abzugsfähig (§ 8 Abs 4 KStG iVm § 18 Abs 6 EStG). Der Verlustabzug ist bei Körperschaften insofern eingeschränkt, als dieser nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrags der Einkünfte vorgenommen werden kann. Die Vortragsgrenze führt dazu, dass ein Viertel des laufenden Gewinnes stets zu versteuern ist, es kommt folglich zu einer **Mindestbesteuerung**. Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht abgezogen werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Vortragsgrenze abzuziehen (§ 8 Abs 4 Z 2 KStG).

Die Vortragsgrenze ist nicht anzuwenden, als im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind:

- Sanierungsgewinne gem § 23a KStG und Gewinne, die in Veranlagungszeiträumen anfallen, die von einem Insolvenzverfahren betroffen sind,
- Gewinne aus der Veräußerung sowie der Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen,
- Liquidationsgewinne gem § 19 KStG
- Beträge aus der Nachversteuerung ausländischer Verluste (§ 9 Abs 6 Z 7 KStG oder § 2 Abs 8 Z 4 EStG).

Ein Verlustabzug steht im Fall eines **Mantelkaufs** nicht zu. Ein Mantelkauf liegt vor, wenn lediglich das Rechtskleid einer Körperschaft, nicht aber das wirtschaftliche Substrat erworben wird. Laut § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG ist dies dann der Fall, wenn die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist. **Ausnahmen:** Änderungen erfolgen zum Zwecke der Sanierung des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles betrieblicher Arbeitsplätze; infolge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur werden stille Reserven steuerwirksam aufgelöst.

Beispiel:

Ein Steuerberater erwirbt alle Anteile an einer früher gewerblich tätigen GmbH, bei der Verlustvorträge vorhanden sind und die keinen eigenen Betrieb mehr führt. Er bringt seine Kanzlei in die GmbH ein, um den Gewinn aus der Steuerberatungstätigkeit in den Folgejahren um die Verlustvorträge zu kürzen. Nach der Rechtsprechung des VwGH war eine solche Vorgangsweise möglich (VwGH 4.6.1986, 84/13/0251; VwGH 22.9.1987, 87/14/0063). Dagegen richtet sich der Mantelkauftatbestand des § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG.

2.3. Einlagen in Kapitalgesellschaften (§ 8 Abs 1 KStG)

Allgemeines: Einlagen in Körperschaften werden ertragsteuerrechtlich als ein entgeltliches Rechtsgeschäft behandelt. Im Fall der Geldeinlage handelt es sich um ein **Anschaffungsgeschäft** der Gesellschaftsrechte durch den Gesellschafter. Bei Sacheinlagen handelt es sich um einen **Tausch**; der Gesellschafter erhält die Gesellschaftsrechte, die Gesellschaft als Gegenleistung die eingelegte Sache (§ 6 Z 14 lit b EStG). Einlagenrückzahlungen werden gegengleich zur Einlage als Veräußerungsgeschäft gesehen. Der Gesellschafter hat im Gegenzug für das zurückgezahlte Kapital Gesellschaftsrechte aufzugeben (§ 4 Abs 12 EStG).

Auf **Ebene der Gesellschaft** bleiben Einlagen und sonstige Beiträge jeder Art von Gesellschaftern bei der Ermittlung des Einkommens der Gesellschaft außer Ansatz. Sie erhöhen daher nicht den Gewinn der Gesellschaft (§ 8 Abs 1 KStG). Eine Ausnahme von der Gewinnneutralität der Einlage stellt der im Gesellschaftsverhältnis begründete (causa societatis) **Verzicht** eines Gesellschafters **auf eine Forderung** dar. Insoweit die Forderung nicht mehr werthaltig ist, wirkt sich der Wegfall der Verbindlichkeit bei der Gesellschaft gewinnwirksam aus (§ 8 Abs 1 letzter Satz KStG).

Einlagenrückzahlungen vermindern (spiegelbildlich zu den Einlagen) nicht den Gewinn der Kapitalgesellschaft (§ 8 Abs 2 KStG). Eine steuerneutrale Rückzahlung von Kapitalrücklagen ist aus steuerlicher Sicht allerdings erst dann

möglich, wenn sämtliche Gewinne bereits ausgeschüttet sind (§ 4 Abs 12 EStG; siehe dazu IV.2.6.).

Der **Gesellschafter** erwirbt durch seine Einlage in die Kapitalgesellschaft im Fall einer damit verbundenen Kapitalerhöhung (bzw im Fall der erstmaligen Kapitalaufbringung) neue Gesellschaftsrechte. Unterbleibt im Zuge der Einlage eine Kapitalerhöhung, so kommt es zu einer Wertsteigerung der bestehenden Anteilsrechte. Beim Gesellschafter führt die Einlage dann zu nachträglichen Anschaffungskosten seiner Beteiligung.

Beispiele für Einlagen iSv § 8 Abs 1 KStG sind das aufgebrachte Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und sonstige Einlagen und Zuwendungen, die als Kapitalrücklage auszuweisen sind, das Partizipations-, Genussrechtskapital und das Kapital aus sonstigen Finanzierungsinstrumenten gem § 8 Abs 3 Z 1 KStG (ie Kapital, mit dem das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationsgewinn verbunden ist, sog **Substanzgenussrechtskapital**) sowie jene Verbindlichkeiten, denen abgabenrechtlich die Eigenschaft eines verdeckten Grund-, Stamm oder Genossenschaftskapitals zukommt.

Sacheinlagen gelten auf Ebene der Gesellschaft als Anschaffung. Als Anschaffungskosten ist der gemeine Wert der eingelegten Sache zu aktivieren (arg: gem § 8 Abs 1 KStG ist § 6 Z 14 lit b EStG sinngemäß anzuwenden). Auch der Gesellschafter hat die hingegebenen Sachen mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Dies kann bei ihm unter Umständen zu einer Aufdeckung stiller Reserven führen). Der gemeine Wert der hingegebenen Sachen stellt beim Gesellschafter die Anschaffungskosten für die Beteiligung dar (§ 6 Z 14 lit b EStG).

Verdeckte Einlagen sind Einlagen, die als solche nicht in Erscheinung treten, weil sie unter einem anderen zivilrechtlichen Titel (zB Kauf-, Werk- oder Darlehensvertrag) geleistet werden (zB Verzicht auf einen Gehaltsanspruch). Auch sie erhöhen den Gewinn der Gesellschaft nicht (Ausnahme: Verzicht auf eine nicht mehr werthaltige Forderung; siehe bereits oben). Beim Gesellschafter führen sie zu nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung iHd gemeinen Wertes des verdeckt zugewandten Vorteils.

Beispiele:

1. Ein Gesellschafter wendet der Gesellschaft eine Maschine zu, ohne dafür eine Gegenleistung zu erhalten.

   Die Maschine ist bei der Gesellschaft mit dem gemeinen Wert zu aktivieren. In Höhe des gemeinen Wertes der Maschine hat der Gesellschafter nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung. Stammt die eingelegte Maschine aus einem Betriebsvermögen des Gesellschafters, so kommt es zu einer Aufdeckung der stillen Reserven der Maschine.

2. Ein Gesellschafter verzichtet auf eine Forderung iHv 100, die jedoch nur mehr zu 20 werthaltig ist.

   Die Vermögensmehrung bei der Gesellschaft, die sich aus dem Wegfall der Verbindlichkeit ergibt, ist im Umfang von 20 eine steuerneutrale Einlage. Um den nicht werthaltigen Teil der Forderung iHv 80 erhöht sich der steuerpflichtige Gewinn der Gesellschaft (§ 8 Abs 1 letzter Satz KStG). Der Gesellschafter hat nachträgliche Anschaffungskosten iHv 20.

Nutzungseinlagen gelten nach derzeitiger Rechtsauffassung nicht als Einlagen. Dies ist deswegen von Bedeutung, weil es durch Nutzungseinlagen zu Gewinnverlagerungen zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft kommen kann. Steuerplanerisch wird dies derzeit vor allem im Verhältnis von natürlichen Personen als Gesellschafter zu ihrer Gesellschaft genutzt, weil die kumulierte Steuerbelastung von Dividenden durch Körperschaftsteuer und Einkommensteuer mit 45,625% niedriger ist als der Grenzsteuersatz der Einkommensteuer (50% bzw 55% für Einkommensteile über € 1 Mio).

Bei **grenzüberschreitenden Nutzungseinlagen** hingegen kommt es zu einer Gewinnkorrektur durch Anwendung angemessener Verrechnungspreise für die erbrachten Leistungen (§ 6 Z 6 lit a letzter Satz EStG).

Beispiel:

Der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Einmann-GmbH bezieht für seine Geschäftsführerleistung ein im Fremdvergleich als niedrig zu beurteilendes

Entgelt.

Durch den Verzicht auf ein fremdübliches Entgelt ist der Gewinn der Gesellschaft höher. Anstelle von Einkünften aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG), die ab einer entsprechenden Höhe mit dem Grenzsteuersatz der Einkommensteuer besteuert sind, kann der Gesellschafter nunmehr endbesteuerte Kapitalerträge, die maximal mit 45,625% Steuern belastet sind, beziehen.

Das **verdeckte Eigenkapital** ist ein Fall der verdeckten Einlage: Gewährt etwa ein Gesellschafter seiner Gesellschaft ein Darlehen zu nicht fremdüblichen Bedingungen (keine Rückzahlungsvereinbarung, keine Verzinsung, kein schriftlicher Vertrag), so sind die Zinsen, die die Gesellschaft an den Gesellschafter zahlt, keine Betriebsausgaben. Sie sind Teil des körperschaftsteuerrechtlichen Gewinns.

Beim Gesellschafter sind diese Zinsen als **verdeckte Ausschüttung** zu behandeln. Die Rechtsprechung wendet hinsichtlich des verdeckten Eigenkapitals die Kriterien der Angehörigenjudikatur an. Die Darlehensgewährung muss folglich den Kriterien der Publizität (schriftlicher Vertrag), Klarheit (eindeutige Vereinbarung über die Rückzahlung) und Fremdüblichkeit (fremdübliche Verzinsung) entsprechen.

2.4. Offene Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs 2 KStG)

Der nach § 5 Abs 1 EStG ermittelte Gewinn der Kapitalgesellschaft unterliegt **bei der Gesellschaft** unabhängig von einer eventuellen Ausschüttung der Körperschaftsteuer mit 25%. Ebenso wie im Einkommensteuerrecht gilt für Körperschaften der Grundsatz der Unbeachtlichkeit der Einkommensverwendung. Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter mindern den Gewinn der Gesellschaft ebenso wenig wie Zuführungen zu (freien oder gesetzlichen) Rücklagen. Für die Gesellschafter sind die Gewinne und Verluste der Kapitalgesellschaft vorerst ohne Bedeutung (kein Durchgriff, sondern Trennung). Sie werden erst mit allfälligen Ausschüttungen besteuert (formelle Doppelbelastung mit Körperschaftsteuer und Einkommensteuer).

Handelt es sich bei den **Gesellschaftern** um **natürliche Personen**, die die Beteiligung im **Privatvermögen** halten, so führen die Ausschüttungen zu Einkünften aus Kapitalvermögen. Im Hinblick auf die Vorbelastung mit Körperschaftsteuer unterlagen die Ausschüttungen in Österreich in der Vergangenheit nur der Einkommensteuer zum halben Durchschnittssteuersatz (bis 31.3.2012), alternativ der Endbesteuerung mit einem KESt-Satz von (damals) 25%.

Seit 1.4.2012 (BBG 2011) unterliegen Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften einem besonderen Steuersatz. Der besondere Steuersatz für Dividenden (Gewinnaussschüttungen) beträgt 27,5%. Die Einkünfte, die einem besonderen Steuersatz unterliegen sind bei der Berechnung der Einkommensteuer weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen (§ 27a Abs 1 EStG). Diese Steuer wird bei Ausschüttungen aus inländischen Kapitalgesellschaften und für durch eine inländische auszahlende Stelle vorgenommene Dividendenzahlungen im Wege des KESt-Abzugs erhoben (§ 93 EStG). Die KESt beträgt 27,5% der ausgeschütteten Gewinne. Ist der Empfänger der Dividenden selbst eine Körperschaft, kann eine KESt iHv 25% (entsprechend der Höhe der KSt) einbehalten werden (§ 93 Abs 1a EStG).

Dem KESt-Abzug unterliegende Einkünfte sind in die Steuererklärung nicht mehr aufzunehmen (§ 97 EStG; Endbesteuerung). Sollte ein Antrag auf Regelbesteuerung gestellt werden (§ 27a Abs 5 EStG), sind Ausschüttungen mit dem Regeltarif zu versteuern (vorteilhaft, wenn der persönliche Steuersatz unter 27,5% liegt; siehe hiezu C.XI.3. samt Unterkapitel).

Handelt es sich bei einem Gesellschafter um eine **natürliche Person**, die ihre Beteiligung im **Betriebsvermögen** hält, so führen die Ausschüttungen auf Grund der Subsidiarität der Einkünfte aus Kapitalvermögen zu betrieblichen Einkünften. Die Qualifikation der Dividenden als betriebliche Einkünfte hat weder auf den KESt-Abzug, noch auf die Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz von 27,5% einen Einfluss.

Zu den Fällen, in denen der Gesellschafter selbst eine Körperschaft ist, siehe gleich IV.3.1.

Exkurs KESt: Die Kapitalgesellschaft ist als Schuldnerin der Kapitalerträge zum Einbehalt und zur Abfuhr der KESt verpflichtet (§ 95 EStG). Die KESt von

Dividenden ist binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge unter der Bezeichnung „Kapitalertragsteuer“ an das Sitzfinanzamt der Kapitalgesellschaft abzuführen; gleichzeitig ist eine Anmeldung nach dem amtlichen Vordruck beim Finanzamt einzureichen (§ 96 EStG). Die Kapitalgesellschaft haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der KESt (§ 95 Abs 1 EStG).

Den Vorteilen einer Besteuerung mit einem besonderen Steuersatz (niedriger linearer Tarif, keine Progressionswirksamkeit) steht als Nachteil das **Abzugsverbot für Werbungskosten und Betriebsausgaben** gegenüber (§ 20 Abs 2 EStG). Zinsen iZm der Anschaffung von Gesellschaftsanteilen sind, weil sowohl die Dividenden als auch allfällige Veräußerungsgewinne dem besonderen Steuersatz unterliegen, nicht abzugsfähig.

2.5. Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern – verdeckte Ausschüttungen

Die Körperschaftsteuer beruht auf der steuerrechtlichen Anerkennung der zivilrechtlichen Rechtspersönlichkeit der Gesellschaft, die als eigenes Steuersubjekt völlig unabhängig neben dem Gesellschafter steht **(Trennungsprinzip)**.

Folge des Trennungsprinzips ist auch, dass Leistungsbeziehungen zwischen einer juristischen Person und ihren Gesellschaftern steuerrechtlich grundsätzlich anerkannt werden und das Einkommen der juristischen Person beeinflussen. Miete, Lohn etc, die die Gesellschaft an den Gesellschafter für Vermietungs-, Arbeitsleistungen etc bezahlt, sind bei der Gesellschaft als Betriebsausgaben abzugsfähig. Der Gesellschafter bezieht Einkünfte aus der jeweiligen Einkunftsart entsprechend der von ihm erbrachten Leistung. Voraussetzung für die steuerrechtliche Anerkennung dieser Leistungsbeziehungen ist allerdings, dass sie unter **fremdüblichen Bedingungen** eingegangen werden.

Merke!

In der steuerrechtlichen Anerkennung der Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern liegt ein wesentlicher Unterschied zur Besteuerung von Personengesellschaften. Die steuerrechtliche Anerken-

nung der Leistungsbeziehungen wird in der Praxis zu sog **Betriebsaufspaltungen** genutzt. Der risikobehaftete Teil eines Unternehmens wird durch eine Kapitalgesellschaft betrieben. Die risikofreie Überlassung der dazu notwendigen Betriebsmittel (zB von Grundstücken) erfolgt aus der Privatsphäre der Gesellschafter heraus. Durch eine derartige Konstruktion können uU Vorteile aus dem progressiven Einkommensteuertarif, jedenfalls aber der Umstand, dass private Veräußerungsgeschäfte nur in eingeschränktem Umfang steuerpflichtig sind oder einem niedrigen Steuersatz unterliegen (zB Grundstücksveräußerungen), genutzt werden.

Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern, die nicht unter fremdüblichen Bedingungen eingegangen werden, werden steuerrechtlich nur im Umfang ihrer Fremdüblichkeit anerkannt. Vermögenszuwendungen der Gesellschaft an die Gesellschafter, die nach außen nicht als offene Gewinnausschüttungen zu Tage treten, sondern sich hinter dem Gewand eines Leistungsaustauschs verstecken, die aber ihre Wurzel im Gesellschaftsverhältnis haben (causa societatis), werden als **verdeckte Ausschüttungen** bezeichnet (vA).

VA können durch überhöhte Leistungsvergütungen, durch Bezahlung von Privatrechnungen des Gesellschafters, durch Vorteilszuwendungen ohne angemessene Gegenleistung u dgl in Erscheinung treten.

Ob eine vA vorliegt, wird mit Hilfe eines Fremdvergleichs geprüft. Es ist zu fragen, ob die Gesellschaft eine solche Zuwendung auch einem Fremden (Nichtgesellschafter) zugewandt hätte.

Beispiele:

1. Die X-GmbH zahlt ihrem Gesellschafter A für seine Tätigkeit als Geschäftsführer € 15.000,– monatlich. Andere Geschäftsführer verdienen für eine solche Arbeit durchschnittlich € 9.000,– monatlich.
2. Der Gesellschafter B bekommt von der GmbH für ein Jahr ein Darlehen iHv € 100.000,– und muss dafür keine Zinsen entrichten.

Folgen einer vA: Die vorgeschobene Leistungsbeziehung wird steuerrechtlich nicht oder nur insoweit anerkannt, als sie fremdüblich ist. Jener Teil der Vermögenszuwendung, der fremdunüblich ist, wird steuerrechtlich als Gewinnausschüttung behandelt. Wie offene Ausschüttungen dürfen vA den steuerrechtlichen Gewinn der Körperschaft nicht mindern.

Führte die vA bei der Gesellschaft zu einem Aufwand (zB überhöhter Geschäftsführerbezug), so ist nun der Gewinn entsprechend zu erhöhen. Führte die vA zu überhöhten Anschaffungskosten, so sind entweder die Abschreibungsbeträge zu verringern (abnutzbares Anlagevermögen), oder ein eventueller Veräußerungsgewinn zu erhöhen (nicht abnutzbares Anlagevermögen, Umlaufvermögen).

Beim Gesellschafter bildet die vA Einkünfte aus der Beteiligung (idR Einkünfte aus Kapitalvermögen). Die vA unterliegt dem besonderen Steuersatz von 27,5% und ist bei der Berechnung der Einkommensteuer weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen. Die Steuer wird durch KESt-Abzug erhoben und unterliegt der Endbesteuerung.

Rückgängigmachung von vA: VA in Form von vermögenswerten Zuwendungen an die Gesellschafter können durch eine spätere Rückerstattung dieser Werte (Rückerstattung nach Ablauf des Wirtschaftsjahres) nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden. Derartige Rückzahlungen werden steuerrechtlich als Einlage behandelt.

Beispiel:

Andrea und Bernhard betreiben gemeinsam einen Textilhandel in der Rechtsform einer GmbH. Andrea ist zu 30%, Bernhard zu 70% an der Gesellschaft beteiligt. Die GmbH erwirtschaftet im Jahr 01 einen Gewinn iHv € 80.000,–, bei dem folgende Positionen in Abzug gebracht wurden:

a) Andrea steht in einem Dienstverhältnis zur GmbH und erzielt als Geschäftsführerin ein Jahresgehalt von € 95.000,– (angemessen wären allerdings nur € 70.000,–).

b) Das Geschäftslokal steht im Eigentum von Bernhard, der dieses um ei-

nen Mietzins von € 36.000,– jährlich an die GmbH vermietet. An Betriebskosten fällt ein Betrag von € 4.000,– jährlich an. Das Geschäftslokal wurde von Bernhard entgeltlich erworben, auf den Gebäudeanteil entfielen Anschaffungskosten iHv € 100.000,–.

c) Andrea hat ihre Beteiligung an der GmbH zum Teil durch Kredit finanziert und zahlt jährlich einen Betrag von € 1.500,– (davon entfallen € 1.000,– auf die Tilgung) zurück.

Welche ertragsteuerrechtlichen Konsequenzen ergeben sich bei diesem Sachverhalt?

Macht es aus ertragsteuerrechtlicher Sicht einen Unterschied, ob 50% des Gewinns einbehalten und der Rest an die Gesellschafter ausgeschüttet wird, oder ob der Gewinn zur Gänze an die Gesellschafter zur Ausschüttung gelangt?

Die GmbH ist ein eigenes Ertragsteuersubjekt. Als juristische Person unterliegt sie der Körperschaftsteuer (25%). Rechtsbeziehungen zwischen der GmbH und ihren Gesellschaftern werden grundsätzlich anerkannt (Trennungsprinzip).

a) Da Andrea zu mehr als 25% an der GmbH beteiligt ist, erzielt sie aus dem Dienstverhältnis Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (§ 22 Z 2 EStG). Rechtsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern werden steuerrechtlich nur anerkannt, soweit sie fremdüblich sind. Es liegen daher nur iHv € 70.000,– Einkünfte aus selbständiger Arbeit vor. Der darüber hinaus gehende Betrag stellt eine verdeckte Ausschüttung dar und wird steuerrechtlich wie eine offene Gewinnausschüttung behandelt (dazu gleich). Für die GmbH liegen in Höhe der fremdüblichen € 70.000,– Betriebsausgaben vor, die verdeckte Ausschüttung ist als Einkommensverwendung vom Gewinn nicht abzuziehen (Behandlung auch bei der GmbH wie eine offene Gewinnausschüttung).

b) Die Vermietung des Geschäftslokals führt bei Bernhard zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gem § 28 EStG. Die Betriebskosten iHv € 4.000,– und die AfA iHv € 1.500,– (ohne Nachweis einer kürzeren Nut-

zungsdauer 1,5%; § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG) stellen Werbungskosten dar. Für die GmbH liegen in Höhe der Mietzahlungen Betriebsausgaben vor.

c) Die Fremdkapitalzinsen für den Kredit, der dem Erwerb der Beteiligung gedient hat, sind nicht als Werbungskosten abzugsfähig, weil sie in Zusammenhang mit Einkünften stehen, auf die ein besonderer Steuersatz (27,5%) anwendbar ist (§ 20 Abs 2 EStG).

Der Gewinn ist unabhängig von einer etwaigen Ausschüttung bei der GmbH mit 25% Körperschaftsteuer zu versteuern. Die Gesellschafter beziehen in Höhe der Ausschüttung Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG), die dem KESt-Abzug iHv 27,5% unterliegen (§ 93 Abs 2 Z 1 EStG) und endbesteuert sind (keine Aufnahme in die Steuererklärung erforderlich; § 97 Abs 1 EStG). An die Stelle der Endbesteuerung kann unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag des Steuerpflichtigen die Veranlagung treten (§ 27a Abs 5 EStG). Diesfalls werden die Kapitalerträge mit dem allgemeinen Steuertarif besteuert. Ein Werbungskostenabzug ist dennoch nicht möglich. Für die Gesellschaft ist die Gewinnausschüttung steuerneutral (§ 8 Abs 1 KStG).

2.6. Einlagenrückzahlung (§ 8 Abs 2 KStG und § 4 Abs 12 EStG)

Nach den für Kapitalgesellschaften geltenden **Grundsätzen der Kapitalerhaltung** und dem Verbot der Einlagenrückgewähr dürfen Gesellschafter aus „ihrer“ Gesellschaft keine anderen Vorteile erhalten als ausgeschüttete Bilanzgewinne, einen Liquidationserlös sowie Beträge aus einer ordentlichen Kapitalherabsetzung.

Die Rückzahlung (freier) Kapitalrücklagen erfolgt unternehmensrechtlich über den Bilanzgewinn. Der Bilanzgewinn ermittelt sich ausgehend vom Jahresüberschuss wie folgt (siehe § 231 Abs 2 Z 21 bis 26 UGB):

Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
+ Auflösung von Kapitalrücklagen
+ Auflösung von Gewinnrücklagen
– Zuweisung zu Gewinnrücklagen
+/- Gewinnvortrag/Verlustvortag aus dem Vorjahr
= Bilanzgewinn (Bilanzverlust)

Aus unternehmensrechtlicher Sicht können folglich Kapitalrücklagen, soweit sie nicht zum Ausgleich von Verlustvorträgen benötigt werden oder einer Ausschüttungssperre unterliegen (zB § 229 Abs 5 bis 7 und § 235 Abs 1 UGB), aufgelöst und als Bilanzgewinn an die Gesellschafter ausgeschüttet werden.

Abweichend von den unternehmensrechtlichen Grundsätzen wird im Steuerrecht die Rückzahlung jenes Kapitals, das von Seiten der Gesellschafter der Gesellschaft zugeführt und bei dieser als Einlage iSv § 8 Abs 1 KStG steuerneutral behandelt wurde, in § 4 Abs 12 EStG als Einlagenrückzahlung normiert.

Die **Einlagenrückzahlung** stellt den contrarius actus zur Einlage (siehe oben IV.2.3.) dar und ist, weil mit ihr abweichende Rechtsfolgen verbunden sind, von der offenen Gewinnausschüttung sowie der verdeckten Ausschüttung abzugrenzen. Die Einlagenrückzahlung gilt auf Ebene des Gesellschafters als **Veräußerung einer Beteiligung** und führt beim Anteilsinhaber zu einer Minderung des Buchwertes der Beteiligung, bei im Privatvermögen gehaltenen Anteilen zu eine Abstockung der Anschaffungskosten und zwar jeweils im Umfang des rückgezahlten Betrages (§ 4 Abs 12 EStG).

Die Einlagenrückzahlung ist auf Ebene des Gesellschafters solange ein steuerneutraler Vorgang, als der Rückzahlungsbetrag im Buchwert oder in den Anschaffungskosten der Anteile Deckung findet. Dies ist nur dann nicht der Fall, wenn die **Anteile unter pari erworben** wurden oder die Anteile zu einem Betriebsvermögen gehören und eine Teilwertabschreibung vorgenommen wurde.

Sollte eine Einlagenrückzahlung zu einer Steuerpflicht führen, weil der Rückzahlungsbetrag höher ist als die Anschaffungskosten oder der Buchwert der Beteiligung, so fällt der Gewinn bei natürlichen Personen unter den **Sondersteuersatz gem § 27a EStG iHv 27,5 %**. Bei Körperschaften ist der Gewinn idR steuerpflichtig (Ausnahme: die Rückzahlung erfolgt durch eine internationale Schachtelbeteiligung im Rahmen der Wertneutralität; siehe dazu unten IV.3.2.).

Auf Ebene der Gesellschaft ist die Einlagenrückzahlung stets ein gewinnneutraler Vorgang (§ 8 KStG).

- **Einlagen iSv § 4 Abs 12 EStG**

Einlagen iSd Vorschrift sind:

- das aufgebrachte Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital,
- sonstige Einlagen und Zuwendungen, die als Kapitalrücklage auszuweisen sind oder bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften auszuweisen waren,
- das Partizipations-, Genussrechtskapitals und das Kapital aus sonstigen Finanzierungsinstrumenten gemäß § 8 Abs 3 Z 1 KStG,
- Verbindlichkeiten, denen abgabenrechtlich die Eigenschaft eines verdeckten Grund-, Stamm-, oder Genossenschaftskapitals zukommt.

Nicht zu den Einlagen gehören Beträge aus der Rückzahlung von Nennkapital, das innerhalb der letzten 10 Jahre aus einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln herrührt (§ 32 Abs 1 Z 3 EStG), oder Beträge, die infolge einer Umgründung iSd UmgrStG die Eigenschaft einer Gewinnrücklage oder eines Bilanzgewinnes verloren haben.

- **Evidenzkonten** (§ 4 Abs 12 Z 3 und 4 EStG)

Die Körperschaft hat den Stand der Einlagen im Wege eines **Evidenzkontos** zu erfassen und seine Erhöhungen durch weitere Einlagen und Zuwendungen und Verminderungen durch Ausschüttungen oder sonstige Verwendungen laufend fortzuschreiben.

Ebenso ist der **Stand der Innenfinanzierung** im Wege eines Evidenzkontos zu erfassen. Die Innenfinanzierung erhöht sich um Jahresüberschüsse iSd UGB und vermindert sich um Jahresfehlbeträge iSd UGB sowie um offene Ausschüttungen; dabei haben verdeckte Einlagen sowie erhaltene Einlagenrückzahlungen außer Ansatz zu bleiben. Gewinne, die durch Umgründungen unter Ansatz des beizulegenden Wertes entstanden sind, erhöhen die Innenfinanzierung erst in jenem Zeitpunkt und Ausmaß, in dem sie nach den Vorschriften des Unternehmensgesetzbuches ausgeschüttet werden können (siehe § 235 Abs 1 UGB).

Eine Einlagenrückzahlung setzt einen positiven Stand der Einlagen, eine offene Ausschüttung einen positiven Stand der Innenfinanzierung voraus. Andernfalls handelt es sich bei Vermögenszuwendungen an die Gesellschafter um verdeckte Ausschüttungen.

Nach dem Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass (BMF 27.9.2017) sind die Evidenzkonten in indisponible (zB Nennkapital, gebundene Kapitalrücklagen, gesetzliche Gewinnrücklage) und disponible Eigenkapitalbestandteile (nicht gebundene Kapitalrücklage, freie Gewinnrücklage, Bilanzgewinn) aufzugliedern.

Sind der Stand der disponiblen Einlagen und der Stand der disponiblen Innenfinanzierung positiv, kommt nach Auffassung des BMF der Gesellschaft ein **Wahlrecht** zu, die ausgeschütteten Mittel steuerlich entweder als Einlagenrückzahlung oder als Gewinnausschüttung zu behandeln, und zwar unabhängig davon, ob auch unternehmensrechtlich freie Kapitalrücklagen aufgelöst wurden. Im Fall einer Einlagenrückzahlung unterbleibt ein KESt-Abzug, was in der KESt-Anmeldung (§ 96 Abs 3 EStG) offenzulegen ist.

Die Gesellschafter sind hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der Vorteilszuwendung als Einlagenrückzahlung an die Entscheidung der Gesellschaft gebunden.

Beispiel:

Der Gewerbetreibende G hat vor Jahren aus seinem Betriebsvermögen heraus eine Gesellschaft gegründet. Neben dem Stammkapital (€ 35.000,–) hat

er eine Gesellschaftereinlage iHv € 50.000,– geleistet. Die Anschaffungskosten betrugen damit in Summe € 85.000,–. Auf Grund nachhaltiger Verluste der Gesellschaft wurde in der Vergangenheit eine Teilwertabschreibung vorgenommen. Die Anteile an der Gesellschaft stehen mit einem Wert von € 20.000,– in den Büchern von G.

Zahlt die Gesellschaft – nach wirtschaftlicher Genesung – die Gesellschaftereinlage iHv € 50.000,– zurück, so hat G den Buchwert der Beteiligung um € 50.000,– abzustocken. Insoweit der Rückzahlungsbetrag im Buchwert der Beteiligung Deckung findet, ist die Einlagenrückzahlung steuerneutral. Der darüber hinausgehende Teil des Rückzahlungsbetrages (€ 30.000,–) ist als Veräußerungsgewinn zu versteuern. Der Veräußerungsgewinn unterliegt dem besonderen Steuersatz iHv 27,5 % (§ 27a Abs 1 Z 2 iVm Abs 6 EStG).

Die Beteiligung ist mit einem Wert von Null (bzw Erinnerungseuro) in der Bilanz auszuweisen. Bei Gewerbetreibenden, die ihren Gewinn nach § 5 Abs 1 EStG ermitteln, stellt sich allerdings die Frage einer Wertaufholung. Eine Zuschreibung darf über die historischen Anschaffungskosten, die nach der Einlagenrückzahlung € 35.000,– betragen, nicht hinausgehen.

2.7. Abzugsfähige Aufwendungen (§ 11 KStG)

Neben den nach den Gewinnermittlungsvorschriften des EStG abzugsfähigen Betriebsausgaben sind insbesondere auch folgende Aufwendungen Betriebsausgaben:

- Jene Aufwendungen, die von Kapitalgesellschaften zu tragen sind, soweit sie in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einlagen und Beiträgen iSv § 8 Abs 1 KStG stehen (zB Kosten für die Erstellung eines Prospektes iSv § 2 KMG; Errichtungskosten, soweit die Gesellschaft diese lt Gesellschaftsvertrag zu tragen hat).
- Fremdfinanzierungszinsen im Zusammenhang mit dem Erwerb von Kapitalanteilen iSd § 10 KStG, soweit sie zum Betriebsvermögen zählen (§ 11 Abs 1 Z 4 KStG). Ausnahmen: Die Kapitalanteile werden unmittelbar oder mittel-

bar von einem konzernzugehörigen Unternehmen oder einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben. Dies gilt auch bei Kapitalerhöhungen oder Zuschüssen, die in Zusammenhang mit einem Erwerb von derartigen Kapitalanteilen stehen (§ 12 Abs 1 Z 9 KStG).

2.8. Nichtabzugsfähige Aufwendungen (§ 12 KStG)

Für die nichtabzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben trifft § 12 KStG eigene Anordnungen. Nicht abzugsfähig sind insb (vgl im Detail § 12 KStG):

- Repräsentationsaufwendungen iSv § 20 Abs 1 Z 2 lit b und Z 3 EStG;
- Geld- und Sachzuwendungen, deren Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist; Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder den Organen der Europäischen Union verhängt wurden (§ 12 Abs 1 Z 4 KStG);
- Steuern vom Einkommen und Personensteuern;
- die aus Anlass einer unentgeltlichen Grundstücksübertragung anfallende Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr und andere Nebenkosten;
- die Hälfte der Aufsichtsratsvergütungen mit Ausnahme von Reisekosten, die die Sätze des § 26 EStG nicht übersteigen;
- Geschäftsführer- oder Angestelltenbezüge, soweit sie den Betrag von € 500.000,– pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigen. Der Betrag von € 500.000,– ist zu aliquotieren, wenn eine Person von mehreren Unternehmen Entgelte erhält, die unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig sind oder unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters stehen.
- Zinsen und Lizenzgebühren (zur Definition der Begriffe siehe § 99a Abs 1 EStG), deren Empfänger eine konzernzugehörige oder unter dem Einfluss desselben Gesellschafters stehende Körperschaft iSd § 1 Abs 2 Z 1 KStG oder eine vergleichbare ausländische Körperschaft ist, wenn die Zinsen und Lizenzgebühren auf Ebene der empfangenden Körperschaft keiner tatsächlichen Steuerbelastung von zumindest 10% unterliegen.

– Aufwendungen oder Ausgaben für bar bezahlte Bauleistungen, deren Betrag € 500,– übersteigt.

– Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit

  - nicht steuerpflichtigen (steuerneutralen) Vermögensvermehrungen oder mit
  - Kapitalerträgen, mit Ausnahme jener, die nicht unter den besonderen Steuersatz von 25% fallen (§ 27a Abs 2 EStG) oder mit
  - Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen gem § 30 EStG

  in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Für unter § 7 Abs 3 KStG fallende Steuerpflichtige ist der zweite und dritte Teilstrich nicht anzuwenden.

3. Körperschaftsteuerrechtliche Behandlung von Konzernen

3.1. Beteiligungsertragsbefreiung (§ 10 Abs 1 KStG)

Ist eine inländische Kapitalgesellschaft an einer anderen inländischen Kapitalgesellschaft beteiligt, so sind die aus der Beteiligung erzielten Beteiligungserträge steuerfrei. Motiv: Die Erträge sind bereits bei der Gesellschaft besteuert worden, die sie erwirtschaftet hat. Durch die Befreiung wird eine **Mehrfachbelastung von Körperschaftsgewinnen mit inländischer Körperschaftsteuer vermieden**. Die Gewinne unterliegen erst dann wieder der Besteuerung, wenn sie an natürliche Personen als Gesellschafter ausgeschüttet werden. Innerhalb der EU verfolgt die Mutter-Tochter-RL (RL 2011/96/ EU vom 30.11.2011, vormals RL 90/435/EWG), wenngleich eingeschränkt auf qualifizierte grenzüberschreitende Konzernbeteiligungen, das gleiche Ziel. Nach der genannten Richtlinie ist eine steuerliche Mehrfachbelastung entweder durch Befreiung der Dividenden oder durch Anrechnung der im Sitzstaat der Tochtergesellschaft gezahlten Steuer auf die im Sitzstaat der Muttergesellschaft zu zahlende Steuer zu vermeiden. Des Weiteren darf der Sitzstaat der Tochtergesellschaft keine Quellensteuer auf die ausgeschütteten Gewinne erheben. Die Umsetzung der Mutter-Tochter-RL erfolgt im Rahmen des § 10 KStG (Dividendenbefreiung) sowie § 94 EStG (KESt-Befreiung).

Unabhängig von den Vorgaben der Mutter-Tochter-RL gilt, dass die Mitgliedstaaten bei der Ausgestaltung ihrer Besteuerungssysteme die Grundfreiheiten des Binnenmarktes zu beachten haben. Erträge aus ausländischen Beteiligungen müssen vor dem Hintergrund der **Kapitalverkehrsfreiheit** denselben Begünstigungen unterliegen wie Erträge aus inländischen Beteiligungen.

Die im österreichischen Recht ursprünglich vorgesehene Beschränkung der Befreiung für ausländische Dividenden auf solche aus internationalen Schachtelbeteiligungen (Mindestbeteiligungsumfang 10% und Mindesthaltedauer ein Jahr) sowie die mit dem BBG 2009 vorgenommene Ausweitung der Befreiung auf EU/EWR-Gesellschaften waren gemeinschaftsrechtswidrig (vgl VwGH 17.4.2008, 2008/15/0064 bzw EuGH 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und österreichische Salinen AG*, betreffend den Ausschluss von Portfoliobeteiligungen an Drittlandsgesellschaften; Anmerkung: die im Fall von Portfoliodividenden anzuwendende Kapitalverkehrsfreiheit kommt als einzige der EU-Grundfreiheiten auch im Verhältnis zu Drittländern zur Anwendung). § 10 KStG musste daher in den letzten Jahren wiederholt novelliert werden.

Systematisch ist § 10 KStG so aufgebaut, dass sämtliche Befreiungen für **laufende Erträge** (Beteiligungserträge) aus in- und ausländischen Beteiligungen im ersten Absatz geregelt sind. Abs 2 enthält die Definition der internationalen Schachtelbeteiligung, Abs 3 regelt die **steuerliche Wertneutralität der Schachtelbeteiligung** samt Option zur Steuerwirksamkeit. In den Abs 4–6 ist als Maßnahme zur Missbrauchsbekämpfung der sog Methodenwechsel vorgesehen, wobei unterschieden wird, ob es sich bei der Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft um eine internationale Schachtelbeteiligung oder eine Portfoliobeteiligung handelt. Abs 7 schließt die Anwendung von § 10 KStG auf ausländische Dividenden aus, wenn die Gewinnanteile bei der ausländischen Gesellschaft abzugsfähig sind.

§ 10 Abs 1 KStG normiert die **Befreiung für Beteiligungserträge** und definiert diese auch. Beteiligungserträge sind Gewinnanteile jeder Art (somit auch verdeckte Ausschüttungen) auf Grund

- einer Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft (unabhängig vom Beteiligungsausmaß) in Form von Gesellschafts- und Genossenschaftsanteilen (Z 1). Des Weiteren
- Rückvergütungen von inländischen Genossenschaften und körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften (Z 2) sowie
- Gewinnanteile aus Substanzgenussrechten und sonstigen Finanzierungsinstrumenten iSd § 8 Abs 3 Z 1 KStG (Z 3) und aus Partizipationskapital (Z 4).

Erfasst sind jedoch nur laufende Gewinne. Ein Gewinn, der bei der **Veräußerung einer inländischen Beteiligung** erzielt wird, fällt nicht unter § 10 KStG, sondern **ist steuerpflichtig**.

Beteiligungserträge sind weiters Gewinnanteile iSd Z 1 bis 4 aus

- einer Beteiligung an einer **EU-Gesellschaft** (ausländische Körperschaft, die die in der Anlage 2 zum EStG vorgesehenen Voraussetzungen des Art 2 Mutter-Tochter-RL erfüllt) und bei der es sich um keine internationale Schachtelbeteiligung handelt (Z 5 leg cit);
- einer Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft, die mit einer inländischen unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaft vergleichbar ist und mit deren Ansässigkeitsstaat eine **umfassende Amtshilfe** besteht (vgl BMF-Info) und bei der es sich um keine internationale Schachtelbeteiligung handelt (Z 6 leg cit);
- einer **internationalen Schachtelbeteiligung** (Z 7 leg cit).

Abweichend von Abs 1 Z 5 und 6 sind Gewinnanteile aus Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften **nicht von der Körperschaftsteuer befreit**, wenn

- die ausländische Körperschaft im Ausland tatsächlich direkt oder indirekt keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer unterliegt oder
- der ausländische Steuersatz um 10 Prozentpunkte niedriger als die österreichische Körperschaftsteuer ist oder

– die ausländische Körperschaft im Ausland Gegenstand einer umfassenden persönlichen oder sachlichen Befreiung ist (§ 10 Abs 5 KStG).

Eine wirtschaftliche Doppelbelastung von Körperschaftsgewinnen wird in diesen Fällen dadurch vermieden, dass **auf Antrag** die im Ausland gezahlte Steuer auf die in Österreich zu zahlende Körperschaftsteuer angerechnet wird (§ 10 Abs 6 KStG; **Methodenwechsel**). Übersteigt die anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer die Steuerschuld unter Außerachtlassung einer Mindestkörperschaftsteuer, kann der Übersteigungsbetrag auf die Steuerschuld in den folgenden Jahren auf Antrag angerechnet werden.

Bei Gewinnanteilen aus **internationalen Schachtelbeteiligungen** (ebenso bei den ebenfalls steuerbefreiten Veräußerungsgewinnen) kommt es nach § 10 Abs 4 KStG dann hinsichtlich der Beseitigung einer wirtschaftlichen Doppelbelastung zum Methodenwechsel, wenn Gründe vorliegen, wegen derer der Bundesminister für Finanzen dies zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Missbräuchen anordnet (vgl VO BGBl II 2004/295).

Das Vorliegen solcher Gründe kann angenommen werden, wenn der Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Körperschaft im Erzielen von **passiven Einkünften** (Zinsen, Lizenzgebühren, Gewinn aus der Veräußerung von Beteiligungen) besteht und die ausländische Körperschaft im Ausland keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren ausländischen Steuer (nach VO BGBl II 2004/295 mehr als 15%) unterliegt.

Gewinnanteile aus Beteiligungen an ausländischen Körperschaften und internationalen Schachtelbeteiligungen sind nicht von der KSt befreit, soweit sie bei der ausländischen Körperschaft abzugsfähig sind (**hybride Gestaltungen**; § 10 Abs 7 KStG).

3.2. Internationales Schachtelprivileg (§ 10 Abs 2 und 3 KStG)

Eine **internationale Schachtelbeteiligung** liegt vor, wenn

– eine unter § 7 Abs 3 KStG fallende Körperschaft

– zu mindestens 10%

- über einen ununterbrochenen Zeitraum von mindestens einem Jahr an
- einer ausländischen Körperschaft, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist, oder
- einer anderen ausländischen Körperschaft, die die in der Anlage 2 zum EStG vorgesehenen Voraussetzungen des Art 2 Mutter-Tochter- RL erfüllt
- in Form von Kapitalanteilen beteiligt ist (Beteiligung am Nennkapital oder in Form von Substanzgenussrechten).

Im Rahmen des internationalen Schachtelprivilegs sind einerseits (laufende) Beteiligungserträge befreit (§ 10 Abs 1 Z 7 KStG), andererseits gilt für internationale Schachtelbeteiligungen grundsätzlich ein System der steuerlichen **Wertneutralität der Beteiligung** (§ 10 Abs 3 KStG). Danach bleiben Veräußerungs- und Liquidationsgewinne, aber auch Verluste und sonstige Wertänderungen bei der Ermittlung der Einkünfte außer Ansatz.

Ausgenommen von der Wertneutralität sind tatsächliche und endgültige Verluste, die im Zuge des Untergangs (Liquidation oder Insolvenz) der ausländischen Gesellschaft (Körperschaft) entstehen. Diese Verluste sind um steuerfreie Gewinnanteile jeder Art, die innerhalb der letzten fünf Wirtschaftsjahre vor dem Wirtschaftsjahr der Liquidationseröffnung oder des Eintrittes der Insolvenz anfallen, zu kürzen.

Das System der steuerlichen Wertneutralität der Beteiligung ist nicht zwingend. Es besteht die Möglichkeit, auf **die Steuerwirksamkeit der Beteiligung zu optieren:** Der Steuerpflichtige hat in der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr der Anschaffung oder des Entstehens einer internationalen Schachtelbeteiligung zu erklären, dass für diese Beteiligung (Veräußerungs-)Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen steuerwirksam sein sollen (§ 10 Abs 3 Z 1 KStG).

In diesem Fall bleiben die laufenden Gewinne steuerfrei nach Maßgabe des § 10 Abs 1 KStG. Veräußerungsgewinne sind steuerpflichtig, für Verluste und Teilwertabschreibungen gilt § 12 Abs 3 KStG. Die Option gilt auch für die Erweiterung einer bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung durch zusätzliche Anschaffungen. Die ausgeübte Option kann nur innerhalb eines Monats ab

Abgabe der Körperschaftsteuererklärung durch deren Berichtigung nachgeholt oder widerrufen werden. Bei einer Veräußerung oder Übertragung einer bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung im Rahmen einer Umgründung iSd Umgründungssteuergesetzes an eine konzernzugehörige Körperschaft ist auch die erwerbende Körperschaft an die Option gebunden.

Zum Methodenwechsel bei Gewinnen aus der Veräußerung von internationalen Schachtelbeteiligungen siehe vorheriges Kapitel.

3.3. Kapitalertragsteuerbefreiungen im Konzern

Trotz Steuerfreiheit von Dividenden bei innerstaatlichen Beteiligungsverhältnissen (§ 10 Abs 1 Z 1 KStG), hat der Schuldner der Kapitalerträge grundsätzlich die KESt einzubehalten und abzuführen. Ein KESt-Abzug von Gewinnausschüttungen hat nur dann zu unterbleiben, wenn die Muttergesellschaft mindestens zu 10% mittel- oder unmittelbar am Grund- oder Stammkapital der Tochtergesellschaft beteiligt ist (§ 94 Z 2 EStG).

Bei Dividendenzahlungen an **ausländische EU-Muttergesellschaften** ist ein KESt-Abzug ebenfalls nicht vorzunehmen, wenn die oben genannten Voraussetzungen erfüllt sind und wenn zusätzlich die Beteiligung über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr bestanden hat. In Missbrauchsverdachtsfällen kann die KESt-Entlastung im Wege eines Steuerrückerstattungsverfahrens herbeigeführt werden (§ 94 Z 2 EStG). Die Regelung dient der Umsetzung der Vorgaben der Mutter-Tochter-RL.

3.4. Teilwertabschreibungen von Beteiligungen iSv § 10 KStG

§ 12 Abs 3 KStG enthält Sonderregelungen für Teilwertabschreibungen von Beteiligungen iSv § 10 KStG:

– Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert von Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften sowie Verluste aus der Veräußerung solcher Beteiligungen können mit steuerlicher Wirkung nur insoweit geltend gemacht

werden, als nachgewiesen wird, dass der Wertverlust nicht im Zusammenhang mit einer Gewinnausschüttung steht (Abzugsverbot für **ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen**; § 12 Abs 3 Z 1 KStG). Eine unternehmensrechtlich zwingend vorzunehmende außerplanmäßige Abschreibung ist in der Mehr-Weniger-Rechnung dem Gewinn wieder hinzuzurechnen.

– An und für sich abzugsfähige Teilwertabschreibungen sowie Verluste anlässlich der Veräußerung oder anlässlich eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung sind im betreffenden Wirtschaftsjahr und den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren zu **je einem Siebentel** zu berücksichtigen, soweit nicht
  - eine Zuschreibung erfolgt oder
  - stille Reserven anlässlich der Veräußerung (eines sonstigen Ausscheidens) der Beteiligung steuerwirksam aufgedeckt werden oder
  - im Wirtschaftsjahr der Abschreibung (des Verlustes) stille Reserven anlässlich der Veräußerung (des sonstigen Ausscheidens) einer anderen zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung steuerwirksam

  aufgedeckt und auf Antrag des Steuerpflichtigen gegenverrechnet werden.

– Steht die Teilwertminderung einer Beteiligung mit dem Zuschuss einer mittelbar verbundenen Gesellschaft (**Großmutterzuschuss**) in wirtschaftlichem Zusammenhang, so darf auf Ebene der unmittelbar beteiligten Gesellschaft (Tochtergesellschaft) dieser niedrigere Teilwert der Beteiligung an der Enkelgesellschaft in der Steuerbilanz nicht angesetzt werden (der Bilanzansatz als solches darf nicht vermindert werden; § 12 Abs 3 Z 3 KStG).

Beispiele:

1. Die A-AG erwirbt 100% der Anteile an der X-AG, in deren Bilanz hohe Gewinnrücklagen ausgewiesen sind. Da die Gewinne langfristig im Unternehmen der X-AG investiert sind, nimmt die X-AG zur Finanzierung einer Gewinnausschüttung ein Darlehen auf und schüttet das Kapital an die A-AG aus.

Durch die Darlehensaufnahme und die Ausschüttung des Kapitals sinkt der Wert der Beteiligung an der X-AG. Die A-AG ist nach UGB verpflichtet, eine außerplanmäßige Abschreibung durchzuführen. Da die A-AG ihren Gewinn nach § 5 EStG ermittelt, ist die Abschreibung auch für steuerliche Zwecke durchzuführen. § 12 Abs 3 Z 1 KStG normiert für Beteiligungen iSv § 10 KStG wegen der Steuerfreiheit der Gewinnausschüttung, ein Abzugsverbot ausschüttungsbedingter Teilwertabschreibungen. In der Steuerbilanz ist die Beteiligung mit dem niedrigeren Teilwert anzusetzen. Der Betrag der Teilwertabschreibung ist in der MWR dem steuerrechtlichen Gewinn hinzuzurechnen. Zinsen für Darlehen, die zur Finanzierung von Gewinnausschüttungen aufgenommen worden sind, sind durch den Betrieb veranlasst und als Betriebsausgaben abzugsfähig (VwGH 9. 12. 2006, 2004/15/0122).

2. Die B-AG ist zu 100% an der Y-AG beteiligt. Auf Grund nachhaltiger Verluste sinkt der Teilwert der Y-AG von 1000 auf 400. Im selben Jahr veräußert die B-AG ihre Beteiligung an der Z-AG mit einem Gewinn von 250.

   Die B-AG ist wegen der nachhaltigen Wertminderung der Beteiligung zu einer außerplanmäßigen Abschreibung iHv 600 verpflichtet. Der Buchwert der Beteiligung für unternehmensrechtliche wie steuerrechtliche Zwecke beträgt nach der Abschreibung 400. § 12 Abs 3 Z 2 KStG sieht für Teilwertabschreibungen von Beteiligungen iSv § 10 KStG vor, dass diese nur über einen Zeitraum von 7 Jahren verteilt geltend gemacht werden können. Allerdings dürfen Gewinne aus der Veräußerung solcher Beteiligungen im selben Wirtschaftsjahr auf Antrag gegenverrechnet werden. Die verteilungspflichtige Teilwertabschreibung iHv 600 reduziert sich somit um den Veräußerungsgewinn iHv 250. Der Restbetrag von 350 ist verteilungspflichtig. 50 dürfen im laufenden Jahr angesetzt werden, 300 sind im Rahmen der MWR dem steuerpflichtigen Gewinn wieder hinzuzurechnen. In den nachfolgenden sechs Jahren sind jeweils 50 in der MWR vom Gewinn abzuziehen.

3. Die M-AG ist zu 100% an der T-AG, diese wiederum zu 100% an der E-AG beteiligt. Die E-AG benötigt „frisches“ Kapital. Die M-AG gewährt der E-AG einen Zuschuss in Höhe von 1000. Auf Grund der Ertragssituation der E-AG muss dieser Zuschuss sofort wieder abgeschrieben werden.

   Der Großmutterzuschuss ist „durchzubilanzieren“, dh der Zuschuss erhöht bei der M-AG die Anschaffungskosten der Beteiligung an der T-AG und bei der T-AG die Anschaffungskosten der Beteiligung an der E-AG. § 12 Abs 3 Z 3 KStG untersagt der T-AG mit steuerlicher Wirkung eine Teilwertabschreibung von der E-AG vorzunehmen. Der steuerliche Buchwert der Beteiligung an der E-AG bleibt – im Gegensatz zum unternehmensrechtlichen Buchwert, der um die außerplanmäßige Abschreibung zu reduzieren ist – unverändert. Die M-AG ist für den Fall, dass der Teilwert der T-AG niedriger ist als der einstige Buchwert zuzüglich der nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung, die sich aus dem Großmutterzuschuss ergeben, grundsätzlich zu einer Teilwertabschreibung der Beteiligung an der T-AG berechtigt. Dabei ist § 12 Abs 3 Z 2 KStG zu beachten (Verteilung über sieben Jahre).

3.5. Gruppenbesteuerung (§ 9 KStG)

Seit 1.1.2005 gibt es in Österreich eine flexible und international ausgerichtete **Gruppenbesteuerung** (StRefG 2005, BGBl I 2004/57). Finanziell verbundene Körperschaften (dazu bedarf es idR einer Beteiligung von mehr als 50%) können sich zu einer Unternehmensgruppe zusammenschließen. Das hat zur Folge, dass das gesamte steuerrechtliche Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitglieds dem steuerrechtlichen Ergebnis des nächst übergeordneten Gruppenmitglieds und schlussendlich dem Gruppenträger zugerechnet wird. Beim Gruppenträger werden sämtliche Ergebnisse der Mitglieder der Unternehmensgruppe vereinigt. Zweck der Gruppenbesteuerung ist nicht die Steuerfreistellung von Gewinnen (dazu dient bereits § 10 Abs 1 KStG), sondern die Möglichkeit, Gewinne mit Verlusten innerhalb der Unternehmensgruppe zu verrechnen.

Gruppenträger können sein (§ 9 Abs 3 KStG):

- unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, Versicherungsvereine und Kreditinstitute;
- beschränkt steuerpflichtige EU-Gesellschaften (siehe Anlage 2 zum EStG) sowie den Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaften mit Ort der Geschäftsleitung oder Sitz in einem EWR-Mitgliedstaat; als inländischen Anknüpfungspunkt bedürfen diese Gesellschaften zusätzlich einer im Firmenbuch eingetragenen Zweigniederlassung, der die Beteiligung an den Gruppenmitgliedern zuzurechnen ist;
- Beteiligungsgemeinschaften (zB in Form einer Personengesellschaft, eines Syndikates; der Hauptbeteiligte muss zu mindestens 40% beteiligt sein, jeder weitere Mitbeteiligte zu mindestens 15%); ein Mitbeteiligter einer Beteiligungsgemeinschaft kann nicht gleichzeitig Gruppenmitglied einer anderen Unternehmensgruppe sein.

Doppeltansässige Körperschaften können nur unter denselben Voraussetzungen wie EU/EWR-Gesellschaften Gruppenträger sein (Zweigniederlassungserfordernis).

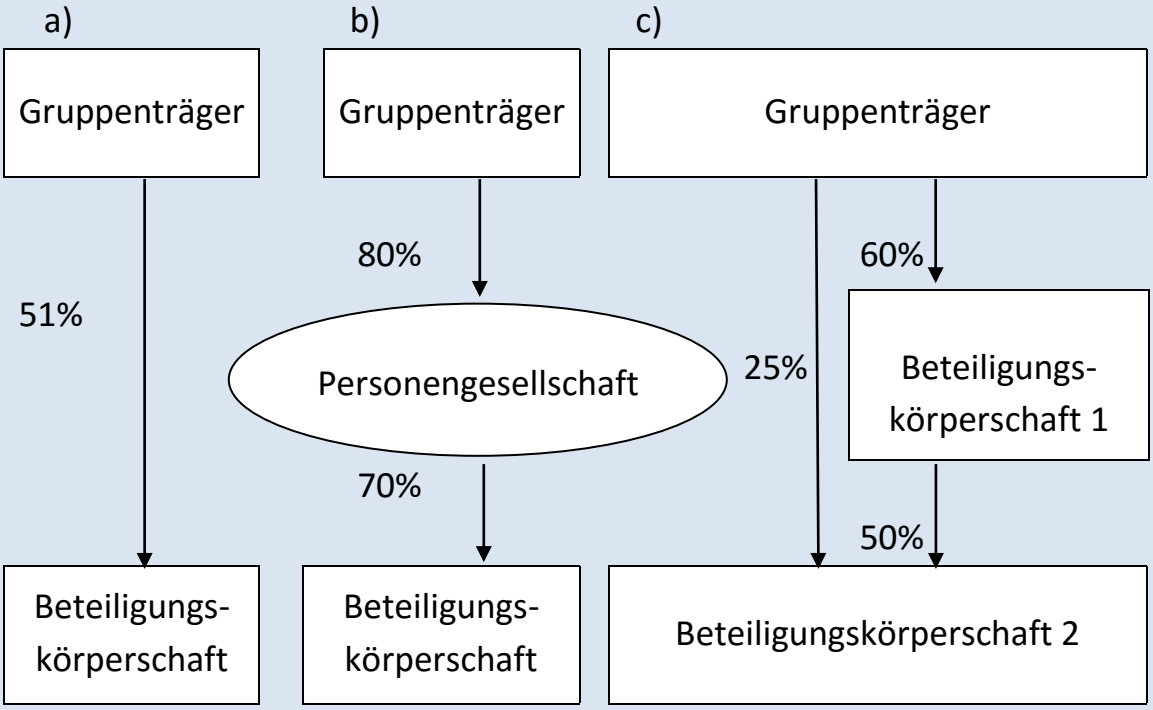
Gruppenmitglieder können inländische Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften sein sowie vergleichbare ausländische (nicht unbeschränkt steuerpflichtige) Körperschaften, die

- in einem EU-Mitgliedstaat oder in einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, ansässig sind und
- ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sind (§ 9 Abs 2 KStG).

Eine finanzielle Verbundenheit besteht idR bei einer Beteiligung iHv mehr als 50% am Kapital und an den Stimmrechten der Beteiligungskörperschaft. Die hinreichende finanzielle Verbundenheit kann durch eine unmittelbare Beteiligung, aber auch durch mittelbare Beteiligungen über Personengesellschaften oder durch zum Teil unmittelbare und zum Teil mittelbare Beteiligungen über

andere Gruppenmitglieder hergestellt werden (§ 9 Abs 4 und 5 KStG; siehe die Beispiele auf der nächsten Seite).

Beispiele zur finanziellen Verbundenheit durch unmittelbare und mittelbare Beteiligungen



a) Beispiel für eine unmittelbare Beteiligung.

b) Beispiel für eine mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft.

*Der Gruppenträger muss zu mehr als 50% an der Personengesellschaft beteiligt sein, um diese beherrschen zu können. Zur Ermittlung der ausreichenden finanziellen Beteiligung ist bei mittelbaren Beteiligungen das Beteiligungsausmaß durchzurechnen. Der Gruppenträger ist an der Beteiligungskörperschaft im Umfang von 56% (= 80% * 70%), und damit für eine Gruppenbildung ausreichend beteiligt.*

c) Beispiel für eine unmittelbare und mittelbare Beteiligung über ein anderes Gruppenmitglied.

*Der Gruppenträger ist an der Beteiligungskörperschaft 1 finanziell beteiligt. Die Beteiligungskörperschaft 1 ist an der Beteiligungskörperschaft 2 nicht mit mehr als 50% beteiligt, somit liegt keine ausreichende finanzielle Verbundenheit für eine Gruppenbildung vor. Der Gruppenträger ist an der Beteiligungskörperschaft 2 aber auch unmittelbar beteiligt. Die unmittelbare und mittelbare Beteiligung über ein Gruppenmitglied zusammen ergeben eine ausreichende finanzielle Beteiligung zur Bildung einer Unternehmensgruppe zwischen dem Gruppenträger und der Beteiligungskörperschaft 2 (25% + [60% * 50%] = 55%).*

Die Wirkung der Gruppenbesteuerung ist eine 100%-ige **Zurechnung des steuerrechtlichen Ergebnisses** der inländischen Gruppenmitglieder an den Gruppenträger, dh sowohl die Besteuerung des gesamten Gruppengewinnes als auch die Verwertung des gesamten Gruppenverlustes erfolgen beim Gruppenträger. Ist eine Beteiligungsgemeinschaft der Gruppenträger, so wird das gesamte steuerliche Ergebnis der Beteiligungskörperschaft den Mitbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft aliquot zugerechnet.

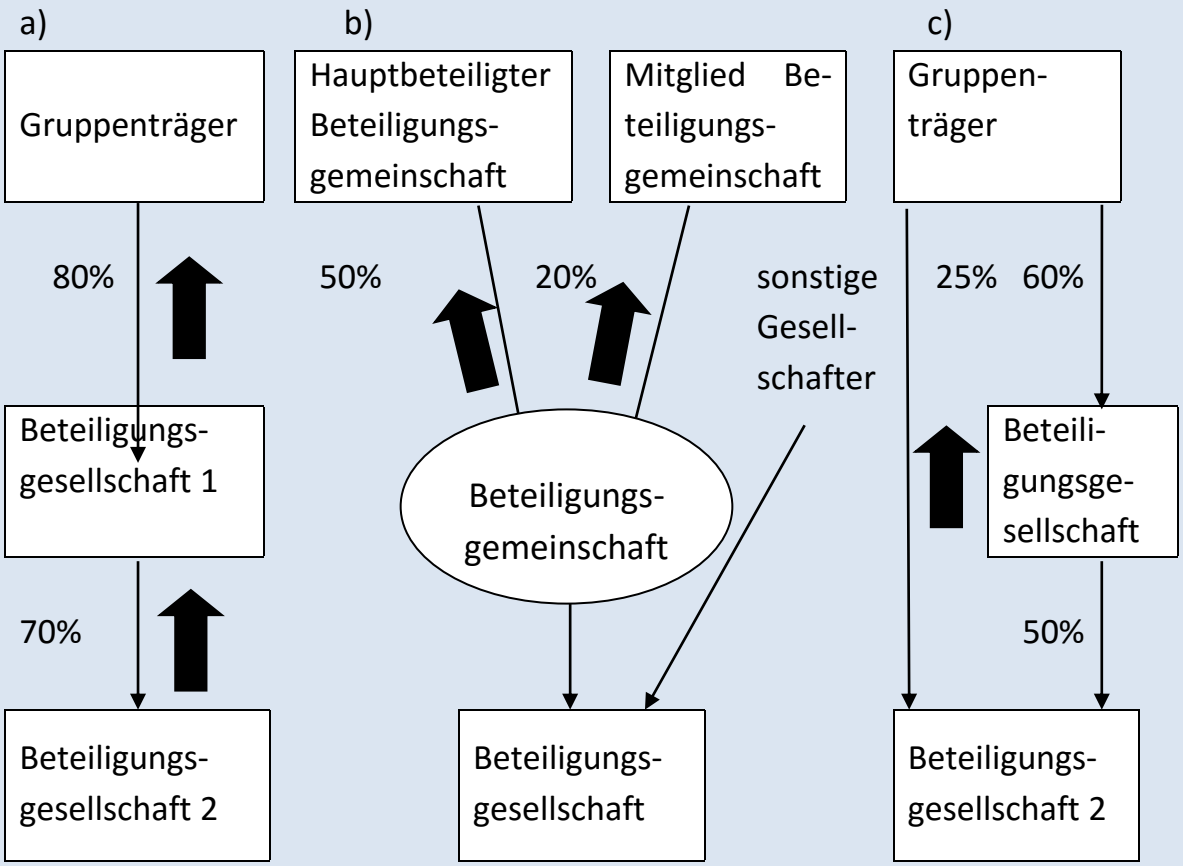
Die **Ermittlung des Gruppenergebnisses** erfolgt in mehreren Schritten:

- Die Bildung einer Unternehmensgruppe hat keinen Einfluss auf die Steuerrechtssubjektivität der Gruppenmitglieder. Jedes Gruppenmitglied hat deswegen sein steuerliches Ergebnis zunächst unabhängig von den anderen Gruppenmitgliedern zu ermitteln (§ 9 Abs 6 Z 1 KStG). Über die Einzelergebnisse der Gruppenmitglieder ist in Feststellungsbescheiden abzusprechen (§ 24a Abs 1 KStG).

- Sodann wird das steuerliche Ergebnis dem am Gruppenmitglied finanziell ausreichend beteiligten (nächst höheren) Gruppenmitglied (bzw Gruppenträger) zugerechnet (§ 9 Abs 6 Z 2 KStG).

- Schlussendlich werden alle Ergebnisse beim Gruppenträger zusammengefasst und saldiert der Besteuerung unterworfen (siehe § 24a Abs 3 KStG zur Ermittlung des Gruppeneinkommens).

Beispiele zur Ergebniszurechnung



Beispiele:

a) 100% des Ergebnisses der Beteiligungsgesellschaft 2 werden zuerst der Beteiligungsgesellschaft 1 zugerechnet. Das saldierte Ergebnis wird zu 100% dem Gruppenträger zugerechnet.

b) 100% des Ergebnisses der Beteiligungsgesellschaft werden der Beteiligungsgemeinschaft zugerechnet. Davon entfallen 5/7 auf den Hauptbeteiligten und 2/7 auf das weitere Mitglied der Beteiligungsgemeinschaft.

c) 100% des Ergebnisses der Beteiligungsgesellschaft 2 werden dem Gruppenträger zugerechnet, weil nur dieser ausreichend (mittel- und unmittelbar) finanziell an der Beteiligungsgesellschaft 2 beteiligt ist.

Verlustvorträge der Tochtergesellschaften aus der Zeit vor der Gruppenbegründung können jedoch nur mit den eigenen künftigen Gewinnen verrechnet

werden, Verlustvorträge des Gruppenträgers können dagegen auch mit Gewinnen der Beteiligungskörperschaften verrechnet werden (§ 9 Abs 6 KStG).

Die Ergebniszurechnung folgt immer der ausreichenden finanziellen Verbindung. Die Ergebniszurechnung ist eine rein steuerliche. Sollten zu einem späteren Zeitpunkt tatsächliche Gewinnausschüttungen erfolgen, sind diese an die Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligung am Kapital zu leisten. Die Gewinnausschüttungen sind beim Gesellschafter, wenn es sich dabei um eine Körperschaft handelt, nach § 10 Abs 1 KStG steuerfrei.

Bei **ausländischen Gruppenmitgliedern** sind lediglich die steuerrechtlichen Verluste dem unmittelbar beteiligten inländischen Gruppenmitglied oder dem Gruppenträger zuzurechnen (keine Zurechnung von ausländischen Gewinnen), wobei die Verlustzurechnung anteilsmäßig (im Ausmaß der Beteiligung aller beteiligten Gruppenmitglieder einschließlich eines beteiligten Gruppenträgers) erfolgt. Die ausländischen Verluste sind nach § 5 Abs 1 und den übrigen Vorschriften des EStG zu ermitteln. Die Zuweisung erfolgt höchstens jedoch in der nach ausländischem Recht ermittelten Höhe.

Zuzurechnende Auslandsverluste können nur im Ausmaß von 75% der Summe der eigenen Einkommen sämtlicher unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder sowie des Gruppenträgers berücksichtigt werden (**Mindestbesteuerung**). Insoweit dabei Verluste im laufenden Jahr nicht berücksichtigt werden können, sind sie in folgenden Jahren als vortragsfähige Verluste des Gruppenträgers abzuziehen (§ 9 Abs 6 Z 6 KStG).

In Jahren, in denen der ausländische Verlust mit einem ausländischen Gewinn verrechnet wird oder verrechnet werden könnte, ist ein Betrag in diesem Ausmaß beim beteiligten inländischen Gruppenmitglied bzw Gruppenträger, dem der Verlust zugerechnet wurde, als Gewinn zuzurechnen (**Nachversteuerung**). Scheidet das ausländische Gruppenmitglied aus der Unternehmensgruppe aus, ist im Jahr des Ausscheidens der gesamte im Ausland noch nicht verrechnete Verlust nachzuversteuern. Dem Ausscheiden ist ein Verlust der Vergleichbarkeit iSv § 4 Z 1 lit c UmgrStG gleichzuhalten. Die Vergleichbarkeit geht verloren, wenn sich der Umfang der Betriebe und Teilbetriebe gegenüber dem Zeitpunkt des Entstehens der Verluste um zumindest 75% vermindert hat (KStR

2013 Rz 1096). Im Falle des Untergangs (Liquidation oder Insolvenz) des ausländischen Gruppenmitglieds ist bei tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust der zuzurechnende Betrag um die während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksame Teilwertabschreibung zu kürzen (§ 9 Abs 6 Z 7 KStG).

Formale Voraussetzung ist die Unterfertigung eines schriftlichen Gruppenantrages durch sämtliche Gruppenmitglieder, wobei der Gruppenantrag nachweislich vor Ablauf jenes Wirtschaftsjahres des betreffenden Gruppenmitgliedes unterfertigt werden muss, für das die Zurechnung erstmalig wirksam sein soll. Der Gruppenantrag ist bei dem für den Gruppenträger zuständigen Finanzamt binnen Monatsfrist nach Unterfertigung durch das letzte Gruppenmitglied einzureichen (§ 9 Abs 8 KStG). Jedes Gruppenmitglied muss für eine Mindestdauer von 3 Jahren der Gruppe zugehören, bei vorzeitigem Ausscheiden werden die Wirkungen der Gruppenzugehörigkeit rückabgewickelt (§ 9 Abs 10 KStG).

Die Ergebniszurechnung erfolgt grundsätzlich nur für steuerliche Zwecke und außerbücherlich. Es ist keine gesellschaftsrechtliche Gewinn- bzw Verlustübernahme erforderlich. Da der Gruppenträger sowohl die Körperschaftsteuerschuld für die Gewinne sämtlicher Gruppenmitglieder trägt als auch den Steuervorteil aus den verbrauchten Verlusten zieht, ist jedoch aus gesellschaftsrechtlicher Sicht ein so genannter **Steuerausgleich** erforderlich, wonach der aliquote Steueraufwand dem jeweiligen Gruppenmitglied verrechnet wird bzw der Steuervorteil an das Gruppenmitglied rückgeführt wird. Derartige **Steuerumlagen** zum Ausgleich der steuerlichen Wirkungen, die sich aus der Zurechnung des Einkommens ergeben, sind steuerneutral (§ 9 Abs 6 Z 5 KStG).

Im Fall einer vor dem 1.3.2014 angeschafften Beteiligung an einem betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglied ist eine **Firmenwertabschreibung** vorzunehmen. Als abschreibbarer Firmenwert gilt die Differenz zwischen den steuerlich maßgeblichen Anschaffungskosten einerseits und dem aliquoten gesellschaftsrechtlichen Eigenkapital zuzüglich der stillen Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen andererseits, max jedoch 50% der Anschaffungskosten. Ein positiver Firmenwert ist beim Anteilseigner auf 15 Jahre verteilt steuerrechtlich abzuschreiben, ein negativer Firmenwert über 15

Jahre verteilt gewinnerhöhend aufzulösen. Ansonsten sind Teilwertabschreibungen von Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig (§ 9 Abs 7 KStG).

4. Auflösung und Abwicklung (§ 19 KStG)

Kommt es im Gefolge der Auflösung einer Kapitalgesellschaft zur Liquidation, so gilt hiefür ein eigener Besteuerungszeitraum, der grundsätzlich vom Schluss des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahres bis zur Beendigung der Abwicklung reicht (das Gesetz sieht dafür vorab einen Zeitraum von drei Jahren, in den Fällen der Abwicklung im Insolvenzverfahren fünf Jahren vor, dieser ist jedoch verlängerbar; § 19 Abs 3 KStG).

Die Ermittlung des Liquidationsgewinnes erfolgt durch einen Vermögensvergleich. Es ist das zur Verteilung kommende Vermögen (Abwicklungsendvermögen) dem Betriebsvermögen, das der letzten Veranlagung zur Körperschaftsteuer zugrunde lag, gegenüber zu stellen. Es kommt somit zur Besteuerung der durch die Liquidation (Versilberung des Vermögens) aufgedeckten stillen Reserven, aber auch zur Realisierung von Verlusten (§ 19 Abs 2 KStG).

Übersteigt der Anteil eines Gesellschafters am Liquidationsendvermögen wertmäßig die Anschaffungskosten (Buchwert) der Beteiligung, so hat der Gesellschafter einen Liquidationsgewinn zu versteuern. Bei im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen erfasst § 27 Abs 3 iVm Abs 6 Z 2 EStG diesen Gewinn. Unabhängig davon, ob die Anteile im Privat- oder einem Betriebsvermögen gehalten werden, kommt der besondere Steuersatz von 25% zur Anwendung (§ 27a Abs 1 iVm Abs 6 EStG).

Wird das Vermögen einer Kapitalgesellschaft ohne Abwicklung derselben unter Gesamtrechtsnachfolge auf einen Rechtsnachfolger übertragen (Verschmelzung, Umwandlung, Spaltung), so unterbleibt nach dem Umgründungssteuergesetz eine Aufdeckung der stillen Reserven. Der Rechtsnachfolger hat die Buchwerte fortzuführen.

V. Tarif, Tarifermäßigungen und Freibeträge (§§ 22, 23, 23a KStG)

Die Körperschaftsteuer beträgt einheitlich **25%** vom steuerpflichtigen Einkommen.

Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und diesen vergleichbare ausländische Körperschaften haben eine **Mindestkörperschaftsteuer** zu entrichten (§ 24 Abs 4 ff KStG). Sie beträgt für jedes volle Kalendervierteljahr 5% eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals der Körperschaft. Fehlt bei ausländischen Körperschaften eine gesetzliche Mindesthöhe des Kapitals oder ist diese niedriger als das Mindestgrundkapital einer GmbH, ist das Mindestkapital einer GmbH für die Höhe der Mindestkörperschaftsteuer maßgebend. Für nach dem 30.6.2013 gegründete Gesellschaften mbH ist die Mindestkörperschaftsteuer in den ersten 10 Jahren unabhängig davon, ob das Gründungsprivileg gem § 10b GmbHG in Anspruch genommen wird, reduziert.

Höhe der Mindestkörperschaftsteuer

	Mindestkapital	Pro Quartal	Pro Jahr
GmbH	35.000,–	437,50	1.750,–
Jahr 1 - 5		125,–	500,–
Jahr 6 - 10		250,–	1.000,–
AG	70.000,–	875,–	3.500,–
SE	120.000,–	1.500,–	6.000,–
Kreditinstitute, Versicherungen		1.363,– (unabhängig von Mindestkapital)	5.452,–
Ausländische Körperschaften	1,– (zB britische private limited company)	437,50	1.750,–

Die Mindestkörperschaftsteuer ist, soweit sie die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld übersteigt, **vortragsfähig und gegen zukünftige Körperschaftsteuerschulden verrechenbar**. Bei nachhaltigen Verlustbetrieben führt die Mindestkörperschaftsteuer zu einer endgültigen Belastung. In einer Unternehmensgruppe ist vom Gruppenträger für jedes mindeststeuerpflichtige Gruppenmitglied und für sich selbst die Mindestkörperschaftsteuer zu berechnen und zu entrichten, wenn das Gesamteinkommen in der Unternehmensgruppe nicht ausreichend positiv ist (§ 24a Abs 4 KStG).

Zusätzlich zur Körperschaftsteuer ist ein **Zuschlag iHv 25%** von jenen Beträgen zu entrichten, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder **Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnet** (§ 22 Abs 3 KStG). Nach § 162 BAO kann die Abgabenbehörde verlangen, dass die Empfänger von Betriebsausgaben genau bezeichnet werden. Im Fall der Verweigerung können die Betriebsausgaben nicht abgesetzt werden. Tätigt eine Körperschaft eine Zahlung an eine natürliche Person, ohne diese zu benennen, ergibt sich aus der Nichtabzugsfähigkeit der Betriebsausgabe eine steuerliche Belastung von 25%. Wird die Zahlung seitens der natürlichen Person nicht erklärt, könnte eine bis zu 50%-ige Einkommensteuerbelastung durch die Zahlung von 25% Körperschaftsteuer „ersetzt“ werden. Dieser Steuervorteil soll durch den Zuschlag zur Körperschaftsteuer beseitigt werden.

Bei gemeinnützigen Körperschaften ist bei der Ermittlung des Einkommens nach Abzug der Sonderausgaben ein Betrag in Höhe des Einkommens, höchstens jedoch € 10.000,– abzuziehen (**Freibetrag für begünstigte Zwecke**; § 23 KStG). Kann der Freibetrag in einem Jahr nicht zur Gänze in Anspruch genommen werden, kann dieser unter bestimmten Voraussetzungen in einem der folgenden zehn Jahre abgezogen werden (Abs 2 leg cit).

Sind im Einkommen **Sanierungsgewinne** enthalten, die durch Erfüllung der Sanierungsplanquote nach Abschluss eines Sanierungsplans gem §§ 140 bis 156 IO entstanden sind, so reduziert sich die Steuer auf den Sanierungsgewinn im Umfang der Quote, in der auf die Forderungen verzichtet wurde (§ 23a KStG).

Kontrollfragen:

D 1. Max gründet mit Moritz die MM-GmbH mit einem Stammkapital von € 200.000,–.

a) Max ist mit 75%, Moritz mit 25% beteiligt. Max bringt € 150.000,– in bar ein, Moritz ein Grundstück (Verkehrswert € 50.000,–, Einheitswert € 10.000,–).

b) Moritz übernimmt die Geschäftsführung der GmbH gegen eine monatliche Vergütung iHv € 6.000,– (angemessen). Max vermietet der MM-GmbH ein Büro um € 5.000,– monatlich. Angemessen wären € 3.000,–.

c) Der Gewinn der MM-GmbH, der nach Abzug der Vergütungen € 80.000,– beträgt, wird zur Hälfte ausgeschüttet, zur Hälfte in eine Gewinnrücklage eingestellt.

d) In der Folge verkauft Max ein Drittel seiner Beteiligung (25%) um € 120.000,– an Lempel.

Welche steuerrechtlichen Konsequenzen sind mit diesen Sachverhalten auf Seiten der Gesellschaft sowie der Gesellschafter verbunden? (→ Lösung)

D 2. Herr Dagobert ist Gesellschafter der Duck-GmbH (75% Beteiligung). Frau Dagobert besitzt ein unbebautes Grundstück, das für den Betrieb der Duck-GmbH interessant wäre. Die GmbH erwirbt das Grundstück, das vor kurzem von einem Sachverständigen mit € 500.000,– bewertet wurde, um einen Kaufpreis von € 1 Mio von Frau Dagobert.

a) Welche körperschaftsteuerrechtlichen Folgen ergeben sich aus diesem Sachverhalt für die GmbH?

b) Welche einkommensteuerrechtlichen Folgen ergeben sich aus diesem Sachverhalt für Herrn und Frau Dagobert? (→ Lösung)

VI. Unterschiede in der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften

KAPITALGESELLSCHAFTEN	PERSONENGESELLSCHAFTEN
Trennungsprinzip: Die Kapitalgesellschaft ist Steuersubjekt. Erst mit der Ausschüttung von Gewinnen an die Gesellschafter erfolgt auch eine Besteuerung bei diesen.	**Durchgriffsprinzip:** Nicht die Personengesellschaft, sondern deren Gesellschafter sind Steuersubjekte. Ertragsteuerrechtlich wird durch die Gesellschaft auf die Gesellschafter durchgegriffen und diese besteuert.
Leistungsbeziehungen: Verträge und Rechtsgeschäfte zwischen Gesellschafter und Gesellschaft werden grundsätzlich anerkannt -> Betriebsaufspaltung möglich.	**Leistungsbeziehungen:** Rechtsgeschäfte zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft werden idR nicht anerkannt. Grundsatz der Gleichbehandlung von Einzel- und Mitunternehmern.
Regelsteuerbelastung: Gewinn v. St. 100 KSt – 25 max Dividende = 75 KESt (27,5%) – 20,625 Netto Dividende = 54,375 Steuerbelastung gesamt 45,625	**Regelsteuerbelastung:** 0 bis 50% (55% für Einkommensteile über € 1 Mio) Einkommensteuer je nach Grenzsteuersatz beim konkreten Steuerpflichtigen (progressiver Tarif nach § 33 EStG).
	Gewinnfreibetrag: Die Gesellschafter einer MU können den Gewinnfreibetrag nach § 10 EStG in Anspruch nehmen. Sowohl der Grundfreibetrag als auch der investitionsbedingte GFB sind bei den Mitunternehmern mit einem der Gewinnbeteiligung entsprechenden Teilbetrag anzusetzen.

KAPITALGESELLSCHAFTEN	PERSONENGESELLSCHAFTEN
Gewinnthesaurierung (keine Ausschüttung): Mangels Ausschüttung fällt keine KESt an, sondern nur die 25% Körperschaftsteuer auf den steuerpflichtigen Gewinn.	**Nichtentnommene Gewinne:** Unterliegen der Regelsteuerbelastung unter Berücksichtigung des Gewinnfreibetrags.
Gewinnausschüttung: Der Empfänger von Ausschüttungen inländischer Kapitalgesellschaften hat die Wahl, es bei der Endbesteuerung (27,5% KESt) zu belassen oder nach § 27a Abs 5 EStG auf die Anwendung des progresssiven Steuertarifs zu optieren (Regelbesteuerungsoption).	**Gewinnentnahmen:** Der Gewinn wurde bereits im Jahr seines Anfallens besteuert. Im Zeitpunkt der Entnahme kommt es zu keiner weiteren Steuerbelastung.
Verluste: Die Gesellschaft kann die Verluste vortragen. Ein Gesellschafter, der die Beteiligung in seinem Betriebsvermögen hält, kann uU eine Teilwertabschreibung von der Beteiligung vornehmen. Für Kapitalgesellschaften als Gesellschafter ist die Möglichkeit, eine TWA vorzunehmen, eingeschränkt (§ 12 Abs 3 KStG).	**Verluste:** Zurechnung der Verluste zu den Gesellschaftern, diese können die Verluste uU mit anderen positiven Einkünften ausgleichen, ansonsten vortragen. Verluste aus kapitalistischen MU-Beteiligungen werden, soweit durch sie ein negatives steuerliches Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht, als Wartetastenverluste behandelt (§ 23a EStG).

KAPITALGESELLSCHAFTEN	PERSONENGESELLSCHAFTEN
Mindestkörperschaftsteuer: GmbH: € 1.750,– (Reduktion in den ersten 10 Jahren ab Gründung); AG: € 3.500,– Eine Mindestbesteuerung kann sich zusätzlich aus der Anwendung von § 2 Abs 2b EStG (Vortragsgrenze) ergeben.	**Mindestbesteuerung:** keine
Investitionsbegünstigungen, Freibeträge: Der Vorteil aus einer niedrigeren Körperschaftsteuerbelastung unterliegt bei Ausschüttung an die Gesellschafter auf deren Ebene einer Besteuerung.	**Investitionsbegünstigungen, Freibeträge:** Vorteile aus Freibeträgen wirken sich unmittelbar auf die Steuerschuld der Gesellschafter aus.
Fremdfinanzierungsaufwand für den Anteilserwerb: Aufwendungen zur Erzielung von Einkünften, die dem besonderen Steuersatz gem 27a Abs 1 EStG unterliegen, sind nicht abzugsfähig (§ 20 Abs 2 EStG).	**Fremdfinanzierungsaufwand für den Anteilserwerb:** Fremdfinanzierungsaufwand für die Anschaffung von Gesellschaftsanteilen ist als Sonderbetriebsausgabe abzugsfähig.

VII. Besteuerung von Körperschaften des öffentlichen Rechts

Literatur: *Achatz/Leitner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung im Steuerrecht, 2. Aufl (2001); *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts, 3. Aufl (2014).

1. Körperschaften des öffentlichen Rechts

Unter den abgabenrechtlichen Begriff der **Körperschaften des öffentlichen Rechts** (KöR) fallen sämtliche juristische Personen des öffentlichen Rechts. Anders als juristische Personen des privaten Rechts basieren juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht auf einem Vertrag oder einer Satzung, sondern sie entstehen durch Gesetz oder durch einen Verwaltungsakt auf Grund gesetzlicher Ermächtigung oder werden durch einen solchen anerkannt; ihre Auflösung erfolgt in entsprechender Weise. Zu den KöR zählen neben den **Gebietskörperschaften** (Bund, Länder und Gemeinden) ua öffentlich-rechtliche Anstalten, Stiftungen und Fonds (zB ORF, Milchwirtschaftsfonds, Bundes-Wohn- und Siedlungsfonds), **Kirchen und Religionsgemeinschaften, gesetzliche Interessensvertretungen** (Kammern), **Sozialversicherungsträger**, sonstige KöR (ÖH, Akademie der Wissenschaften, Freiwillige Feuerwehren, Müllbeseitigungsverbände). Den KöR sind **politische Parteien** abgabenrechtlich gleichgestellt, wenn ihnen nach dem Parteiengesetz 2012 Rechtspersönlichkeit zukommt (§ 1 Abs 3 Z 2 KStG). Nach der Verwaltungspraxis werden bestimmte andere Organisationen abgabenrechtlich wie KöR behandelt (zB Berufsvereinigungen wie der ÖGB, Rotes Kreuz, Diplomatische Akademie).

2. Die drei Betätigungssphären von Körperschaften des öffentlichen Rechts

Tätigkeiten von KöR			
Hoheitliche Tätigkeiten, Hoheitsbetrieb	Vermögensverwaltung		Erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten
	V + V, Beteiligungserträge	Kapitalerträge, private Grundstücksveräußerungen	
Nicht steuerbar	Nicht steuerbar oder steuerfrei	Steuerbar im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht	Steuerpflicht für Betriebe gewerblicher Art, keine Steuerpflicht für L + F

3. Hoheitsbetrieb

Jener Tätigkeitsbereich, der auf die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben gerichtet ist (Hoheitsbereich, Hoheitsbetrieb), unterliegt nicht der Besteuerung (§ 2 Abs 5 KStG; anders in der Umsatzsteuer, siehe dazu F.III.4.). Von der **Erfüllung einer öffentlich-rechtlichen Aufgabe** ist auszugehen, wenn diese Tätigkeit der KöR als Träger öffentlicher Gewalt eigentümlich und vorbehalten ist, dh wenn sie lediglich durch eine KöR erfüllt werden kann und erfüllt wird, sei es, dass sie ihr ausdrücklich in einem Gesetz zugewiesen wird, sei es, dass sie sich aus ihrem allgemeinen hoheitlichen Aufgabenkreis ergibt.

Als Indiz für die Ausübung öffentlicher Gewalt wird in § 2 Abs 5 KStG das Merkmal des **Annahmezwangs** angeführt. Darüber hinaus muss die KöR zum Erreichen ihres Zieles in der Rechtsordnung des öffentlichen Rechts begründete Hoheitsakte setzen und sich nicht der gleichen Mittel bedienen, wie sie das Privatrecht jedermann zur Verfügung stellt (Handeln mit **Bescheid und Zwangsstrafen** statt mit Vertrag).

In den Hoheitsbereich fallen ua das Polizeiwesen, öffentliche Schulen und Ordensschulen mit Öffentlichkeitsrecht, staatliche Universitäten. Nach § 2 Abs 5 KStG **gelten als Hoheitsbetriebe** insbesondere Wasserwerke, wenn sie überwiegend der Trinkwasserversorgung dienen, Forschungsanstalten, Wetterwarten, Friedhöfe, Anstalten zur Nahrungsmitteluntersuchung, zur Desinfektion, zur Leichenverbrennung, zur Müllbeseitigung, zur Straßenreinigung, zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen. Der Hoheitsbetrieb muss der Ausübung öffentlicher Gewalt nicht ausschließlich, sondern überwiegend dienen. Bilden hoheitliche und erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten eine untrennbare Einheit, so liegt ein Mischbetrieb vor; siehe unten 6.

4. Beschränkte Steuerpflicht

KöR unterliegen nach § 1 Abs 3 Z 2 KStG der beschränkten Steuerpflicht. Der Umfang der Steuerpflicht wird durch § 21 Abs 2 und 3 KStG festgelegt. Steuerpflichtig sind Kapitalerträge, bei denen die Steuer im Wege des **KESt-Abzugs** erhoben wird. Davon ausgenommen und somit gänzlich steuerfrei sind etwa Beteiligungserträge iSv § 10 KStG. Nach Abs 3 der Bestimmung erstreckt sich die beschränkte Steuerpflicht auch auf

- **ausländische Kapitalerträge**, die den inländischen unter die beschränkte Steuerpflicht fallenden Kapitalerträgen vergleichbar sind;
- jene Kapitalerträge, die gem § 27a Abs 2 EStG von der Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz ausgenommen sind (zB *Einkünfte aus der Beteiligung als (echter) stiller Gesellschafter*, mit Ausnahme von Einkünften aus Förderungsdarlehen;

- **Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen** von Anteilen an Körperschaften;
- **Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen** gem § 30 EStG. Die Bestimmungen über die Immo-ESt sind dabei sinngemäß anzuwenden. Die Steuer von diesen Erträgen wird – soweit kein KESt- oder Immo-ESt-Abzug vorgenommen wurde – im Wege der Veranlagung erhoben. Die Vorschrift bezweckt die Gleichbehandlung von Kapitalveranlagungen losgelöst vom Umstand eines KESt-Abzugs sowie die steuerliche Erfassung von Grundstücksveräußerungsgewinnen.

Mit Ausnahme der Einkünfte, die einem Betrieb gewerblicher Art zuzurechnen sind, sind KöR mit den übrigen Einkünften **nicht steuerbar**. In der Praxis betrifft dies vor allem Einkünfte aus **Vermietung und Verpachtung** (Gemeindewohnungen) sowie Einkünfte aus **Land- und Forstwirtschaft**. Mangels Steuerbarkeit der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind l + f Grundstücke keine Betriebsgrundstücke und Gewinne aus deren Veräußerung werden als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen erfasst (vgl auch KStR 2013 Rz 1501).

Die beschränkte Steuerpflicht von KöR ist zu unterscheiden von jener beschränkten Steuerpflicht, der ausländische Körperschaften mit ihren inländischen Einkünften iSv § 98 Abs 1 EStG unterliegen (§ 1 Abs 3 Z 1 iVm § 21 Abs 1 KStG). Es wird daher auch von der **beschränkten Steuerpflicht zweiter Art** gesprochen.

5. Betriebe gewerblicher Art

Der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen **Betriebe gewerblicher Art** (BgA) von KöR (§ 1 Abs 2 Z 2 KStG).

BgA sind Einrichtungen, die die folgenden Kriterien erfüllen:

- **Wirtschaftliche Selbständigkeit** (eigene Leitung, eigenes Personal, geschlossener Geschäftskreis);

- ausschließliche oder überwiegende Ausübung einer nachhaltigen **privatwirtschaftlichen Tätigkeit** von wirtschaftlichem Gewicht (nach der Verwaltungspraxis Umsätze von mehr als € 2.900,– je Tätigkeit pro Jahr);
- Einnahmenerzielungsabsicht, im Fall des Fehlens einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr die Absicht, andere wirtschaftliche Vorteile zu erzielen (Einnahmenerzielung liegt auch vor, wenn Leistungen unter den Selbstkosten erbracht werden; erbringt ein gemeindeeigener Bauhof überwiegend Leistungen an BgA der Gemeinde, so hat die Gemeinde daraus andere wirtschaftliche Vorteile, der Bauhof wird selbst zum BgA);
- **keine** Land- und Forstwirtschaft.

Als BgA gilt auch die Beteiligung als Mitunternehmer sowie die Verpachtung eines BgA.

Steuerpflichtig ist der einzelne Betrieb, nicht die KöR. Es kommt daher grundsätzlich nicht zu einem Ausgleich von Gewinnen und Verlusten zwischen den BgA. Etwas anderes gilt nur für Zusammenschlüsse wirtschaftlich zusammengehöriger Betriebe und für Versorgungsbetriebe, wenn diese organisatorisch unter einer einheitlichen Leitung zusammengefasst werden.

Versorgungsbetriebe sind Betriebe, die die Öffentlichkeit mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme versorgen oder dem öffentlichen Verkehr, Rundfunk oder Hafenbetrieb dienen (§ 2 Abs 3 KStG). Fasst eine Gemeinde zB ein Fernwärmewerk organisatorisch mit einem Verkehrsbetrieb zusammen und stellt diese beiden Betriebe unter eine gemeinsame Leitung, so können Gewinne des Fernwärmewerkes mit Verlusten des Verkehrsbetriebes ausgeglichen werden.

Bei BgA können sämtliche Gewinnermittlungsarten zur Anwendung kommen. Ist ein BgA nach UGB rechnungslegungspflichtig, so hat er seinen Gewinn nach § 5 EStG zu ermitteln (§ 7 Abs 3 KStG).

Hinweis

Nach § 189 Abs 3 UGB gehen rechnungslegungsrechtliche Sonderbestimmungen der Anwendung des UGB vor. Als derartige Sonderbestimmungen gelten die Regelungen zur Kameralistik, auf deren Basis derzeit die Bundes-

länder und die Gemeinden ihre Rechnungsabschlüsse erstellen; siehe Voranschlags- und Rechnungslegungsverordnung (VRV) 1997.

Da die VRV 1997 mit der Kameralistik kein der Rechnungslegung nach dem UGB vergleichbares Rechnungslegungssystem vorsieht, fallen die BgA von Bundesländern und Gemeinden weder unter § 7 Abs 3 KStG noch sind sie nach § 5 Abs 1 EStG zu einem qualifizierten Betriebsvermögensvergleich verpflichtet. Sie können ihren Gewinn durch eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder freiwillig nach § 4 Abs 1 EStG ermitteln.

Das Bundeshaushaltsgesetz (BHG) 2013 hingegen enthält für den Jahresabschluss des Bundes den Bestimmungen des UGB vergleichbare Regelungen. Das Rechnungswesen des Bundes baut auf der Doppik auf und dient der möglichst getreuen Darstellung der finanziellen Lage des Bundes. BgA des Bundes haben deswegen ihren Gewinn nach § 5 Abs 1 UGB zu ermitteln (§ 7 Abs 3 KStG).

Die VRV 2015, BGBl II 2015/313, die für Gemeinden mit mehr als 10.000 Einwohnern im Jahr 2019 und für alle anderen Gemeinden ab 2020 in Kraft tritt, sieht für Länder und Gemeinden eine auf der Doppik basierende Rechnungslegung vor.

Leistungen eines BgA an die Trägerkörperschaft sind nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen wie Leistungen einer Kapitalgesellschaft an einen Alleingesellschafter. Steht der Leistung des BgA keine fremdübliche Gegenleistung gegenüber, sind die Grundsätze über verdeckte Ausschüttungen anzuwenden. Bei Leistungen, die der BgA unentgeltlich oder zu einem zu niedrigen Entgelt an die Trägerkörperschaft erbringt, ist der Gewinn des BgA in Höhe der Differenz zwischen der erhaltenen und einer angemessenen Gegenleistung (und nicht bloß in Höhe allfälliger mit der Leistungserbringung in Zusammenhang stehender Kosten) zu erhöhen.

Abgabenbefreiung für Betriebe gewerblicher Art: Nach § 5 Z 12 KStG sind **gesellige und gesellschaftliche Veranstaltungen** von KöR oder **politischen Parteien**, die an Wahlen zu einem allgemeinen Vertretungskörper oder dem Europäischen Parlament teilnehmen oder in einem solchen vertreten sind, unter

bestimmten Voraussetzungen von der Körperschaftsteuer befreit. Als Voraussetzungen gelten:

– Die Veranstaltungen müssen nach außen hin erkennbar zur materiellen Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke dienen (zB Einnahmen eines Feuerwehrfestes zur Anschaffung eines neuen Einsatzfahrzeuges),
– die Erträge müssen nachweislich für diesen Zweck verwendet werden und
– die Veranstaltungen dürfen insgesamt eine Dauer von 72 Stunden im Kalenderjahr nicht überschreiten.

Bei politischen Parteien dürfen die Einnahmen auch für politische Zwecke herangezogen werden, wenn zusätzlich die Voraussetzungen für **kleine Vereinsfeste** (§ 45 Abs 1a BAO) erfüllt sind und die Umsätze aus diesen Veranstaltungen insgesamt nicht mehr als € 15.000,– betragen.

6. Mischbetriebe

Werden in einem als Einheit anzusehenden Betrieb hoheitliche und erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten entfaltet, die so eng miteinander verbunden sind, dass eine Abgrenzung nicht möglich oder nicht zumutbar ist, liegt ein Mischbetrieb vor. Mischbetriebe sind nach dem **Überwiegen der jeweiligen Tätigkeit** entweder als Hoheitsbetrieb oder als steuerpflichtiger BgA zu qualifizieren.

Als Kriterien zur Überprüfung des mengenmäßigen Verhältnisses zwischen hoheitlicher und erwerbswirtschaftlicher Tätigkeit kommen das Umsatzverhältnis, der Umfang der zeitlichen Inanspruchnahme, die anteiligen Kosten der einzelnen Bereiche, die Seitenanzahl bei Presseerzeugnissen oder andere im Einzelfall geeignete Kriterien in Betracht.

Beispiele:

1. Ein gemeindeeigener Bauhof, der zu 70% für den hoheitlichen Bereich (Straßenerhaltung, Schulerhaltung) und nur zu 30% für die BgA der Gemeinde tätig ist, ist selbst ein Hoheitsbetrieb.
2. Ein Amtsblatt, in dem mehr als die Hälfte der Seiten nicht für Kundmachungen, sondern für redaktionelle Beiträge und Inserate genutzt wird, ist ein BgA.

7. Ausgliederung von erwerbswirtschaftlichen Tätigkeiten in eine Kapitalgesellschaft

In den letzten Jahrzehnten wurden – aus organisatorischen, rechtlichen oder sonstigen Gründen – mit zunehmender Zahl Tätigkeiten, die ursprünglich eine KöR als Rechtsträgerin durchführte, in Kapitalgesellschaften ausgegliedert (zB Graz AG – Stadtwerke für kommunale Dienste). Steuersubjekt ist nunmehr die Kapitalgesellschaft. Die ursprüngliche Trägerkörperschaft ist (Allein-)Gesellschafterin der Kapitalgesellschaft.

Grundsätzlich werden Kapitalgesellschaften, die im Alleineigentum von KöR stehen, steuerrechtlich gleich behandelt wie andere Kapitalgesellschaften. Besonderheiten gibt es jedoch für Kapitalgesellschaften, die Versorgungsbetriebe führen und unmittelbar oder mittelbar im ausschließlichen Eigentum von KöR stehen. Bei diesen gelten in einem gesonderten Rechnungskreis geführte Tätigkeiten, die der Versorgung der Bevölkerung dienen (siehe oben 5.), als einheitliche Tätigkeit, auch wenn bei den einzelnen Tätigkeiten die Absicht fehlt, Gewinne zu erzielen (§ 2 Abs 4 KStG).

Durch die Bestimmung soll verhindert werden, dass Verluste aus einer Tätigkeit als Verluste aus Liebhaberei bei der Gewinnermittlung unberücksichtigt bleiben. Der Vorteil, der den Gesellschaftern (KöR) aus der Quersubventionierung defizitärer Tätigkeiten durch gewinnträchtige Tätigkeiten im Rahmen sol-

cher Versorgungsbetriebsverbände erwächst, stellt keine verdeckte Ausschüttung dar (§ 2 Abs 4 letzter Satz KStG).

Für den Vorgang der Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben der Gebietskörperschaften an juristische Personen, die unter beherrschendem Einfluss einer Gebietskörperschaft stehen, bestehen umfassende Befreiungen im Bereich der Verkehrsteuern und Gebühren (Art 34 BBG 2001, BGBl 142/2000 idF BGBl I 84/2002).

Kontrollfragen:

D 3. Die Gemeinde G unterhält folgende Betriebe:

- Elektrizitätswerk (Gewinn € 2 Mio)
- Busunternehmen für den öffentlichen Verkehr (Verlust € 500.000,–)
- Wasserwerk zur Trinkwasserversorgung (Gewinn € 100.000,–)
- Freibad (Verlust € 200.000,–).

a) Welche körperschaftsteuerlichen Konsequenzen sind mit diesen Sachverhalten verbunden?

b) Gehen Sie auf Wahlrechte zur Optimierung der Steuerlast ein!

Des Weiteren erzielt die Gemeinde G Einkünfte aus:

- Vermietung von Gemeindewohnungen (€ 600.000,–)
- Zinsen aus einem Konto bei der Gemeindesparkasse (€ 5.000,–)
- Gewinnanteile aus einer echten/unechten stillen Beteiligung an einem in der Gemeinde ansässigen Privatunternehmen.

c) Welche körperschaftsteuerlichen Konsequenzen sind mit diesen Sachverhalten verbunden?

d) Die Gemeinde überlegt, sämtliche Betriebe und die anderen Einkunftsquellen in eine GmbH einzubringen. Ist dies aus steuerlicher Sicht vorteilhaft? (→ Lösung)

VIII. Besteuerung von Privatstiftungen

Richtlinien des BMF: Stiftungsrichtlinien 2009 (StiftR).

Literatur: *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, 2. Aufl (2010); *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung, 3. Aufl (2015)

1. Wesen und Gründung einer Privatstiftung

Eine Privatstiftung iSd Privatstiftungsgesetzes (PSG) ist ein Rechtsträger, dem vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen. Die Privatstiftung iSd PSG ist eine eigene Rechtsperson, sie muss ihren Sitz im Inland haben (§ 1 Abs 1 PSG).

Privatstiftungen nach dem PSG sind von bestimmten Tätigkeiten ausgeschlossen, es sind dies (§ 1 Abs 2 PSG):

- die Ausübung einer gewerbsmäßigen Tätigkeit, die über eine bloße Nebentätigkeit hinausgeht,
- die Führung der Geschäfte einer eingetragenen Personengesellschaft sowie
- die Beteiligung an einer Personengesellschaft als persönlich haftender Gesellschafter.

Eine Privatstiftung darf damit einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb führen, im Rahmen dieses Betriebes auch Nebenbetriebe (zB ein Sägewerk, in dem das Holz aus dem eigenen Forstbetrieb verarbeitet wird), oder sich als Kommanditistin an einer gewerblichen Personengesellschaft beteiligen.

Beachte!

Eine Stiftung hat keine Eigentümer. Bei der Widmung des Vermögens durch den Stifter handelt es sich um eine Schenkung oder um einen Erwerb von Todes wegen. Auch bei den Zuwendungen an die Begünstigten handelt es sich zivilrechtlich um Schenkungen.

2. Steuerrechtliche Konsequenzen der Gründung

Die Vermögenswidmung durch den Stifter an eine österr Privatstiftung unterliegt grundsätzlich der **Stiftungseingangssteuer** iHv 2,5% (§§ 1 und 2 Stiftungseingangssteuergesetz [StiftEG]). Steuerfrei bleiben ua Zuwendungen von Todes wegen von endbesteuertem Kapitalvermögen sowie von Anteilen an Kapitalgesellschaften von weniger als 1% am Nennkapital und Zuwendungen von Grundstücken iSd § 2 GrEStG (§ 1 Abs 6 StiftEG). Bei Grundstücken fällt dafür im Zusammenhang mit der Grunderwerbsteuer das sog **Stiftungseingangssteueräquivalent iHv 2,5%** der Bemessungsgrundlage an (§ 7 Abs 2 GrEStG; siehe dazu G.I.).

Bei Zuwendungen an Privatstiftungen, die ihren Offenlegungsverpflichtungen nicht nachgekommen sind, und an ausländische Stiftungen, die nicht mit einer österr Privatstiftung vergleichbar sind oder mit deren Ansässigkeitsstaat keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, beträgt die StiftEingSt 25% (§ 2 Abs 1 lit a bis 3 StiftEG).

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage wird in § 1 Abs 5 StiftEG auf den Ersten Teil des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften) verwiesen. Damit ist als Bemessungsgrundlage der StiftEingSt heranzuziehen:

- bei Gegenständen eines Betriebsvermögens (mit Ausnahme von Betriebsgrundstücken) deren Teilwerte (Wiederbeschaffungswert) und
- beim sonstigen Vermögen dessen gemeiner Wert (Veräußerungswert im gewöhnlichen Geschäftsverkehr).

Bei der Vermögenswidmung an eine Stiftung handelt es sich um ein unentgeltliches Rechtsgeschäft und nicht wie bei der Einlage in eine Kapitalgesellschaft um einen Tausch iSd § 6 Z 14 EStG. Im Zuge des Stiftungsaktes kommt es somit beim Stifter zu **keiner Aufdeckung der stillen Reserven** (es liegen auch keine Veräußerungsgeschäfte nach den §§ 24, 27 Abs 3 und 4, 30 und 31 EStG vor; wird ein einzelnes Wirtschaftsgut aus einem Betriebsvermögen gestiftet, kommt es allerdings im Zuge der Entnahme ins Privatvermögen zu einer Aufdeckung der stillen Reserven).

Die Stiftung als Rechtsnachfolgerin führt die Buchwerte oder Anschaffungskosten fort und tritt in die steuerrechtlichen Fristen des Stifters ein.

Beispiel:

Stifter S widmet der S-Privatstiftung:

a) einen Kommanditanteil (Buchwert € 100.000,–; Teilwert € 200.000,–),

b) eine 10%-Beteiligung an der S-GmbH (Anschaffungskosten € 50.000,–, gemeiner Wert € 300.000,–),

c) ein Grundstück, das er vor drei Jahren gekauft hat (Grundstückswert € 100.000,–; Verkehrswert € 150.000,–).

Welche verkehrsteuer- und ertragsteuerrechtlichen Konsequenzen sind mit diesem Widmungsakt verbunden?

Bemessungsgrundlage für die StiftEingSt:

a)	Kommanditanteil bewertet mit dem Teilwert	€ 200.000,–
b)	Beteiligung an der S-GmbH bewertet mit dem gemeinen Wert	€ 300.000,–
		€ 500.000,–
		davon 2,5% StiftEingSt

Für das Grundstück fällt zusätzlich GrESt iHv 0,5% (gilt bis zu einem Grundstückswert von € 250.000,–; bei höheren Werten beträgt die GrESt bis zu 3,5%) sowie das StiftEingSt-Äquivalent iHv 2,5% an. Bemessungsgrundlage ist der Grundstückswert gem § 4 Abs 1 GrEStG.

Ertragsteuerrechtliche Konsequenzen:

a) Kommanditanteil: Buchwertfortführung (§ 6 Z 9 lit a EStG).

b) GmbH-Beteiligung: Anschaffungskosten iHv € 50.000,– sind maßgebend für eine eventuelle Veräußerung (§ 27 Abs 3 EStG).

c) Grundstück: Für die Beurteilung, ob es sich bei dem Grundstück um Alt- oder Neuvermögen handelt, was für die Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen von Relevanz ist, sowie hinsichtlich der Höhe der Anschaffungskosten ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen (§ 30 Abs 1 vorletzter Satz EStG).

3. Laufende Besteuerung der (nicht gemeinnützigen) Privatstiftung (§ 13 KStG)

Inländische Privatstiftungen sind als juristische Personen des privaten Rechts grundsätzlich unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Sofern der Stifter unmittelbar oder über eine dem Finanzamt aufgedeckte Treuhandschaft auftritt und die Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunden dem zuständigen Finanzamt vorliegen, gelten für die Privatstiftung bei der Besteuerung ua folgende **Besonderheiten** und **Befreiungen:**

– § 7 Abs 3 KStG kommt **nicht** zur Anwendung. Damit werden die Einkünfte der Stiftung trotz Rechnungslegungspflicht den entsprechenden Einkunftsarten zugeordnet.

– Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ist § 125 Abs 5 BAO anzuwenden (jährliche Bestandsaufnahme braucht sich nicht auf das stehende Holz erstrecken).

- § 5 Abs 1 EStG ist nur (dafür stets) für die Ermittlung der **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** anzuwenden.

- Steuerfrei sind **in- und ausländische Beteiligungserträge** iSd § 10 Abs 1 KStG, wenn kein Anwendungsfall des § 10 Abs 4, 5 oder 7 KStG vorliegt; gegebenenfalls kann bei ausländischen Beteiligungserträgen ein Methodenwechsel beantragt werden (§ 13 Abs 2 KStG).

- Kapitalerträge (mit Ausnahme von Dividenden), die – würden sie von einer natürlichen Person erzielt werden – unter die Besteuerung mit einem besonderen Steuersatz fielen, sowie Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30 EStG) fallen unter die sog **Zwischenbesteuerung** mit 25% Körperschaftsteuer (§ 13 Abs 3 KStG iVm § 24 Abs 5 KStG):

  Die Einkünfte, die der Zwischenbesteuerung unterliegen, werden bei der Privatstiftung nicht beim Einkommen berücksichtigt, sondern unterliegen der Körperschaftsteuer iHv 25% (§ 13 Abs 3 iVm § 22 Abs 2 KStG). Kommt es in späteren Jahren zu Zuwendungen an Begünstigte und hat die Privatstiftung die dafür vorgesehene KESt iHv 25% einbehalten, erfolgt eine Rückerstattung der Zwischensteuer im Wege der Veranlagung (§ 24 Abs 5 KStG).

  Die Privatstiftung hat für Zwecke der Zwischenbesteuerung **ein Evidenzkonto** zu führen, in dem die jährlich entrichtete Körperschaftsteuer, die gutgeschriebenen Beträge und der jeweils für eine Gutschrift in Betracht kommende Restbetrag fortlaufend aufgezeichnet werden (§ 24 Abs 5 Z 5 KStG).

  Die Zwischenbesteuerung unterbleibt insoweit, als im Veranlagungszeitraum Zuwendungen getätigt worden sind und davon KESt einbehalten und abgeführt worden ist (§ 13 Abs 3 letzter Satz KStG). Für Zuwendungen ins Ausland bestehen im Rahmen der Zwischenbesteuerung Sonderregelungen für den Fall, dass die Zuwendungen aufgrund eines DBA nicht mit KESt belastet sind.

- Für die **Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft**, an der die Privatstiftung (bei unentgeltlichem Erwerb ihr Rechtsvorgänger) in den letzten fünf Kalenderjahren zu mindestens 1% beteiligt war, gilt – soweit eine Be-

steuerung nicht auf Grund von KESt-pflichtigen Zuwendungen an Begünstigte unterbleibt – Folgendes (§ 13 Abs 4 KStG):

- Die aufgedeckten **stillen Reserven** können auf neu angeschaffte, mehr als 10%-ige Beteiligungen an Körperschaften **übertragen werden**, oder
- es kann ein entsprechend hoher **steuerfreier Betrag** gebildet werden. Der steuerfreie Betrag kann innerhalb von zwölf Monaten auf eine neu angeschaffte, mehr als 10%-ige Beteiligung an einer Körperschaft übertragen werden, andernfalls ist er der Zwischenbesteuerung zu unterwerfen. Eine Übertragung auf bestehende Anteile an Gesellschaften, die sich im Nahebereich der Stiftung befinden (Stifter, Stiftung oder Begünstigter sind allein oder zusammen, mittelbar oder unmittelbar zu mindestens 20% beteiligt) ist ausgeschlossen. Dies gilt nicht für Anteile, die im Zuge einer Kapitalerhöhung erworben werden.

Einer **„normalen" Besteuerung** mit 25% Körperschaftsteuer unterliegen bei Privatstiftungen Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, gewerbliche Einkünfte aus einer Kommanditbeteiligung, Einkünfte aus der Vermietung von Grundstücken sowie Einkünfte aus Spekulationsgeschäften gem § 31 EStG.

4. Besteuerung von Zuwendungen an Begünstigte

Zuwendungen von Privatstiftungen an Begünstigte und Letztbegünstigte, soweit es sich dabei nicht um Substanzauszahlungen von gestiftetem Vermögen handelt, fallen unter die Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs 5 Z 7 EStG). Sie unterliegen einem KESt-Abzug iHv 27,5%, dem Abgeltungswirkung im Rahmen der Endbesteuerung zukommt. Es besteht die Option zur Regelbesteuerung.

Zur Feststellung von **Substanzauszahlungen von gestiftetem Vermögen**, die als solche nicht einkommensteuerbar sind, hat die Stiftung ein Evidenzkonto zu führen (siehe dazu § 27 Abs 5 Z 8 EStG). Zuwendungen an Begünstigte gelten erst dann als Substanzauszahlungen, wenn sie den vorhandenen Bilanzgewinn

zuzüglich der gebildeten Gewinnrücklagen und der steuerrechtlichen stillen Reserven des zugewendeten Vermögens übersteigen.

5. Steuerliche Konsequenzen des Widerrufs einer Privatstiftung

Nach § 34 PSG kann eine **natürliche Person als Stifter** eine Privatstiftung widerrufen, wenn sie sich dies in der Stiftungserklärung vorbehalten hat. Fällt in diesem Fall das Vermögen auf den Stifter als Letztbegünstigten zurück, sind dessen Einkünfte (§ 27 Abs 5 Z 7 EStG) auf seinen Antrag um die im Zeitpunkt der Zuwendung steuerlich maßgeblichen Werte seiner vor dem 1. 8. 2008 getätigten Zuwendungen an die Privatstiftung zu kürzen. Der Nachweis der Werte obliegt dem Stifter (§ 27 Abs 5 Z 9 EStG).

Hinsichtlich der ab dem 1. 8. 2008 getätigten Zuwendungen kommt § 27 Abs 5 Z 8 EStG betreffend Substanzauszahlungen zur Anwendung. Der Stifter hat folglich nur die in der Stiftung erzielten Erträge sowie die bereits im zugewandten Vermögen ruhenden und im Zeitpunkt der Zuwendung an die Stiftung nicht aufgedeckten (und damit auch nicht versteuerten) stillen Reserven als Einkünfte zu versteuern.

Bei der Rückübertragung von Grundstücken, bei der es sich um einen unentgeltlichen Erwerb handelt, fällt zusätzlich in Abhängigkeit von der Höhe des Grundstückswertes GrESt iHv 0,5% – 3,5% an (§ 4 Abs 1 iVm § 7 Abs 1 Z 2 GrEStG).

E. Grundzüge des Internationalen Steuerrechts

Richtlinien des BMF: Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (VPR 2010).

Literatur Österreich*: Lang*, Einführung in das Recht der DBA, 2. Aufl (2002); *Loukota,* Internationales Steuerrecht – Einführung, 2. Aufl (2002); *Loukota*, Österreichs Außensteuerrecht (2002); *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/ Rosenberger*, Internationales Steuerrecht (2015); *Berger/Toifl/Hinterleitner* (Hrsg), Orac Steuerskripten, 9. Aufl (2017), *Schmidjell-Dommes,* Internationales Steuerrecht 4. Aufl (2015); *Wassermeyer/Kaeser/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, OECD-Musterabkommen, DBA Österreich-Deutschland, 3. Aufl (2015); *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar (2016); *Loukota/Jirousek* (Hrsg), Internationales Steuerrecht, Loseblattsammlung 40. Lfg (2017).

Literatur Deutschland: *Brähler,* Internationales Steuerrecht, 8. Aufl (2014); *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA Doppelbesteuerungsabkommen – Kommentar, 6. Aufl (2015); *Reimer/Rust* (Hrsg), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (2015); *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl (2017); *Wassermeyer* (Hrsg), Doppelbesteuerungsabkommen, Loseblattsammlung 138. Lfg (2017).

I. Allgemeines

Staaten können kraft ihrer Souveränität Steuern erheben. Diese Besteuerungshoheit ist allerdings nicht schrankenlos. Der Steuertatbestand muss einen persönlichen oder einen sachlichen Anknüpfungspunkt zu dem besteuernden Staat aufweisen. Dieser Anknüpfungspunkt ergibt sich oftmals aus einer bloß sehr geringfügigen Nahebeziehung wie etwa der bloßen Verwertung einer Leistung im Inland (vgl § 98 Abs 1 Z 2 EStG).

Aus den weitreichenden Besteuerungsansprüchen der Staaten folgt, dass grenzüberschreitende Sachverhalte oftmals in mehreren Staaten besteuert

werden. Für den internationalen Handel und Leistungsaustausch stellt das Phänomen der Doppelbesteuerung ein großes Problem dar. Seit den 20er Jahren des vorherigen Jahrhunderts versuchen die Staaten daher, dem Problem der Doppelbesteuerung durch den Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen entgegenzutreten. Auch auf Ebene des Unionsrechts gibt es sekundärrechtliche Rechtsnormen, die der Vermeidung einer Doppelbesteuerung dienen (zB Mutter-Tochter-RL).

Das Internationale Steuerrecht ist jener Bereich des Steuerrechts, der Sachverhalte mit Auslandsbeziehungen zum Gegenstand hat. Der Begriff des Internationalen Steuerrechts lässt sich auf einer untergeordneten Stufe in zwei weitere Ordnungsbegriffe aufteilen, nämlich in das **Doppelbesteuerungsrecht**, das all jene Normen umfasst, die der Vermeidung der Doppelbesteuerung dienen, sowie in das **Außensteuerrecht**, dem die übrigen Normen, die sich mit grenzüberschreitenden Sachverhalten auseinandersetzen, zuzuordnen sind.

Anhand des Kriteriums der Rechtsquellen wiederum lässt sich unterscheiden:

- nationales Außensteuerrecht (zB §§ 98–102 EStG),
- Völkerrecht (vor allem Doppelbesteuerungsabkommen),
- supranationales Recht (Vertrag über die Arbeitsweise der EU, EU-Richtlinien).

II. Anknüpfungspunkte der Besteuerung in internationaler Hinsicht

Das Recht eines Staates, Steuern zu erheben, setzt eine Nahebeziehung des Steuersachverhaltes zu dem betreffenden Staat voraus. Als Anknüpfungspunkte für eine Besteuerung dienen entweder persönliche Merkmale des Steuerpflichtigen oder aber sachliche Umstände, die dem Steuergegenstand anhaften:

- **Persönliche Anknüpfung**: Der Steueranspruch knüpft an Kriterien der persönlichen Nahebeziehung des Steuerschuldners an, wie etwa dem Wohnsitz,

dem (gewöhnlichen) Aufenthalt, dem Sitz oder der Staatsangehörigkeit; es wird in diesem Zusammenhang auch vom Wohnsitz- oder Ansässigkeitsprinzip gesprochen; die persönliche Anknüpfung ist kennzeichnend für die Personensteuern (zB Einkommensteuer).

– **Sachliche Anknüpfung**: Der Steueranspruch knüpft an eine Nahebeziehung des Steuergegenstandes zum Inland an, wie etwa der Belegenheit einer Einkunftsquelle oder dem Ort einer Transaktion; es wird im Zusammenhang damit auch vom Ursprungsprinzip gesprochen; die sachliche Anknüpfung ist kennzeichnend für die Objektsteuern (zB Grunderwerbsteuer).

Unabhängig davon, nach welchem Anknüpfungsprinzip ein Nahverhältnis hergestellt wird, ist es den Staaten prinzipiell überlassen, die Besteuerung auf inlandsbezogene Quellen zu beschränken oder auf das Ausland auszudehnen. Dementsprechend wird unterschieden zwischen:

– **Territorialitätsprinzip**: Die Besteuerung beschränkt sich auf inlandsbezogene Sachverhalte; Sachsteuern werden idR nach dem Territorialitätsprinzip erhoben (zB GrESt: inländische Grundstücke, USt: Umsätze im Inland).

– **Universalitätsprinzip**: Die Steuerpflicht wird ausgedehnt auf im Ausland bewirkte Sachverhalte; das Universalitätsprinzip wird regelmäßig mit dem Wohnsitzprinzip kombiniert und ist in dieser Kombination kennzeichnend für die Personensteuern (sog unbeschränkte Steuerpflicht in der Einkommen- und Körperschaftsteuer; die Ansässigkeit führt hier zur Steuerpflicht des Welteinkommens).

III. Doppelbesteuerung

1. Definition

Eine **Doppelbesteuerung** liegt vor, wenn dasselbe Steuersubjekt wegen desselben Steuergegenstandes in verschiedenen Staaten (für denselben Steuerabschnitt) zu vergleichbaren Steuern herangezogen wird.

Doppelbesteuerung tritt vor allem bei Steuern auf, die dem **Prinzip der persönlichen Anknüpfung** und dem **Universalitätsprinzip** (insb daher Einkommen-, Körperschaft- sowie Erbschafts- und Schenkungssteuer) folgen. Dabei kann sich eine Doppelbesteuerung aus dem Aufeinandertreffen von Steueransprüchen nach dem Universalitätsprinzip ergeben (dies ist etwa der Fall bei mehreren Wohnsitzen in unterschiedlichen Staaten) oder aus dem Aufeinandertreffen eines Steueranspruchs nach dem Universalitätsprinzip mit einem Anspruch nach dem Territorialitätsprinzip (dies ist regelmäßig der Fall bei Auslandseinkünften).

Wird eine Abgabe ausschließlich nach dem **Territorialitätsprinzip** erhoben (zB Umsatzsteuer: steuerbar sind nur inländische Umsätze), kann es zu einer Doppelbesteuerung nur bei unterschiedlichen Zuordnungsregeln kommen. Innerhalb der EU wird durch die Harmonisierung der indirekten Steuern versucht, dies zu vermeiden.

2. Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Zum weiteren Verständnis der Materie sind zwei Begriffe vorab zu erklären:

- **Wohnsitzstaat** (Ansässigkeitsstaat) ist jener Staat, in dem der Steuerpflichtige nach steuerrechtlichen Regeln ansässig ist.
- **Quellenstaat** ist jener Staat, aus dem der (in einem anderen Staat als ansässig geltende) Steuerpflichtige Einkünfte bezieht.

Haben nun zwei Staaten an einem Sachverhalt ein Besteuerungsrecht, so gibt es zwei Methoden eine Doppelbesteuerung zu vermeiden:

- **Anrechnungsmethode:** Der Wohnsitzstaat besteuert auch ausländische Sachverhalte, rechnet aber die im Ausland entrichtete Steuer auf die inländische Steuer an. Diese Methode ist vor allem in den DBA mit angloamerikanischen Ländern, aber etwa auch in dem DBA mit Italien vorgesehen. Im Übrigen kommt die Anrechnungsmethode stets bei den „passiven Einkünften“ (Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren) zur Anwendung.

Die Anrechnung ausländischer Steuern ist begrenzt mit jenem Betrag an Steuern, der im Inland auf die ausländischen Einkünfte zu entrichten ist (Anrechnungshöchstbetrag). Ist das Welteinkommen, das im Wohnsitzstaat zur Besteuerung gelangt, negativ und sind daher keine Steuern zu zahlen, ist eine Anrechnung der ausländischen Steuern nicht möglich; die Anrechnung kann auch nicht in eine spätere Periode verschoben werden.

Die Anrechnungsmethode führt dazu, dass ausländische Einkünfte zumindest auf demselben Niveau besteuert werden wie inländische Einkünfte (Nachholwirkung); sie wird häufig gegenüber Ländern mit einem niedrigen Steuerniveau angewandt (vgl zB § 10 Abs 4 KStG).

– **Befreiungsmethode:** Der Wohnsitzstaat stellt die ausländischen Einkünfte von der inländischen Steuer frei (sie werden nur im Ausland besteuert). Die befreiten ausländischen Einkünfte werden jedoch bei der Bestimmung des Steuersatzes für die inländischen Einkünfte mitberücksichtigt. Der Steuersatz für die inländischen Einkünfte ergibt sich aus dem Welteinkommen (Progressionsvorbehalt; zur Ermittlung in Österreich siehe § 33 Abs 11 EStG).

Beispiel:

Der Steuerpflichtige (Wohnsitz in Österreich) bezieht aus einem österreichischen Gewerbebetrieb Einkünfte iHv € 30.000,– und aus der Vermietung eines in der BRD gelegenen Objektes Einkünfte iHv € 20.000,–.

Durchschnittliche Steuerbelastung in Österreich bei € 30.000,–: 25% bei € 50.000,–: 30% (Annahme).

In Österreich sind lediglich € 30.000,–, diese aber mit dem Steuersatz von 30%, zu versteuern (Progressionsvorbehalt).

3. Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung

Unter den Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung können

– unilaterale Maßnahmen (zB § 48 BAO),

– bilaterale Maßnahmen (zB Doppelbesteuerungsabkommen) und

– multilaterale Maßnahmen (zB Mutter-Tochter-RL) unterschieden werden.

Ein Beispiel für eine unilaterale Maßnahme ist § 48 BAO. § 48 BAO ermöglicht es dem Bundesministerium (richtigerweise dem Bundesminister) für Finanzen von sich aus, eine Doppelbesteuerung entweder durch Befreiung der Einkünfte oder durch Anrechnung der ausländischen Abgaben zu beseitigen.

§ 48 BAO:

„Das Bundesministerium für Finanzen kann bei Abgabepflichtigen, die der Abgabenhoheit mehrerer Staaten unterliegen, soweit dies zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist, anordnen, bestimmte Gegenstände der Abgabenerhebung ganz oder teilweise aus der Abgabepflicht auszuscheiden oder ausländische, auf solche Gegenstände entfallende Abgaben ganz oder teilweise auf die inländischen Abgaben anzurechnen. Dies gilt nur für bundesrechtlich geregelte Abgaben, die von Abgabenbehörden des Bundes einzuheben sind."

§ 48 BAO ist eine Ermessensnorm. Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, sind nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (vgl § 20 BAO); der Steuerpflichtige hat nur in dem von § 48 BAO vorgegebenen Rahmen einen Rechtsanspruch auf die Beseitigung einer Doppelbesteuerung. § 48 BAO erlaubt sowohl individuelle Erledigungen als auch generelle Anordnungen (vgl etwa die VO, BGBl II 2002/474, über die Vermeidung von Doppelbesteuerungen im Bereich der Einkommen- und Körperschaftsteuer).

4. Doppelbesteuerungsabkommen

4.1. Begriffliches

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sind zweiseitige völkerrechtliche Verträge (Staatsverträge), in denen die Besteuerungsrechte der beteiligten Staaten so

abgegrenzt werden, dass die Doppelbesteuerung gemildert oder vermieden wird. Es handelt sich um spezielles Völkerrecht, mit dem zwischen zwei Staaten wechselseitige Steuerverzichte für ansässige Personen verankert werden. Für die westlichen Industrieländer sind die von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit (OECD) in Paris erarbeiteten Musterabkommen von maßgebender Bedeutung, weil die bilateralen Abkommen sich an diesen Musterabkommen orientieren und sich auch deren Begriffsverständnis zum Inhalt machen.

Verfassungsrechtlich handelt es sich bei den DBA um **gesetzesändernde Staatsverträge**. Durch die Ratifikation stehen DBA auf derselben Stufe wie das innerstaatliche Steuerrecht; einer speziellen Transformation bedarf es nicht. Sie verdrängen das innerstaatliche Recht aber nicht, sondern verhalten sich zu ihm vielmehr wie eine lex specialis zur lex generalis (VwGH 28.6.1963, 2312/61).

Inhalt: DBA enthalten Regeln über die **Feststellung der Ansässigkeit** des Steuerpflichtigen, die **Zuteilung der Besteuerungsrechte** an die beteiligten Staaten und, soweit eine Doppelbesteuerung nicht bereits durch eine ausschließliche Zuteilung des Besteuerungsrechts an einen Staat vermieden werden kann, Regeln über die **Methode der Vermeidung der Doppelbesteuerung.**

Die Zuteilungsregeln und Besteuerungshöchstgrenzen beschränken die nationale Besteuerungshoheit im Steuergegenstand und/oder in der Steuerhöhe. DBA entfalten somit eine **Schrankenwirkung**, indem sie den innerstaatlichen Besteuerungsanspruch begrenzen. Sie sind hingegen nicht in der Lage, einen innerstaatlichen Besteuerungsanspruch neu zu begründen oder zu erweitern (**Grundsatz der negativen Wirkung der DBA**).

Beispiel:

Nach dem DBA Österreich – Italien darf der jeweilige Quellenstaat von Zinsen eine Steuer iHv 10% erheben. Gewährt ein in Italien ansässiger Steuerpflichtiger einer österreichischen Kapitalgesellschaft ein Gesellschafterdarlehen, so kann Österreich nach seinem innerstaatlichen Recht (§ 98 Abs 1 Z 5 EStG) von den Zinsen keine Steuer erheben (diese Einkünfte unterliegen

nicht der beschränkten Steuerpflicht). Das DBA kann diese fehlende innerstaatliche Rechtsgrundlage nicht ersetzen bzw begründen.

4.2. Sachlicher Anwendungsbereich

Der sachliche Anwendungsbereich der von Österreich abgeschlossenen Abkommen ist unterschiedlich. Man unterscheidet DBA auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen und auf dem Gebiet der Erbschaftssteuer.

Die DBA auf dem Gebiet der Steuern vom **Einkommen und Vermögen** erfassen idR nicht nur die Einkommensteuer und die Vermögensteuer, sondern auch die Körperschaftsteuer, die Grundsteuer etc, zT auch die Kommunalsteuer (vgl Art 2 OECD-MA).

Abkommen auf dem Gebiet der **ErbSt** sind bisher nur mit wenigen Staaten abgeschlossen worden; sie erstrecken sich grundsätzlich nicht auf Schenkungen unter Lebenden (Ausnahme: DBA USA, Frankreich, Tschechien und Niederlande). Mit dem Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich (31.7.2008) verlieren die bereits abgeschlossenen DBA nicht ihre Geltung. Die Besteuerungsrechte der anderen Vertragsstaaten werden durch die DBA weiterhin eingeschränkt.

Deutschland nahm das Auslaufen der ErbSt in Österreich allerdings zum Anlass, das ErbSt-DBA mit Österreich per 31.12.2007 aufzukündigen (eine Weitergeltung bis 31.7.2008 wurde erst später wieder völkerrechtlich vereinbart).

4.3. Persönlicher Anwendungsbereich

Der persönliche Anwendungsbereich der DBA orientiert sich idR an der Ansässigkeit: Grundsätzlich können sich jene Personen auf ein DBA berufen, die zumindest in einem der Vertragsstaaten auf Grund dessen nationalen Rechts ansässig sind, dh dort auf Grund einer Wohnung, eines gewöhnlichen Aufenthalts etc unbeschränkt steuerpflichtig sind (Art 4 Abs 1 OECD-MA).

Erfüllt eine Person in beiden Staaten die Voraussetzungen für die unbeschränkte Steuerpflicht (**doppelte Ansässigkeit**, zB auf Grund mehrerer Wohnsitze), so gilt nach Abkommensrecht für Zwecke der Anwendung des Abkommens jener Staat als Ansässigkeitsstaat, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen; nach hA gehen die persönlichen Beziehungen [zB Familie] den wirtschaftlichen Interessen [zB Berufsausübung] vor).

Kann anhand der genannten Kriterien nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person ansässig ist, wird zur Feststellung der Ansässigkeit in weiterer Folge auf den gewöhnlichen Aufenthalt und schließlich auf die Staatsbürgerschaft abgestellt. Kann auch anhand dieser Kriterien der Ansässigkeitsstaat nicht festgestellt werden, bemühen sich die zuständigen Behörden im Rahmen eines Verständigungsverfahrens eine Lösung zu finden (vgl Art 4 Abs 2 OECD-MA). Die Ansässigkeit von Körperschaften wird im Fall der Doppelansässigkeit nach nationalem Recht nach dem Kriterium des Ortes ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung bestimmt (Art 4 Abs 3 OECD-MA).

4.4. Treaty Shopping

Als „treaty shopping“ (Missbrauch von DBA, Erschleichung von Abkommensbegünstigungen) bezeichnet man Gestaltungen, mit deren Hilfe versucht wird, eine Abkommensberechtigung oder Abkommensbegünstigung zu erlangen, die für den betreffenden Fall eigentlich nicht vorgesehen ist. Ob in solchen Fällen bereits auf Grund innerstaatlicher Missbrauchsvorschriften die Anwendung des Abkommens versagt werden kann, ist strittig. Die modernen Abkommen versuchen zunehmend, diese Gestaltungen entweder fallbezogen oder durch eine allgemeine Missbrauchsklausel aus dem Anwendungsbereich der DBA auszuschließen.

4.5. Zuteilungsregeln (Art 6–21 OECD-MA)

Der Hauptinhalt der DBA besteht in Zuteilungsregeln, welche die Besteuerungsrechte zwischen dem Wohnsitzstaat einerseits und dem Quellenstaat andererseits aufteilen. Die DBA auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen unterscheiden dabei zwischen verschiedenen Einkünften. Dabei ist zu beachten, dass die Einkunftskategorien der DBA nicht mit den Einkunftsarten nach österreichischem Recht übereinstimmen. Innerhalb der Zuteilungsregeln ist zu unterscheiden zwischen solchen, die ein Besteuerungsrecht ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zuweisen („darf nur besteuert werden"; zB Art 8 Abs 1 und 2 OECD-MA, Art 12 Abs 1 OECD-MA) und solchen, die beiden Staaten ein (teils der Höhe nach beschränktes) Besteuerungsrecht zuweisen. In letzteren Fällen kann eine Doppelbesteuerung erst durch Anwendung des Methodenartikels (Art 23 OECD-MA) vermieden werden.

• Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Art 6 OECD-MA)

Jener Staat, in dem das unbewegliche Vermögen belegen ist, kann die Einkünfte daraus besteuern (Belegenheitsprinzip). Da die Zuteilungsregel eine Besteuerung durch den Ansässigkeitsstaat nicht ausschließt, wird eine Doppelbesteuerung durch Anwendung des Methodenartikels vermieden. Die Zuteilungsregel bezieht sich nicht nur auf direkte Nutzungseinkünfte (etwa Land- und Forstwirtschaft), sondern auch auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie auf Gewinne, die bei Veräußerung von unbeweglichem Vermögen erzielt werden.

• Unternehmensgewinne (Art 7 OECD-MA)

Die Zuteilung der Besteuerungsrechte erfolgt nach der sog Betriebsstättenregel. Grundsätzlich darf nur der Ansässigkeitsstaat des Unternehmers Unternehmensgewinne besteuern, und zwar auch solche, die auf Auslandstätigkeiten zurückzuführen sind. Werden allerdings die Unternehmensgewinne im anderen Staat durch eine Betriebsstätte erzielt, so dürfen die Gewinne des Unternehmens, soweit sie der Betriebsstätte zugerechnet werden können, im anderen Staat besteuert werden. Da hinsichtlich der Betriebsstättengewinne nun zwei Staaten das Besteuerungsrecht haben, kann eine Doppelbesteuerung nur durch Anwendung der Methodenartikel vermieden werden. Die Betriebsstättenregel kommt auch bei Einkünften aus einer Personengesellschaft zur Anwendung.

Beispiel:

Ein in Österreich wohnhafter Steuerpflichtiger ist Kommanditist einer KG mit Sitz und Betriebsstätte in München. Sein Gewinnanteil wird nach der Betriebsstättenregel in Deutschland besteuert.

Zur Lösung der Frage, welcher Teil des Unternehmensgewinnes einer Betriebsstätte zuzurechnen ist, wird fingiert, dass die Betriebsstätte als selbständiges Unternehmen anzusehen ist. Es wird ihr der Gewinn zugerechnet, den sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte (Prinzip des **dealing at arm's length**; Fremdvergleichsgrundsatz).

Zu einer Gewinnabgrenzung hat es auch bei verbundenen Unternehmen, die in verschiedenen Staaten tätig sind, zu kommen. Insb ist im Fall der Leistungsbeziehungen zwischen Konzernunternehmen etc der Fremdvergleichsgrundsatz zu beachten. Die einschlägigen Empfehlungen der OECD betreffend Verrechnungspreise wurden bisher in Österreich als Auslegungsbehelf herangezogen (vgl AÖF 1986/79). Die Rechtsansichten des BMF betreffend Verrechnungspreise können den umfangreichen **Verrechnungspreisrichtlinien 2010** (VPR 2010) entnommen werden. Multinationale Unternehmensgruppen haben nach dem **Verrechnungspreisdokumentationsgesetz** (VPDG), mit dem EU-Recht umgesetzt wurde, länderbezogene Berichte zu erstellen (country by country reporting). Hauptinhalt dieser Berichte ist eine Verrechnungspreisdokumentation.

• Dividenden und Zinsen (Art 10 und 11 OECD-MA)

Das Besteuerungsrecht an Dividenden und vergleichbaren Einkünften aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften sowie an Zinsen teilen sich idR der Quellenstaat und der Wohnsitzstaat des Empfängers (Dividendenregel). Die DBA sehen für den Quellenstaat ein der Höhe nach begrenztes Besteuerungsrecht vor. Nach dem OECD-MA dürfen Schachteldividenden (25%-ige Konzernbeteiligung) im Quellenstaat mit 5%, andere Dividenden mit 15% und Zinsen generell mit 10% besteuert werden. Der Ansässigkeitsstaat hat die im Quellenstaat entrichtete Steuer anzurechnen (Art 23 A Abs 2 OECD-MA).

Beispiel:

Ein in Österreich wohnhafter Steuerpflichtiger ist Gesellschafter einer GmbH mit Sitz und Betriebsstätte in München. Sein Gewinnanteil (Dividende) wird nach der Dividendenregel in Österreich besteuert. Deutschland darf jedoch eine Quellensteuer iHv maximal 15% erheben; diese Steuer wird von Österreich angerechnet.

• Lizenzgebühren (Art 12 OECD-MA)

Lizenzgebühren dürfen nach dem OECD-MA nur im Ansässigkeitsstaat des Nutzungsberechtigten besteuert werden. Ältere Abkommen sehen oftmals ein der Höhe nach beschränktes Besteuerungsrecht des Quellenstaates vor.

• Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen (Art 13 OECD-MA)

Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen dürfen im Belegenheitsstaat, Gewinne aus der Veräußerung von beweglichem Betriebsvermögen, das einer Betriebstätte eines Vertragsstaates zugerechnet werden kann, in dem Betriebsstättenstaat besteuert werden. Anderes Vermögen darf nur vom Ansässigkeitsstaat besteuert werden (dies gilt insb auch für Beteiligungen an Körperschaften, mit Ausnahme von Anteilen an Immobiliengesellschaften).

• Unselbständige Arbeit (Art 15 OECD-MA)

Das Besteuerungsrecht steht grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat zu, jedoch kann auch jener (andere) Staat besteuern, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird. Eine Doppelbesteuerung wird durch Anwendung der Methodenartikel vermieden. Ausnahmen vom Tätigkeitsstaatsprinzip gelten für vorübergehende Entsendungen (nicht mehr als ein halbes Jahr) und für Grenzgänger.

• Andere Einkünfte (Art 21 OECD-MA)

Das Besteuerungsrecht an den in den vorstehenden Artikeln nicht behandelten Einkünften steht ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zu. Der Anwendungsbereich des Art 21 OECD-MA ist weit, weil in vielen der vorstehenden Artikel eine Zuordnung der Besteuerungsrechte nur für jene Fälle getroffen wird, in denen der Steuerpflichtige in dem einen Vertragsstaat ansässig ist und die Einkünfte

aus dem anderen Vertragsstaat stammen. Unter Art 21 OECD-MA fallen somit etwa auch Dividenden und Zinsen, die aus einem Drittstaat bezogen werden.

Beispiel:

Herr H ist bei einer Bregenzer Firma angestellt. Im Jahr 01 wird er für zwei Monate zu Montagearbeiten nach Saudi-Arabien geschickt. Anschließend soll er für ein Jahr nach Italien zu einer Schwesterfirma geschickt werden. Seinen Familienwohnsitz in Bregenz (Ehegattin und zwei Kinder) wird er in dieser Zeit beibehalten. Mit Saudi-Arabien und Italien hat Österreich jeweils ein DBA abgeschlossen.

Herr H ist in Österreich auf Grund seines Wohnsitzes unbeschränkt steuerpflichtig. Er bezieht aus seiner Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Fall Saudi-Arabien: *In Saudi-Arabien ist Herr H, weil er dort weder einen Wohnsitz, noch den Ort seines gewöhnlichen Aufenthalts hat, mit seiner Tätigkeit beschränkt steuerpflichtig. Damit besteht grundsätzlich in zwei Staaten Steuerpflicht und folglich die Möglichkeit einer Doppelbesteuerung. Der Vermeidung einer Doppelbesteuerung dient das DBA Ö – Saudi-Arabien. Bei der Anwendung des DBA ist in folgender Weise vorzugehen:*

1. *Feststellung des Ansässigkeitsstaates (dies kann stets nur einer der beiden Staaten sein; Art 4 OECD-MA).*
2. *Unterwerfung der Einkünfte unter eine der Zuteilungsnormen (Art 6–22 OECD-MA).*
3. *Sollte nach Anwendung der Verteilungsnorm nicht einem der beiden Vertragsstaaten das ausschließliche Besteuerungsrecht zukommen („die Einkünfte dürfen nur im XY-Staat besteuert werden“), kommt in weiterer Folge der Methodenartikel (Art 23 OECD-MA; Befreiungsmethode oder Anrechnungsmethode) zur Anwendung.*

Nach Art 4 DBA Ö – Saudi-Arabien ist für Zwecke des DBA Österreich der Ansässigkeitsstaat. In Art 15 DBA Ö – Saudi-Arabien ist vorgesehen, dass Einkünfte aus unselbständiger Arbeit nur im Ansässigkeitsstaat besteuert wer-

den dürfen, außer die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat (dies wäre Saudi-Arabien) ausgeübt. In Abs 2 der Bestimmung ist als Gegenausnahme vorgesehen, dass nur der Ansässigkeitsstaat Vergütungen für unselbständige Arbeit besteuern darf, wenn der Arbeitnehmer sich im anderen Staat nicht länger als 183 Tage aufhält und die Vergütungen von einem Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist. Damit hat nach dem DBA Ö – Saudi-Arabien Österreich das alleinige Besteuerungsrecht. Nach § 3 Abs 1 Z 10 EStG sind allerdings unter bestimmten Voraussetzungen (Einsatzort ist mehr als 400 km Luftlinie von der österreichischen Grenze entfernt, Arbeiten unter erschwerenden Umständen) 60% der Einkünfte aus derartigen Montagetätigkeiten von der ESt befreit. Der steuerbefreite Einkommensbestandteil unterliegt folglich weder in Saudi-Arabien noch in Österreich einer Besteuerung.

Fall Italien: *Herr H ist in Österreich auf Grund seines Wohnsitzes und wahrscheinlich auch in Italien (auf Grund seines gewöhnlichen Aufenthaltes) unbeschränkt steuerpflichtig. Damit droht eine internationale Doppelbesteuerung. Art 4 DBA Ö – Italien löst die in diesem Fall gegebene Ansässigkeitsproblematik anhand der folgenden, in dieser Reihenfolge zur Anwendung kommenden Kriterien:*

1. *ständige Wohnstätte;*
2. *Mittelpunkt der Lebensinteressen (engere persönliche oder wirtschaftliche Beziehungen), wenn die Person in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte verfügt;*
3. *gewöhnlicher Aufenthalt, wenn sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht feststellen lässt oder die Person in beiden Staaten über keine ständige Wohnstätte verfügt;*
4. *Staatsangehörigkeit, wenn sich die Person in beiden oder in keinem der beiden Vertragsstaaten ständig aufhält;*
5. *Verständigungsverfahren zwischen den Vertragsstaaten, wenn die Person beide oder keine der Staatsbürgerschaften der Vertragsstaaten besitzt.*

H hat auf Grund der in Ö verbliebenen Familie und der Beschränkung des Aufenthalts in Italien auf ein Jahr seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich. Österreich ist folglich der Ansässigkeitsstaat iSd DBA. Art 15 DBA Ö – Italien weist das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat zu, außer die Arbeit wird in dem anderen Staat ausgeübt. Da die Regelung für entsendete Arbeitnehmer (183-Tage-Regel) nicht zur Anwendung kommt, haben nach Art 15 DBA Ö – Italien sowohl Österreich als Ansässigkeitsstaat, als auch Italien als Tätigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht an den Einkünften von Herrn H. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung kommt nun der Methodenartikel zur Anwendung. Art 23 Abs 3 DBA Ö – Italien sieht zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung vor, dass Österreich die in Italien auf diese Einkünfte erhobene Steuer auf die in Österreich vom Einkommen erhobene Steuer (unter Berücksichtigung des Anrechnungshöchstbetrages) anzurechnen hat.

Kontrollfragen:

E 1. Ein österr Bauunternehmer hat im Jahr 01 gewinnbringend Bauaufträge in Deutschland abgewickelt. Mit Deutschland besteht ein DBA, das dem üblichen Standard entspricht und die Befreiungsmethode zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung vorsieht.

In welchem Staat sind die Gewinne aus den deutschen Bauaufträgen zu versteuern und wie wird eine etwaige Doppelbesteuerung vermieden (Beachte Art 5 Abs 3 OECD-MA)? (→ Lösung)

E 2. Herr A, mit ausschließlichem Wohnsitz in Österreich, verfügt über folgende Einkunftsquellen:

a) 40%-Beteiligung an einer OG, die Betriebsstätten in Österreich und Deutschland hat,

b) Dividenden aus dt Aktien,

c) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Deutschland,

d) Zinsen aus einem Sparbuch bei einer deutschen Bank,

e) Einkünfte aus der Vermietung von Ferienwohnungen in Spanien.

In welchem Umfang sind die erwähnten Einkünfte nach Anwendung der DBA in Österreich steuerpflichtig? (→ Lösung)

E 3. Frau B, mit ausschließlichem Wohnsitz in Deutschland, verfügt über folgende Einkünfte:

a) Einkünfte aus kaufmännischer Beratung in Österreich,

b) 40%-Beteiligung an einer OG, die Betriebsstätten in Österreich und der Schweiz hat,

c) Dividenden aus österr Aktien,

In welchem Umfang unterliegt Frau B nach Anwendung des DBA Ö – Deutschland der beschränkten Steuerpflicht in Österreich? (→ Lösung)

F. Umsatzsteuer

Richtlinien des BMF: Umsatzsteuerrichtlinien 2000 (UStR).

Literatur: *Berger/Kindl/Wakounig*, Mehrwertsteuersystemrichtlinie Praxiskommentar (2009); *Weinzierl-Sonnleitner/Reinbacher/Wiesinger*, Das neue Mehrwertsteuerpaket, SWK Sonderheft (2009); *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON, 2. Aufl (2010) bzw online Version 2.07 (Stand 1.1.2016); *Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 4. Aufl (2011); *Doralt/Ruppe,* Grundriss des österreichischen Steuerrechts Band II, 7. Aufl (2014); *Mayer/Ungericht*, UStG Kurzkommentar, 4. Aufl (2014); *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG Kommentar, 2. Aufl (2015); *Berger/Wakounig*, Umsatzsteuer kompakt 2016/2017, 6. Aufl (2016); *Scheiner/Kolacny/Caganek* (Hrsg), Kommentar zur Mehrwertsteuer – UStG 1994, Loseblattsammlung, 50. Lfg (2016); *Melhardt*, Umsatzsteuer-Handbuch 2017 (2017).

I. Rechtsgrundlagen und Charakterisierung der Umsatzsteuer

Eine unterschiedliche Besteuerung des Waren- und Dienstleistungsverkehrs kann zu Wettbewerbsverzerrungen führen. Für das Funktionieren des Binnenmarktes und die Vermeidung solcher Wettbewerbsverzerrungen enthält Art 113 AEUV für die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern ein Harmonisierungsgebot.

Als Harmonisierungskonzept für die Umsatzsteuer wurde bereits Ende der 60er Jahre mit Umstellungsendtermin 1.1.1970 ein Mehrwertsteuersystem auf Basis einer All-Phasen-Steuer mit Vorsteuerabzug gewählt. Österreich hat dieses System – wenngleich damals kein Mitglied der Europäischen Gemeinschaft – im Rahmen des UStG 1972 (mit Geltung ab 1.1.1973) ebenfalls eingeführt. Rechtsgrundlage für die harmonisierte Umsatzsteuer ist die Richtlinie 2006/112/ EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl L 347 vom 11.12.2006, 1–118; sog Mehrwertsteuer-

Systemrichtlinie [idF **MwSt-Syst-RL**]). Diese Richtlinie löste die vielfach novellierte 6. MwSt-RL aus dem Jahr 1977 ab und unterlag seither selbst 13 Novellierungen.

Die MwSt-Syst-RL regelt alle wichtigen Fragen der Umsatzsteuer (zB Leistungsort, Steuerbefreiungen, Mindeststeuersatz etc) sehr detailliert, sodass dem nationalen Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der Umsatzsteuer nur ein geringer Spielraum verbleibt.

Rechtsgrundlage der Umsatzsteuer ist das UStG 1994, BGBl 1994/663, das mit Beitritt Österreichs zur EU am 1.1.1995 in Kraft getreten ist. Das UStG unterlag bis Oktober 2017 47 Novellierungen.

Aus finanzverfassungsrechtlicher Sicht handelt es sich bei der Umsatzsteuer um eine **gemeinschaftliche Bundesabgabe** (§ 9 Abs 1 FAG 2017). Der Steuerertrag wird zwischen Bund, Ländern und Gemeinden nach einem im FAG 2017 festgelegten Schlüssel aufgeteilt.

Das **Aufkommen** der Umsatzsteuer betrug im Jahr 2016: Mio € 27.326,1; (Mio € 26.013,2 [2015]; Mio € 25.471,5 [2014]; Mio € 24.866,7 [2013]). Bezogen auf das Gesamtsteueraufkommen sind dies 33,5% (2016); (31,56% [2015]; (32,4% [2014] sowie 32,6% [2013]). Die Umsatzsteuer ist nach der Einkommensteuer die zweitaufkommensstärkste Abgabe.

Wirtschaftlich handelt es sich bei der Umsatzsteuer um eine allgemeine Steuer auf den Konsum von Gütern und Dienstleistungen durch Letztverbraucher im Inland (**allgemeine Konsumsteuer**). Aus Leistungsfähigkeitsaspekten heraus wird die Umsatzsteuer auch als eine **Steuer auf die Einkommensverwendung** gesehen. Das Einkommen, das als besonders geeigneter Indikator der Leistungsfähigkeit gilt, wird bei dessen Entstehung und bei dessen Verwendung besteuert (Einkommensteuer + Umsatzsteuer). Dem Gedanken einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entsprechen auch die reduzierten Umsatzsteuersätze, die für Güter des täglichen Bedarfs sowie Leistungen im Sozial- und Kulturbereich zur Anwendung kommen (Lebensmittel, Wohnraummiete).

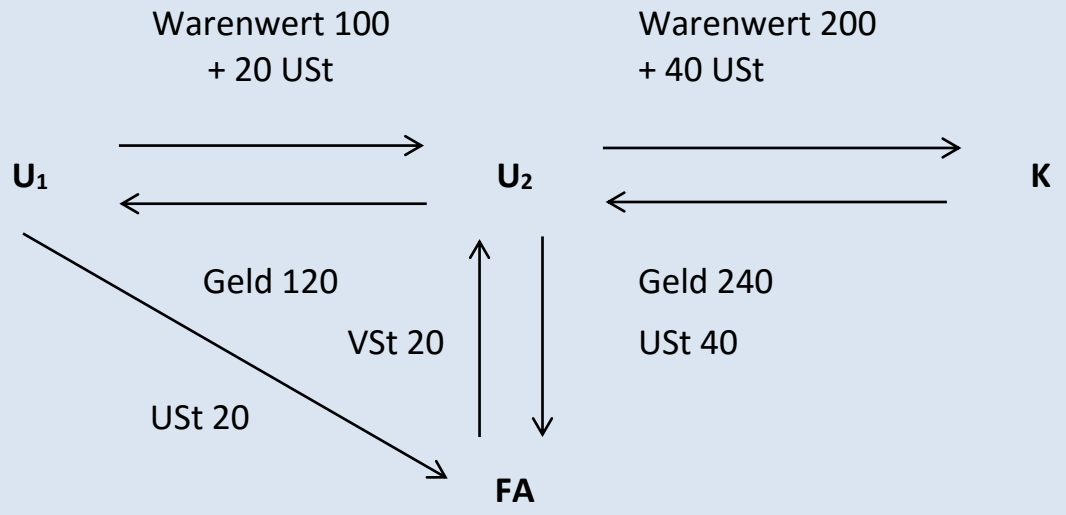
Rechtstechnisch ist die Umsatzsteuer eine Steuer auf **alle entgeltlichen Leistungen (= Umsätze) von Unternehmern.** Der Unternehmer hat von seinen Leis-

tungsentgelten Umsatzsteuer iHv 20% (Normalsatz) abzuführen. Das wirtschaftliche Belastungsziel wird durch Überwälzung der Umsatzsteuer auf den Konsumenten erreicht. Die Umsatzsteuer ist daher eine typische **indirekte Steuer**, dh Steuerschuldner ist nicht gleich Steuerträger.

Das Umsatzsteuersystem in der Europäischen Union, die **Mehrwertsteuer**, beruht auf dem Nettoprinzip. Dieses wird durch den **Vorsteuerabzug** erreicht: Der Unternehmer, der von anderen Unternehmern Leistungen für sein Unternehmen (somit nicht als Letztverbraucher) bezieht, kann grundsätzlich die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer von der eigenen Umsatzsteuerschuld abziehen bzw erhält die Vorsteuer vom Finanzamt erstattet.

Dies führt zur **Kostenneutralität der Umsatzsteuer innerhalb der Unternehmerkette.** Innerhalb der Unternehmerkette gibt es daher kein endgültiges Umsatzsteueraufkommen. Die Umsatzsteuer wird erst dann zur Belastung, wenn die Leistung die Ebene des Letztverbrauchers erreicht (weil dieser nicht mehr zum Vorsteuerabzug berechtigt ist). Da der Unternehmer gegen die von ihm geschuldete Umsatzsteuer die auf empfangenen Vorleistungen lastende Steuer gegenrechnen kann, ist schlussendlich nur seine Wertschöpfung belastet. Daher wird die Umsatzsteuer auch als „Mehrwertsteuer“ bezeichnet.

Beispiel:



U_2 (Händler) kauft von U_1 (Produzent) Ware im Wert von € 100,– netto zuzügl 20% USt (brutto € 120,–). U_2 verkauft diese Ware an den Konsumenten

K um € 200,– netto zuzügl 20% USt (brutto € 240,–).

U_1 erhält von U_2 € 120,– (Warenwert € 100,– zuzügl € 20,– USt) und hat diese € 20,– an das Finanzamt abzuführen. Seine Belastung ist daher 0.

U_2 hat für einen Warenwert von € 100,– (netto) € 120,– an U_1 zu entrichten. Er kann sich jedoch die ihm in Rechnung gestellte USt iHv € 20,– als Vorsteuer von seiner eigenen Umsatzsteuerschuld abziehen. Seine Belastung durch den Kauf ist daher 0.

Für den Verkauf der Ware erhält U_2 von K € 240,– (Warenwert € 200,– zuzügl € 40,– USt). U_2 hat diese € 40,– USt an das Finanzamt zu entrichten. Seine Belastung ist 0.

Träger der Umsatzsteuer ist alleinig der Konsument K, der U_2 den Warenwert zuzügl USt entrichten muss, selbst aber keinen Vorsteuerabzug machen kann.

Das Finanzamt hat insgesamt € 40,– erhalten, € 20,– von U_1 sowie € 20,– von U_2 (€ 40,– USt abzügl € 20,– Vorsteuer aus der Rechnung von U_1). Wenn die Überwälzung gelingt, sind weder U_1 noch U_2 mit Umsatzsteuer belastet, diese trägt alleinig K.

II. Überblick über die Steuertatbestände

Der Umsatzsteuer unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die

- ein Unternehmer
- im Inland
- gegen Entgelt
- im Rahmen seines Unternehmens ausführt (§ 1 Abs 1 Z 1 UStG).

Lieferungen sind Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (§ 3 Abs 1 UStG). Sonstige Leistungen sind Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen (§ 3a

Abs 1 UStG). Bei den genannten Leistungen handelt es sich um die Grundtatbestände der Umsatzsteuer.

Daneben kennt das UStG eine Reihe von **Nebentatbeständen**, die der Sicherstellung der Besteuerung jeglichen Letztverbrauchs bzw Konsums im Inland dienen. Es sind dies:

- die Entnahme eines Gegenstandes, die einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird (Entnahmeeigenverbrauch; § 3 Abs 2 UStG)
- die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, die der sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt wird (Verwendungseigenverbrauch; § 3a Abs 1a Z 1 UStG)
- die unentgeltliche Erbringung von anderen sonstigen Leistungen, die einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt wird (Eigenverbrauch durch sonstige Leistung; § 3a Abs 1a Z 2 UStG)
- die Eigenverbrauchsbesteuerung von ertragsteuerrechtlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen (§ 1 Abs 1 Z 2 UStG)
- die Einfuhr von Gegenständen (§ 1 Abs 1 Z 3 UStG)
- der innergemeinschaftliche Erwerb (Art 1 UStG) und die innergemeinschaftliche Lieferung (Art 3 UStG)
- Die Lieferung neuer Fahrzeuge durch Nichtunternehmer (Art 2 UStG).

III. Der Unternehmer (§ 2 Abs 1 UStG)

1. Allgemeine Kriterien der Unternehmereigenschaft

§ 1 Abs 1 Z 1 UStG:

„Der Umsatzsteuer unterliegen … Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt“ (§ 1 Abs 1 Z 1 UStG).

Die Umsatzsteuerpflicht knüpft an die Eigenschaft des Leistenden als Unternehmer an. Umsatzsteuer wird im Regelfall nur von Unternehmern geschuldet (Ausnahmen bestehen zB bei der Einfuhr von Gegenständen, bei nicht unternehmerisch tätigen Körperschaften öffentlichen Rechts und bei der Lieferung neuer Fahrzeuge). Nur Unternehmer haben ein Recht auf Vorsteuerabzug (§ 12 UStG). Der Letztverbraucher, der nach dem Konzept der indirekten Steuern die Steuerbelastung tragen soll, hat idR keine umsatzsteuerrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (Ausnahmen: Einfuhr von Gegenständen, Lieferung neuer Fahrzeuge).

§ 2 Abs 1 UStG:

„Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. … Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. …“ (§ 2 Abs 1 UStG).

• Selbständigkeit

Die Selbständigkeit ist von der Unselbständigkeit abzugrenzen. Die Trennlinie verläuft bei natürlichen Personen im Umsatzsteuerrecht nicht anders als im Einkommensteuerrecht. Personen, die aus einer Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen, sind im Rahmen dieser Tätigkeit keine Unternehmer iSd UStG.

Ebenfalls an der Selbständigkeit fehlt es, wenn eine juristische Person (Organ) dem Willen eines Unternehmers (Organträger) derart untergeordnet ist, dass sie keinen eigenen Willen mehr hat (dh nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein anderes Unternehmen eingegliedert ist). Ein Organ gilt gem § 2 Abs 2 UStG nicht als Unternehmer (sog **umsatzsteuerrechtliche Organschaft**). Als Organträger kommen nicht nur juristische Personen in Frage, sondern alle Unternehmer wie zB auch Einzelpersonen oder Personengesellschaften (OG, KG). Eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft über die Grenze ist nicht möglich.

Die Auswirkungen der Organschaft sind, dass das Organ die Stellung eines Betriebes im Unternehmen des Organträgers hat. Insgesamt ist daher nur ein

Unternehmer gegeben. Die Umsätze zwischen dem Organträger und den Organen (Organgesellschaften) sind umsatzsteuerrechtlich irrelevante Innenumsätze. Der Organträger hat die umsatzsteuerrechtlichen Verpflichtungen der Organgesellschaft zu erfüllen.

• Nachhaltigkeit

Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird einerseits durch das Kriterium der Nachhaltigkeit und andererseits durch das Kriterium der Einnahmenerzielungsabsicht charakterisiert. Das Erfordernis der Nachhaltigkeit grenzt die unternehmerische Tätigkeit von bloß gelegentlichen wirtschaftlichen Aktivitäten ab. Unter Nachhaltigkeit versteht man hierbei eine auf Dauer angelegte Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, wobei bei der Beurteilung auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen ist.

Nachhaltigkeit kann angenommen werden, wenn eine Tätigkeit mehrmals wiederholt wird oder wenn eine objektive Wiederholungsabsicht besteht. Nachhaltigkeit liegt ebenfalls vor, wenn durch einen einmaligen Vertragsabschluss ein Dauerzustand zwecks Einnahmenerzielung geschaffen wird (zB Vermietung, Lizenzvergabe). Auch eine einmalige Leistung, die über einen längeren Zeitraum erbracht wird, kann zur Nachhaltigkeit führen (zB Werklieferung einer Arbeitsgemeinschaft). Wiederholte Verkäufe aus dem Privatvermögen erfüllen das Kriterium der Nachhaltigkeit dann nicht, wenn sie nur gelegentlich erfolgen und es an einem inneren Zusammenhang fehlt. Keine Nachhaltigkeit ist daher gegeben, wenn zB aus Veranlagungsgründen angesammelte Sachwerte nach Maßgabe eines auftretenden Geldbedarfes verkauft werden (vgl UStR Rz 188 mit umfangreichen Judikaturverweisen).

Beispiele:

1. Eine mehrjährige Vortragstätigkeit eines Lektors wird nachhaltig erbracht, auch wenn die Vorträge nur einmal im Semester stattfinden.
2. Der Betrieb einer Skihütte ist nachhaltig, auch wenn der Betrieb nur in den Wintermonaten geöffnet ist.
3. Die wiederholte Veräußerung von Privatvermögen über eine Internet-

plattform stellt eine nachhaltige Tätigkeit dar.

• Einnahmenerzielungsabsicht

Eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit liegt bereits dann vor, wenn sie mit Einnahmenerzielungsabsicht unternommen wird. Eine Gewinnerzielungsabsicht ist nicht notwendig. Eine Ausnahme stellt die umsatzsteuerrechtliche Liebhaberei dar: Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lassen, gelten nicht als unternehmerische Tätigkeit (§ 2 Abs 5 UStG; LiebhabereiVO, BGBl 1993/33 idF BGBl II 1999/15). Umsätze aus solchen Tätigkeiten unterliegen daher einerseits nicht der Umsatzsteuer, andererseits können die mit einer derartigen Tätigkeit zusammenhängenden Vorsteuern nicht abgezogen werden.

Der Begriff der Liebhaberei grenzt im Umsatzsteuerrecht nicht wie im Ertragsteuerrecht Einkunftsquellen von anderen Betätigungen, sondern die unternehmerische Tätigkeit von der Konsumsphäre (dem Endverbrauch) ab (vgl VfGH 20.6.2001, B 2032/99, VfSlg 16.208). Daher können typisch erwerbswirtschaftliche Betätigungen gem § 1 Abs 1 LVO (zB defizitäre betriebliche Tätigkeiten) niemals als Liebhaberei iSd UStG angesehen werden (vgl § 6 LVO).

Umsatzsteuerrechtliche Liebhaberei kann nur bei Tätigkeiten iSd § 1 Abs 2 LVO vorliegen. Dabei handelt es sich um Tätigkeiten, die typischerweise einer besonderen, in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder auf diese zurückzuführen sind, wie zB die Bewirtschaftung von Luxuswirtschaftsgütern oder von Wirtschaftsgütern, die der Sport- und Freizeitausübung dienen.

Neben der Liebhaberei qualifiziert § 2 Abs 5 UStG die in Wahrnehmung ihrer Funktion ausgeübte Tätigkeit von Funktionären von öffentlich-rechtlichen Körperschaften (§ 29 Z 4 EStG) nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit.

Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit, die eine Person zum Unternehmer iSd UStG macht, deckt sich nicht mit den betrieblichen Einkünften des EStG, sondern geht darüber hinaus. Auch Personen, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen oder einen Liebhabereibetrieb iSv § 1 Abs 1 LVO führen, sind Unternehmer iSd UStG.

Beispiele:

1. Die X-Bergbau-GmbH ist eine 100%-Tochter der Y-Grundstücks-GmbH. Der Geschäftsführer beider Unternehmen ist ident.

   Die X-GmbH ist finanziell (zu 100%), wirtschaftlich (sie baut ihre Produkte auf den Grundstücken der Y-GmbH ab) und organisatorisch (Geschäftsleitung durch ein und dieselbe Person) der Y-GmbH derart untergeordnet, dass sie keinen eigenen Willen mehr hat. Aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht zählt sie daher zum Unternehmen der Y-GmbH. Für beide Gesellschaften ist eine gemeinsame Umsatzsteuererklärung abzugeben. Die Umsätze zwischen der X-GmbH und der Y-GmbH sind nicht steuerbare Innenumsätze.

2. A verkauft seine private Briefmarkensammlung sukzessive über eBay. Wird A dadurch zum Unternehmer?

   „Keine private Vermögensverwaltung, sondern eine in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallende Tätigkeit liegt vor, wenn der Betreffende aktive Schritte zum Vertrieb von Gegenständen unternimmt, indem er sich ähnlicher Mittel bedient wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleistender iSd Art 4 Abs 2 der 6. MwSt-RL, insbesondere in der Durchführung bewährter Vertriebsmaßnahmen“ (EuGH 15.9.2011, verb RS C-180/10 und C-181/10, Slaby und Kuc, Rn 39, 40).

   Der UFS (RV/0295-L/11 vom 12.7.2012) hat den Verkauf von ca 100 Einrichtungsgegenständen über eBay, wobei Umsätze von ca € 90.000,– erzielt wurden, als nachhaltige Tätigkeit angesehen.

   Durch den Abverkauf der Briefmarkensammlung kann A zum Unternehmer werden, wenn seine Tätigkeit nachhaltig erfolgt. Bei der Beurteilung ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen.

2. Beginn und Ende der unternehmerischen Tätigkeit

Zur Begründung der Unternehmereigenschaft ist es nicht erforderlich, dass bereits Umsätze getätigt werden. Die unternehmerische Tätigkeit beginnt bereits mit dem Zeitpunkt, mit dem der Unternehmer die ersten nach außen gerichteten Anstalten zur Einnahmenerzielung trifft. Mit dem Beginn der Vorbereitungshandlungen für die Einnahmenerzielung – etwa für eine künftig beabsichtigte selbständige Tätigkeit oder die Tätigkeit der Vorgesellschaft bei Gründung einer Kapitalgesellschaft – steht bereits der Vorsteuerabzug zu.

Mit der Einstellung des Betriebes **endet** die unternehmerische Tätigkeit nicht. Erst nach Abwicklung aller Rechtsbeziehungen, die mit dem Betrieb zusammenhängen, endet die Unternehmereigenschaft. Veräußerungen oder Entnahmen nach der Betriebseinstellung, nachträgliche Einnahmen oder Ausgaben, die sich auf die unternehmerische Tätigkeit beziehen etc sind umsatzsteuerrechtlich noch dem Unternehmer zuzurechnen.

Beispiel:

Eine natürliche Person möchte sich selbständig machen und nimmt bezüglich Fragen zur Gewerbeberechtigung, zur Rechtsformwahl und zu sonstigen steuerlichen Angelegenheiten Beratungsleistungen von einem Steuerberater in Anspruch.

Die Beratungsleistungen sind auf die zukünftige unternehmerische Tätigkeit gerichtet, daher steht für diese Vorbereitungshandlung bereits der Vorsteuerabzug zu.

3. Rechtsformneutralität der Unternehmereigenschaft

Die **Rechtsform** ist für die Unternehmereigenschaft unerheblich. Unternehmer können auch Personengesellschaften, Miteigentumsgemeinschaften oder juristische Personen sein. **Personengesellschaften** sind allerdings nur dann Unternehmer, wenn sie nach außen mit Leistungen in Erscheinung treten (Außengesellschaften; somit zB nicht stille Gesellschaften).

Da die Gesellschaft selbst Unternehmerin ist, werden umsatzsteuerrechtlich auch Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und ihrem Gesellschafter anerkannt. Der Gesellschafter kann durch seine Leistungen gegenüber der Gesellschaft (zB Vermietung, Verkäufe, Lizenzgewährung) selbst Unternehmer und damit Schuldner der Umsatzsteuer werden. Die Gesellschaft ist aus solchen Leistungen zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Die bloße Geschäftsführungstätigkeit, die mit einer Beteiligung am Erfolg abgegolten wird, begründet mangels Vorliegens eines Leistungsaustausches jedoch grundsätzlich keine Unternehmereigenschaft des Geschäftsführers (sog Leistungsvereinigung).

Beispiel:

A und B betreiben gemeinsam ein gewerbliches Unternehmen in der Rechtsform einer OG (XY-OG). A vermietet der XY-OG ein Grundstück, welches sich in seinem Privatvermögen befindet. Wer ist bei dem geschilderten Sachverhalt Unternehmer?

Die XY-OG tritt nach außen auf. Die XY-OG ist daher Unternehmerin, ihre Umsätze sind steuerbar. A wird mit der Vermietung des Grundstückes an die XY-OG ebenfalls zum Unternehmer. In der Einkommensteuer werden derartige Leistungsbeziehungen hingegen steuerlich nicht anerkannt. Das Mietentgelt würde bei A als Gewinnvorweg einen Teil der Einkünfte, die er aus der Personengesellschaft bezieht, darstellen (vgl etwa § 23 Z 2 EStG).

4. Die Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer **Betriebe gewerblicher Art** (BgA; § 2 KStG) und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig (§ 2 Abs 3 UStG). Darüber hinaus werden bestimmte hoheitliche Tätigkeiten in den Unternehmensbereich mit einbezogen. Dazu gehören Wasserwerke, Schlachthöfe, Müllbeseitigung, Kanalisation sowie die Vermietung und Verpachtung (sog **fiktive Betriebe gewerblicher**

Art). Für die steuerpflichtigen Bereiche der Körperschaften ist einerseits Umsatzsteuer zu entrichten, andererseits sind sie für diese Bereiche zum Vorsteuerabzug berechtigt (zB aus den Errichtungskosten der Kanalisation oder von vermieteten Gebäuden).

Anders als im Körperschaftsteuerrecht (vgl zur Körperschaftsteuerpflicht von BgA D.VII.5.) ist im Umsatzsteuerrecht nicht der einzelne BgA Steuersubjekt. Unternehmerin ist vielmehr die juristische Person des öffentlichen Rechts als solche mit allen ihren (fiktiven) BgA. Die Körperschaft öffentlichen Rechts hat für sämtliche (fiktive) BgA eine gemeinsame Umsatzsteuererklärung abzugeben (siehe nachfolgend Grundsatz der Unternehmenseinheit). Die Umsätze zwischen den einzelnen BgA einer Körperschaft öffentlichen Rechts sind umsatzsteuerrechtlich irrelevante Innenumsätze.

5. Grundsatz der Unternehmenseinheit

Das Unternehmen umfasst die gesamte unternehmerische Tätigkeit eines Unternehmers. Dies wird als Grundsatz der Unternehmenseinheit bezeichnet. Folge daraus ist, dass jeder Unternehmer nur ein Unternehmen, jedoch mehrere „Betriebe“ iSv unternehmerischen Betätigungen haben kann. Leistungen zwischen Betrieben desselben Unternehmers sind nicht steuerbare Innenumsätze.

Beispiel:

M betreibt in Klagenfurt ein Schmuckgeschäft. Aus der Vermietung einer Eigentumswohnung erzielt M Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Darüber hinaus besitzt er gemeinsam mit seiner Schwester ein Gasthaus in Wolfsberg, welches verpachtet ist. Des Weiteren ist M zu 10% an der Wohntraum-GmbH beteiligt.

Wer ist bei dem geschilderten Sachverhalt Unternehmer?

Unternehmer ist, wer eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen selbständig ausübt. Jeder Unternehmer kann auf Grund des Grundsatzes der Unternehmenseinheit nur ein Unternehmen haben, das aber aus

mehreren Betrieben bestehen kann.

M ist Unternehmer, sein Unternehmen besteht aus den Betrieben „Schmuckgeschäft“ und „Vermietung der Eigentumswohnung“. Beim verpachteten Gasthaus ist die Miteigentumsgemeinschaft selbst Unternehmerin. Diese hat dem Pächter im Zusammenhang mit dem Pachtzins die Umsatzsteuer zu verrechnen. Der Bezug von Gewinnausschüttungen als Ausfluss der Stellung einer Person als Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft erfüllt keinen umsatzsteuerbaren Tatbestand, es findet kein Leistungsaustausch statt.

Kontrollfragen:

F 1. Wer ist in den folgenden Fällen Unternehmer und welche Tätigkeiten sind seinem Unternehmen zuzurechnen?

a) Die Großmutter backt jedes Wochenende für ihre Enkel einen Kuchen.

b) A übernimmt auf Werkvertragsbasis Schreib- und Korrekturarbeiten. Die Arbeiten erledigt er in seinem Home Office, die Bezahlung erfolgt abhängig von der Seitenanzahl.

c) B ist als Friseurin angestellt. In ihrer Freizeit hält sie selbständig Kurse für Friseurlehrlinge ab.

d) X ist Manager, Y ist Koch und Z ist Künstler. Die drei veranstalten ein Event in Form einer Arbeitsgemeinschaft. Handelt es sich bei der Arbeitsgemeinschaft um eine Unternehmerin iSd UStG? (→ Lösung)

F 2. Beurteilen Sie die umsatzsteuerrechtlichen Folgen der folgenden Sachverhalte:

a) A bezieht als Aufsichtsratsmitglied der ABC-AG ein Aufsichtsratshonorar.

b) B erhält als Funktionär der Wirtschaftskammer Kärnten eine Funkti-

onsgebühr. (→ Lösung)

F 3. X besitzt ein Kleinflugzeug, welches er gelegentlich zu einem fremdüblichen Preis vermietet. Die Ausgaben übersteigen die Einnahmen jedoch bei weitem, mit Gewinnen ist in absehbarer Zeit nicht zu rechnen. (→ Lösung)

IV. Lieferungen und sonstige Leistungen (Grundtatbestand)

1. Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung

§ 1 Abs 1 Z 1 UStG:

„Der Umsatzsteuer unterliegen … Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt."

Grundtatbestand der Umsatzsteuer ist die entgeltliche Erbringung von Lieferungen und sonstigen Leistungen. Unter **Lieferung** ist die Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand zu verstehen (vgl § 3 Abs 1 UStG). Verfügungsmacht über einen Gegenstand wird jedenfalls durch die Erfüllung eines Kaufvertrages verschafft. Zivilrechtliches Eigentum ist jedoch nicht erforderlich, daher ist auch ein Verkauf unter Eigentumsvorbehalt umsatzsteuerrechtlich als Lieferung zu qualifizieren.

Sonstige Leistungen sind Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen (§ 3a Abs 1 UStG). Diese können in einem Tun, Dulden oder Unterlassen bestehen. Zu den sonstigen Leistungen zählen zB:

- Vermietung
- Personen- und Güterbeförderung
- Leistungen von freien Berufen
- sämtliche Dienstleistungen

- Lizenzeinräumung
- Vermittlungen
- Theater, Konzert.

Die Abgrenzung zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen ist vor allem für die Bestimmung des Leistungsortes von Bedeutung, was bei grenzüberschreitenden Schachverhalten von Relevanz ist. Aber auch andere Regelungen knüpfen an der Unterscheidung an (zB Fragen der Steuerschuldnerschaft). Die Abgrenzung zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen ist dort problematisch, wo sich eine Leistung aus Elementen der Lieferung und der sonstigen Leistung zusammensetzt, wie dies bei Werklieferungen und Werkleistungen der Fall ist.

Übernimmt ein Unternehmer die Bearbeitung oder die Verarbeitung eines vom Auftraggeber beigestellten Gegenstandes und verwendet er hiebei Stoffe, die er selbst beschafft, so ist die Leistung als Lieferung anzusehen, wenn es sich bei den Stoffen nicht nur um Zutaten oder sonstige Nebensachen handelt (Werklieferung; § 3 Abs 4 UStG). Eine Werklieferung liegt bereits vor, wenn der Unternehmer einen von mehreren Hauptstoffen selbst beschafft und die übrigen Hauptstoffe vom Auftraggeber beigestellt werden.

Beispiele für Werklieferungen:

Anfertigung eines Maßanzuges, wobei der Stoff vom Schneider beigestellt wird; Errichtung eines Gebäudes durch einen Bauunternehmer auf dem Grundstück des Auftraggebers; Anfertigung eines Ringes durch einen Goldschmied aus ihm vom Auftraggeber übergebenen Feingold, wobei der Goldschmied einen Edelstein aus eigenen Vorräten beistellt.

Von einer **Werkleistung**, die eine sonstige Leistung darstellt, ist auszugehen, wenn der Unternehmer nur Zutaten oder sonstige Nebensachen beistellt, zu denken ist beispielsweise an Zwirn und Garn bei einem Schneider (vgl § 3a Abs 3 UStG).

Beispiele für Werkleistungen:

Anfertigen eines Maßanzuges, wobei der Stoff vom Auftraggeber beigestellt wird; Kfz-Reparatur, wenn weniger als 50% des Gesamtentgelts auf Bestandteile entfällt (UStR Rz 1067); Restaurationsumsätze.

2. Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung

Im Umsatzsteuerrecht gilt der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung. Eine Leistung darf für umsatzsteuerliche Zwecke nicht in ihre einzelnen Bestandteile zerlegt werden. Unselbständige Nebenleistungen teilen hinsichtlich Ort der Leistung, Steuerpflicht, Steuersatz usw das umsatzsteuerrechtliche Schicksal der Hauptleistung. Die Nebenleistung dient dabei dem Zweck, die Hauptleistung zu ergänzen, erleichtern, ermöglichen oder abzurunden. Sie hat gegenüber der Hauptleistung eine dienende Funktion.

Beispiele für unselbständige Nebenleistungen:

Beförderungsleistungen, die im Vergleich zu einer anderen am Leistungsaustausch teilnehmenden Leistung von untergeordneter Bedeutung ist, wie zB Lieferung von Waren frei Haus; Beförderung einer Person in einem Taxi samt Gepäck ist eine Personenbeförderung.

Selbständige Leistungen dürfen hingegen nicht mit anderen selbständigen Leistungen zusammengefasst werden. Keine einheitliche Leistung liegt zB vor bei:

– Kreditgewährung: Die Einräumung eines Zahlungszieles im Zusammenhangmit einer erbrachten Lieferung oder sonstigen Leistung (Leistungskredit) ist als selbständiges Kreditgeschäft anzusehen (EuGH 27.10.1993, Rs C-281/91, *Muys´ en de Winter´s Bouw*; UStR Rz 754; siehe aber § 6 Abs 2 UStG: Option auf Steuerpflicht bei Kreditgeschäften in Zusammenhang mit Lieferungen oder sonstigen Leistungen).

- Menüs in Restaurants: Der pauschale Menüpreis ist auf die dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Speiseumsätze und die dem Normalsteuersatz unterliegenden Getränkeumsätze aufzuteilen.
- Autobahnvignetten als Zugabe zu Zeitungsabonnements: Der Vignetteneinkaufspreis unterliegt dem Normalsteuersatz.

Beispiele:

1. Die Brennstoff-GmbH beliefert Privatkunden mit Brennholz und verrechnet die Ware pro Festmeter zuzügl Transportkosten pro gefahrenen Kilometer.

   Einzeln betrachtet erbringt die Brennstoff-GmbH zwei Leistungen: Einerseits eine Lieferung (Verschaffung der Verfügungsmacht über das Brennholz) und andererseits eine sonstige Leistung (Transportleistung). Der Transport ist jedoch eine unselbständige Nebenleistung zur Lieferung. Es liegt daher insgesamt eine Lieferung vor. Die Bemessungsgrundlage der Lieferung umfasst den Warenwert zuzügl der Transportkosten, es kommt der für Brennholz geltende Steuersatz von 10% zur Anwendung.

2. Ein Autohändler verkauft einen PKW und gewährt dem Käufer ein Zahlungsziel von 36 Monatsraten zu 5% Zinsen pa.

   Die Einräumung eines Zahlungszieles im Zusammenhang mit einer erbrachten Lieferung oder sonstigen Leistung ist als selbständiges Kreditgeschäft anzusehen. Da selbständige Leistungen nicht mit anderen selbständigen Leistungen zusammengefasst werden dürfen, handelt es sich hier einerseits um eine Lieferung (Verschaffung der Verfügungsmacht über den PKW) und andererseits um eine sonstige Leistung (Kreditgewährung, Steuerbefreiung gem § 6 Abs 1 Z 8 lit a UStG), die steuerlich getrennt voneinander betrachtet werden müssen.

3. Leistungsort

3.1. Vorbemerkung

§ 1 Abs 1 Z 1 UStG

„Der Umsatzsteuer unterliegen … Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt."

Besteuerungsgegenstand der Umsatzsteuer aus wirtschaftlicher Sicht ist der private Konsum von Waren und sonstigen Leistungen im Inland. Die Umsatzsteuer ist nach dem Territorialitätsprinzip ausgestaltet. Durch die einheitliche Bestimmung des Leistungsortes innerhalb der EU auf Basis der MwSt-Syst-RL wird eine mögliche Doppelbesteuerung oder doppelte Nichtbesteuerung des Konsums effektiv vermieden.

Leistungen, die in Österreich ausgeführt werden, gelten als in Österreich **steuerbar.** Maßgeblich ist, dass sich der Ort der Leistung in Österreich befindet. Dieser bestimmt sich nach Maßgabe der §§ 3 Abs 7–14 (für Lieferungen) und § 3a Abs 4 – 16 UStG (für sonstige Leistungen). Bei Sachverhalten mit Binnenmarktbezug ergänzen Art 3 und 3a UStG die Leistungsortbestimmungen der §§ 3 und 3a UStG.

Dass eine Leistung in Österreich steuerbar ist, bedeutet nicht, dass sie – wegen eines vermeintlichen Verbrauchsortes in Österreich – auch in Österreich steuerpflichtig wäre. Beim grenzüberschreitenden Warenverkehr gilt grundsätzlich jener Ort, an dem sich eine Ware am Ende einer Beförderung befindet, als Verbrauchsort (sog **Bestimmungsortprinzip**). Dennoch gilt als Leistungsort der Abgangsort der Ware. Dies aber zu dem Zwecke, die Lieferung am Abgangsort einer umfassenden **Steuerbefreiung** zu unterwerfen. Die Besteuerung im Bestimmungsland erfolgt alsdann durch eigene Tatbestände, die den Grenzübertritt in Form der Einfuhr oder des Gelangens in das Gebiet eines andere Mitgliedstaates als Tatbestandsmerkmale in sich tragen (zum grenzüberschreitenden Warenverkehr siehe ausführlich XII.).

Bei den sonstigen Leistungen hingegen gilt der Leistungsort auch als Verbrauchsort, womit jenem Staat, in dem sich der Leistungsort befindet, auch das Steueraufkommen aus der Umsatzsteuer zukommt. In die Regelungen zur Leistungsortbestimmung flossen folglich Überlegungen zum Verbrauchsort ein (zB ist der Leistungsort von sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück dort, wo das Grundstück gelegen ist), aber auch die Ziele einer einfachen und effektiven Besteuerung fanden Berücksichtigung. So gelten sonstige Leistungen an Nichtunternehmer grundsätzlich als am Sitz des leistenden Unternehmers erbracht, auch wenn der Verbrauch der Leistung oftmals am Wohnsitz des Leistungsempfängers stattfinden wird. Dem leistenden Unternehmer wird dadurch die Registrierung und Steuerabfuhr im anderen Staat erspart. Trotzdem wird am System einer indirekten Steuer, die sich effektiv vollziehen lässt, festgehalten und nicht dem Konsumenten die Stellung als Steuerpflichtiger aufgebürdet.

Hinweis:

Für die Frage der Steuerbarkeit in Österreich ist es grundsätzlich gleichgültig, ob es sich beim Leistenden um einen inländischen oder einen ausländischen Unternehmer handelt.

3.2. Ort der Lieferung (§ 3 Abs 7 – 9 UStG)

- **Verschaffung der Verfügungsmacht**

Lieferungen werden grundsätzlich dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet (§ 3 Abs 7 UStG).

Beispiel:

Ein österreichischer Immobilienhändler verkauft einem Italiener ein Grundstück am Wörthersee (Kärnten). Die Vertragsunterzeichnung findet in Udine (Italien) statt.

Bei einer Grundstücksveräußerung handelt es sich um eine Lieferung. Der Ort

der Lieferung ist gem § 3 Abs 7 UStG dort, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. Da sich das Grundstück in Österreich befindet, ist der Lieferort in Österreich und der Vorgang somit in Österreich steuerbar.

- **Beförderungs- und Versendungslieferung**

Wird der Gegenstand der Lieferung befördert oder versendet (gleichgültig ob durch den Lieferanten oder durch den Abnehmer), dann gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung beginnt (§ 3 Abs 8 UStG).

Beispiel:

Ein slowenischer Warenhändler liefert Ware, die sich in seinem Lager in Klagenfurt befindet, nach Deutschland.

Für die Beurteilung nach § 3 Abs 8 UStG ist nur die Warenbewegung von Bedeutung. Da sich die Ware zum Beginn der Beförderung in Österreich befindet, gilt die Lieferung als in Österreich ausgeführt. Steuerpflichtig ist die Lieferung jedoch nur, wenn keine Steuerbefreiung zur Anwendung kommt (hier zB steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung gem Art 6 UStG, sofern die Lieferung an einen Unternehmer erfolgt).

- **Beförderungs- und Versendungslieferung aus dem Drittland**

Gelangt der Gegenstand der Lieferung bei einer Beförderung oder Versendung an den Abnehmer aus dem Drittland in das Gebiet eines Mitgliedstaates, so ist die Lieferung als im Einfuhrland ausgeführt zu behandeln, wenn der Lieferant oder sein Beauftragter Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist (§ 3 Abs 9 UStG).

Beispiel:

Ein in China ansässiger Elektronikteilehersteller beliefert einen in Österreich ansässigen Unternehmer zu den Konditionen DDP Wien (Delivered Duty Paid; geliefert Zoll bezahlt).

Bei Verwendung der Lieferklausel DDP umfassen die Pflichten des Verkäufers auch die Verzollung und Einfuhrversteuerung. Der Lieferant ist nach den Rechtsvorschriften über Zölle, die für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer (EUSt) sinngemäß anzuwenden sind, Schuldner der EUSt (siehe dazu später V.2.). Gem § 3 Abs 9 UStG ist daher die Lieferung des Elektronikteileherstellers an den österreichischen Unternehmer als im Einfuhrland ausgeführt zu behandeln, dh der Ort der Lieferung befindet sich in Österreich. Der österreichische Unternehmer hat jedoch gem § 27 Abs 4 UStG die USt einzubehalten und im Namen und für Rechnung des ausländischen Lieferanten abzuführen; er haftet für die Nichtabfuhr (siehe dazu später XIII.3.).

- **Sonstige Lieferortbestimmungen**

In § 3 Abs 10 und 11 UStG ist der Lieferort von Gegenständen an Bord eines Schiffes, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn während einer Beförderung innerhalb der Gemeinschaft geregelt. Der Abgangsort des jeweiligen Personenbeförderungsmittels gilt als Ort der Lieferung. Die leitungsgebundene Versorgung mit Energie (Gas, Elektrizität, Wärme, Kälte) gilt als Lieferung. Bestimmungen zum Leistungsort enthalten die Abs 13 und 14 leg cit.

3.3. Ort der sonstigen Leistung – Überblick

Für die Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung ist grundsätzlich zwischen Umsätzen an Unternehmer (sog **B2B-Leistungen**; business to business) und Umsätzen an Nichtunternehmer (sog **B2C-Leistungen**; business to consumer) zu unterscheiden. In diesem Zusammenhang sieht § 3a Abs 5 Z 1 und 2 UStG einen eigenen Unternehmerbegriff vor. Als **Unternehmer** gelten danach:

– alle Unternehmer gem § 2 UStG, wobei ein Unternehmer, der auch nicht steuerbare Umsätze bewirkt, in Bezug auf alle an ihn erbrachten sonstigen Leistungen als Unternehmer gilt (zB gemischte Holding-Gesellschaften, die sonstige Leistungen für ihre nicht steuerbaren Bereiche beziehen);

– nicht unternehmerisch tätige juristische Personen, die über eine UID- Nummer verfügen (zB ein gemeinnütziger Verein, der die Erwerbsschwelle überschritten hat).

Alle anderen Personen sind Nichtunternehmer (§ 3a Abs 5 Z 3 UStG).

- **B2B-Leistungen**

Ist der Leistungsempfänger ein Unternehmer, so gilt als Grundregel das sog **Empfängerortsprinzip**. Die Leistung wird am Sitz des Leistungsempfängers erbracht (§ 3a Abs 6 UStG), außer in § 3a Abs 8 – 15 UStG ist etwas Abweichendes vorgesehen. Abweichende Regelungen bestehen hinsichtlich:

– Abs 9: Grundstücksleistungen

– Abs 10: Personenbeförderungsleistungen

– Abs 11: Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen

– Abs 11a: Sonstige Leistungen betreffend die Eintrittsberechtigung sowie die damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen

– Abs 12: Kurzfristige Vermietung von Beförderungsmitteln

– Abs 15: Sonstige Leistungen aus dem Drittlandsgebiet

– Abs 16: Verordnungen des BMF zur Verlagerung des Leistungsortes bei bestimmten sonstigen Leistungen

Besonderheiten bestehen bezügl Steuerschuldnerschaft und Haftung siehe §§ 19 und 27 UStG (vgl IX.2. und XIII.3.).

- **B2C-Leistungen**

Ist der Leistungsempfänger ein Konsument, so gilt als Grundregel, dass die Leistung **am Sitz des leistenden Unternehmers** erbracht wird (§ 3a Abs 7 UStG), außer in § 3a Abs 8–15 UStG ist etwas Abweichendes vorgesehen. **Abweichende Regelungen** bestehen hinsichtlich:

– Abs 8: Vermittlungsleistungen

– Abs 9: Grundstücksleistungen

- Abs 10: Personen- und Güterbeförderungsleistungen
- Abs 11 lit a: Kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen
- Abs 11 lit b: Umschlag, Lagerung oder ähnliche Leistungen
- Abs 11 lit c: Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen
- Abs 11 lit d: Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen
- Abs 12: Vermietung von Beförderungsmitteln
- Abs 13: Elektronisch erbrachte sonstige Leistungen sowie Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen
- Abs 14: Katalogleistungen (mit Drittlandsbezug)
- Katalogleistungen von Drittlandsunternehmern an juristische Personen des öffentlichen Rechts, die Nichtunternehmer iSd § 3a Abs 5 Z 3 UStG sind.

§ 3a Abs 16 UStG enthält eine Ermächtigung an den BMF, zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen, Nichtbesteuerungen oder Wettbewerbsverzerrungen im Verhältnis zu Drittländern durch Verordnung den Leistungsort bestimmter sonstiger Leistungen (zB elektronisch erbrachte sonstige Leistungen oder Katalogleistungen) an den Ort zu verlagern, wo die sonstige Leistung genutzt oder ausgewertet wird.

3.4. Ort der sonstigen Leistung – Ausnahmen von den Grundregeln

- **Besorgungsleistungen (§ 3a Abs 4 UStG)**

Auf Besorgungsleistungen sind – unabhängig davon, wer der Empfänger der Leistung ist –, die für die besorgte Leistung geltenden Bestimmungen entsprechend anzuwenden.

- **Vermittlungsleistungen (§ 3a Abs 8 UStG)**

Vermittlungsleistungen an Nichtunternehmer gelten als an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird (§ 3a Abs 8 UStG). Bei Vermitt-

lungsleistungen zwischen **Unternehmern** kommt nach der Grundregel das Empfängerortprinzip zur Anwendung (§ 3a Abs 6 UStG).

Beachte!

Für Kommissionsgeschäfte (Vermittlung einer Lieferung) ist in § 3 Abs 3 UStG eine Sonderregelung in Hinblick auf den Leistungszeitpunkt enthalten, dh bei einer Verkaufskommission gilt die Lieferung des Kommittenten erst mit der Lieferung durch den Kommissionär als ausgeführt.

- **Grundstücksleistungen (§ 3a Abs 9 UStG)**

Sonstige Leistungen in Zusammenhang mit Grundstücken werden – unabhängig davon, wer der Leistungsempfänger ist – dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist.

Das Gesetz erwähnt exemplarisch als Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken:

– die Leistungen der Grundstücksmakler und Grundstückssachverständigen

– die Beherbergung in der Hotelbranche oder in Branchen mit ähnlicher Funktion (zB in Ferienlagern oder auf Campingplätzen)

– die Einräumung von Rechten zur Nutzung von Grundstücken

– die Leistungen zur Vorbereitung oder zur Koordinierung von Bauleistungen (zB die Leistungen von Architekten und Bauaufsichtsbüros, wenn sich die sonstige Leistung auf ein konkretes Grundstück bezieht).

Eine detaillierte Aufstellung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken ist Art 31a EU-DurchführungsVO (EU) 282/2011 idgF zu entnehmen.

- **Personenbeförderungsleistungen (§ 3a Abs 10 UStG)**

Personenbeförderungsleistungen werden – unabhängig davon, wer der Leistungsempfänger ist – dort ausgeführt, wo die Beförderung bewirkt wird. Er-

streckt sich eine Beförderungsleistung sowohl auf das Inland als auch auf das Ausland, so fällt der inländische Teil der Leistung unter dieses Bundesgesetz.

Die grenzüberschreitende Personenbeförderung im Schiffs- oder Luftfahrtsverkehr ist jedoch nach § 6 Abs 1 Z 3 UStG von der Umsatzsteuer befreit (siehe dazu später VI.2.).

- **Güterbeförderungsleistungen (§ 3a Abs 10 UStG)**

Güterbeförderungsleistungen an **Nichtunternehmer** werden grundsätzlich dort ausgeführt, wo die Beförderung bewirkt wird (§ 3a Abs 10 UStG). Bei einer grenzüberschreitenden Beförderung ist daher eine Aufteilung auf die Staaten, in denen die Beförderung bewirkt wurde, vorzunehmen. Nur der inländische Beförderungsanteil ist in Österreich steuerbar. Steht die Beförderungsleistung iZm einer Einfuhr oder einer Ausfuhrlieferung, so ist sie idR steuerbefreit (§ 6 Abs 1 Z 3 UStG).

- Innergemeinschaftliche Güterbeförderungsleistungen werden in jenem Mitgliedstaat ausgeführt, in dem die Beförderung des Gegenstandes beginnt (Art 3a Abs 1 UStG).

- Nebenleistungen zur Beförderung (Umschlag, Lagerung oder ähnliche Leistungen, die mit Beförderungsleistungen üblicherweise verbunden sind) werden – sofern der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer ist – am Tätigkeitsort ausgeführt (§ 3a Abs 11 lit b UStG).

  Güterbeförderungsleistungen an **Unternehmer** werden nach der Grundregel an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs 6 UStG). Diese Regelung kommt unabhängig davon zur Anwendung, ob es sich um eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung handelt oder ob die Güterbeförderung über die Drittlandsgrenze führt.

- Nebenleistungen zur Beförderung werden ebenfalls nach der Grundregel am Empfängerort versteuert (§ 3a Abs 6 UStG).

- **Kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen (§ 3a Abs 11 lit a UStG)**

Werden diese Leistungen an **Nichtunternehmer** erbracht, so gelten sie dort als ausgeführt, wo der leistende Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird (Tätigkeitsort; § 3a Abs 11 lit a UStG). Werden diese Leistungen an **Unternehmer** erbracht, so kommt die Grundregel für B2B-Leistungen zur Anwendung und die Besteuerung erfolgt am Empfängerort (§ 3a Abs 6 UStG).

Ausnahme: Damit künstlerische, sportliche oder ähnliche Veranstaltungen weiterhin in vollem Umfang in jenem Staat steuerbar sind, in dem die Veranstaltung stattfindet, sieht das UStG eine Ausnahme von der Grundregel vor: **Sonstige Leistungen betreffend die Eintrittsberechtigung** sowie die damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen für kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Veranstaltungen, wie Messen und Ausstellungen gelten – soweit derartige Leistungen an **Unternehmer** erbracht werden – dort als ausgeführt, wo die Veranstaltung tatsächlich stattfindet (§ 3a Abs 11a UStG).

Beispiel:

Der deutsche Unternehmer Y veranstaltet ein Konzert in Graz. Hierfür engagiert er einen italienischen Opernsänger.

Bei der Leistung des italienischen Opernsängers handelt es sich um eine B2B-Leistung, die an dem Ort ausgeführt wird, von dem aus der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs 6 UStG). Die Leistung ist daher am Empfängerort in Deutschland steuerbar.

Die Eintrittspreise sind in Österreich steuerbar. Dies ergibt sich bei Leistungen an Nichtunternehmer aus § 3a Abs 11 lit a UStG und bei Leistungen an Unternehmer aus § 3a Abs 11a UStG. Sowohl § 19 Abs 1 UStG (Übergang der Steuerschuld) als auch § 27 Abs 4 UStG (Abfuhrverpflichtung und Haftung des Leistungsempfängers) kommen bei den in § 3a Abs 11a UStG genannten Leistungen nicht zur Anwendung.

- **Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen (§ 3a Abs 11 lit c UStG)**

Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen werden am Tätigkeitsort ausgeführt, wenn der Leistungsempfänger **Nichtunternehmer** ist (§ 3a Abs 11 lit c UStG).

Werden solche Leistungen an **Unternehmer** erbracht, so gelten sie nach der Grundregel für B2B-Umsätze am Empfängerort (§ 3a Abs 6 UStG) als ausgeführt.

- **Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen (§ 3a Abs 11 lit d UStG)**

Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen werden – unabhängig davon, wer der Leistungsempfänger ist – dort ausgeführt, wo der leistende Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird. Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen im Gemeinschaftsgebiet an Bord eines Schiffes, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn werden am Abgangsort im Gemeinschaftsgebiet ausgeführt (Art 3a Abs 3 und Abs 4 UStG).

- **Vermietung von Beförderungsmitteln (§ 3a Abs 12 UStG)**

Die **kurzfristige Vermietung** von Beförderungsmitteln erfolgt – unabhängig davon, wer der Empfänger der Vermietungsleistung ist – an dem Ort, an dem das Beförderungsmittel dem Leistungsempfänger tatsächlich zur Verfügung gestellt wird. Als kurzfristig gilt die Vermietung von Wasserfahrzeugen während eines Zeitraumes von nicht mehr als 90 Tagen, von anderen Fahrzeugen während eines Zeitraumes von nicht mehr als 30 Tagen (§ 3a Abs 12 UStG).

Die **langfristige Vermietung** von Beförderungsmitteln an **Unternehmer** erfolgt nach der Grundregel am Empfängerort (§ 3a Abs 6 UStG). Für die langfristige Vermietung von Beförderungsmitteln an **Nichtunternehmer** gilt abweichend von der Grundregel für B2C-Leistungen als Leistungsort auch der Ort, an dem der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat (Empfängerort); Ausnahmen bestehen für Sportboote (§ 3a Abs 12 UStG).

Wird die Vermietung von Beförderungsmitteln durch einen Unternehmer **vom Drittland** aus (oder durch eine dort gelegene Betriebsstätte) erbracht, so wird die Leistung in Österreich ausgeführt, wenn das Beförderungsmittel in Österreich genutzt wird (§ 3a Abs 15 Z 1 UStG).

Wird ein im Drittland zugelassenes Kfz (Kennzeichen aus dem Drittlandsgebiet) **im Drittland genutzt**, kommt es auf Grund der VO des BMF über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung – Beförderungsmitteln, BGBl 1996/5 zu einer Verlagerung des Leistungsortes ins Drittland.

Beispiel:

Das Schweizer Unternehmen S vermietet PKW an österreichische Unternehmer und Nichtunternehmer. Die Übergabe der Fahrzeuge erfolgt jeweils in Bregenz.

Die kurzfristige Vermietung der PKW (max 30 Tage) ist – unabhängig wer der Leistungsempfänger ist – in Österreich steuerbar, da die Fahrzeuge in Österreich zur Verfügung gestellt werden (§ 3a Abs 12 UStG).

Die langfristige Vermietung an österreichische Unternehmer ist nach der Grundregel gem § 3a Abs 6 UStG am Empfängerort – dh in Österreich – steuerbar.

- **Elektronisch erbrachte sonstige Leistungen, Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen (§ 3a Abs 13 UStG)**

Die genannten sonstigen Leistungen – wie zB der Erwerb von Software oder Musik über das Internet – werden, soweit sie an einen Nichtunternehmer iSd § 3a Abs 5 Z 3 UStG erbracht werden (B2C), an dem Ort ausgeführt, an dem der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat (Empfängerortprinzip). Dies gilt unabhängig davon, ob der Leistungserbringer seinen Sitz im Gemeinschaftsgebiet oder in einem Drittland hat.

Im B2B-Fall kommt die Grundregel (Empfängerortprinzip; § 3a Abs 6 UStG) zur Anwendung.

Die **Besteuerung von B2C-Leistungen nach dem Empfängerortprinzip** hätte – da anders als bei B2B-Leistungen die Normierung eines Übergangs der Steuerschuld (Reverse-charge) bei Konsumenten als Leistungsempfängern nicht möglich ist – zur Konsequenz, dass sich der Leistungserbringer in jedem Land, in dem er an einen Konsumenten eine Leistung erbringt, für umsatzsteuerliche

Zwecke erfassen lassen müsste. Zur Reduktion dieses administrativen Aufwandes sind in § 25a UStG für Drittlandsunternehmer und in Art 25a UStG für inländische Unternehmer sowie Drittlandsunternehmer mit einer inländischen Betriebsstätte Sonderregelungen vorgesehen.

Nach den genannten Sonderregelungen können Unternehmer, die elektronisch erbrachte sonstige Leistungen, Telekommunikations-, Rundfunk- oder Fernsehdienstleistungen erbringen, sich auf Antrag nur in Österreich registrieren lassen und sämtliche, auch den anderen Mitgliedstaaten gegenüber bestehenden steuerlichen Obliegenheiten über die inländische Abgabenbehörde abwickeln. Man spricht in diesem Zusammenhang vom EU-Umsatzsteuer-One-Stop-Shop oder vom sog **Mini-One-Stop-Shop** (MOSS; zu Deutsch: kleine einzige Anlaufstelle [KEA]; in Abgrenzung zu Reformüberlegungen der Kommission, generell für Unternehmer eine einzige Anlaufstelle einzuführen; siehe dazu KOM(2011) 851).

Die Abwicklung erfolgt über ein **beim BMF eingerichtetes Portal**. Die Unternehmer haben spätestens am zwanzigsten Tag des auf einen Erklärungszeitraum (Kalendervierteljahr) folgenden Monates einer Erklärung abzugeben, in der die betroffenen Umsätze aufgegliedert nach den Mitgliedstaaten unter Angabe der darauf anzuwendenden Steuersätze und der zu entrichtenden Steuer angegeben sind. Bis zu diesem Tag ist die Steuer auch an den österreichischen Fiskus zu entrichten, der die Steuerbeträge dann an die anderen Mitgliedstaaten weiterleitet. Ausländische Vorsteuern, die mit der Erbringung der Leistungen im Zusammenhang stehen, können weiterhin nur im jeweiligen Staat, in dem sie angefallen sind, rückgefordert werden.

Beispiele:

1. Das Unternehmen C mit Sitz auf den Cookinseln stellt über das Internet digitalisierte Musik zum Download zur Verfügung. Die Downloads erfolgen ua durch österreichische Privatpersonen.

   Bei den Musikdownloads handelt es sich um auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen iSd § 3a Abs 13 UStG. Der leistende Unternehmer betreibt sein Unternehmen vom Drittland aus, der Leis-

tungsempfänger ist Nichtunternehmer mit Wohnsitz im Gemeinschaftsgebiet (Österreich). Gem § 3a Abs 13 UStG ist die Leistung am Wohnsitz des Leistungsempfängers erbracht und damit in Österreich steuerbar. Um dem Drittlandsunternehmer einen Anreiz zu geben, die Umsatzsteuer abzuführen, kann er das One-Stop-Shop-System in Anspruch nehmen.

2. Ein österreichischer eBook-Verlag verkauft über das Internet Belletristik an Leser aus Österreich und Deutschland.

   Der Verkauf von eBooks über das Internet stellt eine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung dar. Bei den Käufern handelt es sich um Nichtunternehmer. Damit befindet sich der Leistungsort jeweils am Wohnsitz des Käufers, bei deutschen Käufern somit in Deutschland.

   Um sich in Deutschland nicht registrieren lassen zu müssen, kann der österreichische eBook-Verlag das One-Stop-Shop-System in Österreich in Anspruch nehmen. Er hat dann über das beim BMF eingerichtete Portal die deutschen Umsätze mit der darauf entfallenden Umsatzsteuer zu erklären und die Steuer an den österreichischen Fiskus zu entrichten.

- **Katalogleistungen (§ 3a Abs 14 UStG)**

Bei den in § 3a Abs 14 UStG genannten Leistungen (sog Katalogleistungen; dazu zählen ua die Lizenzeinräumung, Werbeleistungen, Leistungen von Anwälten, Wirtschaftstreuhändern, Sachverständigen, Beratung, Personalgestellung sowie die Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, ausgenommen Beförderungsmittel oder die Gewährung des Zugangs zu einem Erdgas, Fernwärme oder Elektrizitätsnetz im Gemeinschaftsgebiet) hängt der Leistungsort von der Rechtsstellung und vom Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt des Leistungsempfängers ab (§ 3a Abs 14 und 15 UStG):

– Ist der Leistungsempfänger ein **Unternehmer**, kommt bei Katalogleistungen die Grundregel für B2B-Umsätze zur Anwendung: Die Umsätze werden an

dem Ort ausgeführt, von dem aus der Leistungsempfänger sein Unternehmen bzw seine Betriebsstätte betreibt (§ 3a Abs 6 UStG).

- Ist der Leistungsempfänger ein **Nichtunternehmer** und hat er seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt **im Gemeinschaftsgebiet**, so bestimmt sich der Ort der Leistung nach der Grundregel für B2C-Umsätze (§ 3a Abs 7 UStG). Die Umsätze werden an dem Ort ausgeführt, von dem aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen (bzw Betriebsstätte) betreibt.
- Ist der Empfänger ein **Nichtunternehmer** und hat er seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt **nicht im Gemeinschaftsgebiet**, wird die Leistung an dem Ort im Drittland ausgeführt, an dem der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlicher Aufenthalt hat (§ 3a Abs 14 UStG).
- Wird eine Katalogleistung iSd § 3a Abs 14 UStG von einem Unternehmer vom Drittland (bzw einer dort gelegenen Betriebsstätte) aus erbracht, und ist der Leistungsempfänger eine **inländische juristische Person des öffentlichen Rechts**, die Nichtunternehmer ist, so wird die Leistung im Inland ausgeführt, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet wird (§ 3a Abs 15 UStG).

Beispiele:

1. Ein ausländischer Unternehmer wird vom österreichischen Anwalt Ö vor einem österreichischen Gericht vertreten.

   Nach der Grundregel für B2B-Leistungen ist die sonstige Leistung des Ö in Österreich nicht steuerbar (Empfängerortprinzip; § 3a Abs 6 UStG).

2. Der deutsche Private D (Wohnsitz in Deutschland) wird vom österreichischen Anwalt Ö vor einem österreichischen Gericht vertreten.

   Nach der Grundregel für B2C-Leistung ist die sonstige Leistung des Ö in Österreich steuerbar (am Ort des leistenden Unternehmers; § 3a Abs 7 UStG).

3. Der japanische Private J (Wohnsitz in Japan) wird vom österreichischen Anwalt Ö vor einem österreichischen Gericht vertreten.

   Bei dem Privaten J handelt es sich um einen Nichtunternehmer, der sei-

nen Wohnsitz außerhalb des Gemeinschaftsgebietes hat. Nach der Leistungsortregel für Katalogleistungen ist die Leistung des Ö in Österreich nicht steuerbar (sondern am Wohnsitz im Drittland; § 3a Abs 13 lit a iVm § 3a Abs 14 Z 3 UStG).

4. Das Schweizer Unternehmen W vermietet der freiwilligen Feuerwehr der Gemeinde G Tische, Bänke und eine Bühne für das Feuerwehrfest.

   Bei einer freiwilligen Feuerwehr in Vorarlberg handelt es sich um eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts, die Nichtunternehmer ist. Die Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände (§ 3a Abs 14 Z 11 UStG) erfolgt durch einen Unternehmer aus dem Drittland. Da die gemieteten Gegenstände im Inland genutzt werden, ist die sonstige Leistung gem § 3a Abs 15 UStG in Österreich steuerbar.

• Verlagerung des Leistungsortes bei bestimmten sonstigen Leistungen mit Drittlandsbezug (§ 3a Abs 16 UStG)

Zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen, Nichtbesteuerungen oder Wettbewerbsverzerrungen kann der Bundesminister für Finanzen durch Verordnung festlegen, dass sich bei bestimmten sonstigen Leistungen der Leistungsort abweichend von den generellen Normen danach richtet, wo die sonstige Leistung genutzt oder ausgewertet wird. Der Ort der sonstigen Leistung kann danach statt im Inland als im Drittlandsgebiet gelegen und statt im Drittlandsgebiet als im Inland gelegen behandelt werden.

Entsprechende Verordnungen sind ergangen zu Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen (VO BGBl II 2003/383 idF BGBl II 2009/221) sowie zur **Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände**, ausgenommen Beförderungsmittel und Sportwetten und Ausspielungen iSd § 2 GSpG (VO BGBl II 2010/173).

Kontrollfragen:

F 4. Wer gilt für Zwecke der Leistungsortbestimmung als Unternehmer und wer als Nichtunternehmer? (→ Lösung)

F 5. Wann sind die Grundregeln der Leistungsortbestimmung anzuwenden und wann nicht? (→ Lösung)

F 6. Ein deutscher Unternehmer nächtigt auf einer Dienstreise in einem österreichischen Hotel. Wo ist der Ort der sonstigen Leistung? (→ Lösung)

F 7. Eine österreichische Autowerkstätte repariert das Auto von einem deutschen Nichtunternehmer und von einem Schweizer Unternehmer. Wo ist der Ort der sonstigen Leistung? (→ Lösung)

4. Entgeltlichkeit

§ 1 Abs 1 Z 1 UStG:

„Der Umsatzsteuer unterliegen … Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt."

Grundsätzlich sind im Grundtatbestand Lieferungen und sonstige Leistungen nur dann steuerbar, wenn es zu einem **Leistungsaustausch** kommt. Beim Leistungsaustausch bedarf es einer unmittelbaren wirtschaftlichen Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung. Die Gegenleistung muss dabei nicht unbedingt in Geld bestehen. Ein Leistungsaustausch liegt auch vor, wenn es sich bei der Gegenleistung wiederum um eine Lieferung (Tausch) oder eine sonstige Leistung (tauschähnlicher Umsatz) handelt. Auch bei freiwilligen Gegenleistungen handelt es sich um eine Gegenleistung (zB Konzertveranstaltung mit freiwilligen Spenden als Eintrittsvoraussetzung). Ob das Entgelt privatrechtlich vereinbart wurde oder auf hoheitlicher Grundlage beruht (zB Kanalgebühr) ist unerheblich.

Nicht zum Entgelt zählen Zuwendungen, die ohne Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch gegeben werden (zB Schenkungen, Erbschaften, Subventionen, Lotterie- und Spielgewinne, Vertragsstrafen, durchlaufende Posten).

Kein Leistungsaustausch wird grundsätzlich bei **Mitgliedsbeiträgen an ideelle Vereine** angenommen, wenn dem einzelnen Mitglied durch seinen Beitrag kein verbrauchsfähiger Nutzen zukommt.

Beispiele:

1. Der Mitgliedsbeitrag an einen Tierschutzverein ist nicht steuerbar, weil er nicht als Gegenleistung für eine konkrete Leistung des Vereins an das Mitglied entrichtet wird. Es liegt kein Leistungsaustausch vor.
2. Bei den jährlichen Mitgliedsbeiträgen an einen Golfclub handelt es sich um unechte Mitgliedsbeiträge, da dem Beitrag eine konkrete Gegenleistung gegenübersteht. Die Leistungen des Vereins bestehen darin, dass er seinen Mitgliedern dauerhaft Sportanlagen und damit verbundene Vorteile zur Verfügung stellt (EuGH 21.3.2002, Rs C-174/00, "Kennemer Golf & Country Club").

Echte **Schadenersatzleistungen** stellen kein Entgelt dar.

Beispiele:

1. Versicherungsverträge: Leistungen von Versicherungsgesellschaften für eingetretene Versicherungsfälle stellen idR echten Schadenersatz dar. Der im Schadensfall an den Versicherten bezahlte Geldersatz ist weder eine Gegenleistung für die bezahlten Prämien, noch das Entgelt für eine Lieferung oder sonstige Leistung des Versicherten. Selbst wenn der zerstörte, beschädigte oder im Fall des Diebstahls später wieder gefundene Gegenstand dem Versicherer laut Versicherungsvertrag übereignet werden muss, liegt kein Leistungsaustausch vor.
2. Mahngebühren: Mahngebühren, die ein Unternehmer nach Ablauf des vereinbarten Zahlungszieles auf Grund seiner Geschäftsbedingungen oder anderer Unterlagen (zB Mahnschreiben) von säumigen Zahlern vereinnahmt, unterliegen als echter Schadenersatz nicht der Umsatzsteuer.

Spenden führen nur dann zu einem Leistungsaustausch, wenn mit der Spende eine konkrete Gegenleistung an den Spender verbunden ist (zB der Besuch einer Veranstaltung).

Weitere Beispiele:

1. Leistungen, die Gesellschafter von Personengesellschaften an die Gesellschaft im Interesse der Gesellschaft gegen Gewinn- und Vermögensbeteiligung erbringen, stellen kein Entgelt dar (in diesem Fall wird von einer **Leistungsvereinigung** gesprochen).
2. Die Veräußerung von Gutscheinen (Geschenkbons, Geschenkmünzen) durch Unternehmer, die zum späteren Bezug von Waren nach freier Wahl oder nicht konkretisierten Dienstleistungen des Gutscheinausstellers berechtigen, stellt noch keinen steuerbaren Vorgang dar.
3. Nichterfüllung von Verträgen: Zahlungen, die ein Vertragsteil (idR der Käufer) auf Grund seines vorzeitigen Rücktritts vom Vertrag zu leisten hat, sind nicht umsatzsteuerbar. Es liegt kein Leistungsaustausch vor.

5. Bemessungsgrundlage (§ 4 UStG)

5.1. Entgelt bei Lieferungen und sonstige Leistungen

Im Fall von Lieferungen und sonstigen Leistungen wird die Umsatzsteuer grds vom **Entgelt** bemessen. Das Entgelt ist die Gegenleistung für die Leistung und umfasst alles, was der Abnehmer (oder auch ein Dritter) für die Leistung aufwendet. Dazu gehören auch Entgelte von dritter Seite (zB Druckkostenzuschuss bei einem Verlag). Allgemeine Betriebssubventionen zählen nicht zur Bemessungsgrundlage. Die Umsatzsteuer selbst zählt nicht zum Entgelt, wohl aber andere Abgaben wie zB die Mineralölsteuer, Tabaksteuer, Werbeabgabe, nicht aber die NoVA (EuGH 22.12.2010, Rs C-433/09, Kommission/Österreich).

Keinen Entgeltbestandteil bilden **durchlaufende Posten**. Dabei handelt es sich um Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt oder verausgabt (zB Gerichtsgebühren beim Anwalt oder

die Ortstaxe, die auf Grund einer gesetzlichen Regelung durch den Beherbergungsunternehmer im Namen und für Rechnung der Gemeinde vereinnahmt wird).

Beim **Tausch** besteht das Entgelt für eine Lieferung wiederum in einer Lieferung. Bemessungsgrundlage der jeweiligen Lieferung ist grundsätzlich der gemeine Wert des eingetauschten Gegenstandes. Entsprechendes gilt, wenn die Gegenleistung für eine Lieferung (sonstige Leistung) in einer sonstigen Leistung besteht (tauschähnlicher Umsatz).

Beispiel:

EDV-Techniker E aktualisiert regelmäßig die Software im Unternehmen U. An Stelle eines Honorars vereinbaren die beiden, dass E monatlich einmal seinen PKW in der unternehmenseigenen Tankstelle des U betanken darf.

Hier liegt ein tauschähnlicher Umsatz vor. E erhält für seine sonstige Leistung eine Lieferung. Bemessungsgrundlage der EDV-Leistung ist der Wert des Treibstoffes (§ 4 Abs 6 UStG). U erhält für seine Treibstofflieferung eine sonstige Leistung. Bemessungsgrundlage seiner Lieferung ist der Wert der an ihn erbrachten sonstigen Leistung.

5.2. Normalwert

Zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung ist als Bemessungsgrundlage der **Normalwert** für Lieferungen oder sonstige Leistungen anzusetzen, wenn das Entgelt aus außerbetrieblichen Motiven (familiäre oder freundschaftliche Nahebeziehungen, Gesellschafterstellung oder gesellschaftliche Verflechtung, Bindungen auf Grund von Leitungsfunktionen oder Mitgliedschaften, Arbeitgeber-, Arbeitnehmerverhältnis usw) vom Normalwert abweicht und der Unternehmer oder der Leistungsempfänger nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist (§ 4 Abs 9 UStG).

„Normalwert“ ist der gesamte Betrag, den ein Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung auf derselben Absatzstufe, auf der die Lieferung oder sonstige Leistung erfolgt, an einen unabhängigen Lieferer oder Leistungserbrin-

ger zahlen müsste, um die betreffenden Gegenstände oder sonstigen Leistungen zu diesem Zeitpunkt unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zu erhalten. Kann keine vergleichbare Lieferung oder sonstige Leistung ermittelt werden, ist der Normalwert unter sinngemäßer Anwendung von § 4 Abs 8 lit a und b UStG zu bestimmen.

Beachte!

Bei **unentgeltlichen Zuwendungen** (Entnahmen) von Gegenständen aus dem Betriebsvermögen und bei der unentgeltlichen Erbringung von sonstigen Leistungen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, kommen die §§ 3 Abs 2 bzw 3a Abs 1a UStG zur Anwendung (**Eigenverbrauch**; vgl V.1.). Die Bemessungsgrundlage des Eigenverbrauchs (Wiederbeschaffungskosten, Kosten der Leistungserbringung) ist idR niedriger als der Normalwert.

Beispiele (vgl ErlRV zum AbgÄG 2012):

1. P verkauft Ware um € 20.000,– (Normalwert € 40.000,–) an das Unternehmen U. Der niedrige Verkaufspreis ist darauf zurückzuführen, dass P Gesellschafter von U ist. Sowohl P als auch U sind voll vorsteuerabzugsberechtigt.

   Da beide Unternehmer voll vorsteuerabzugsberechtigt sind, ist die Bemessungsgrundlage das Entgelt. Der Normalwert kommt nicht zur Anwendung.

2. Fahrradhändler F verkauft seiner Tochter aus privaten Gründen ein Fahrrad um € 300,– (normaler Verkaufspreis netto € 600,–).

   Da die Tochter als Privatperson nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, bildet der Normalwert (dh € 600,–) die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer.

3. Versicherungsvertreter V erbringt steuerpflichtige Beratungsleistungen und davon unabhängig unecht steuerbefreite Versicherungsvermitt-

lungsleistungen an das Unternehmen U, an dem er als Gesellschafter beteiligt ist. Das Entgelt für die steuerpflichtige Leistung beläuft sich auf € 100.000,– (Normalwert € 55.000,–). Das Entgelt für die steuerfreie Leistung wird mit € 10.000,– festgesetzt (Normalwert € 55.000,–). U ist voll vorsteuerabzugsberechtigt.

Für beide Leistungen ist die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage der Normalwert (jeweils € 55.000,–). Bei Anwendung des Entgelts als Bemessungsgrundlage würde es zu nicht gerechtfertigten Verschiebungen hinsichtlich der Aufteilung des Vorsteuerabzuges gem § 12 Abs 5 UStG kommen.

5.3. Differenzbesteuerung

Die Besteuerung einer Lieferung zum vollen Entgelt führt zu Verzerrungen, wenn der Unternehmer die gelieferten Gegenstände von Privaten erworben hat und daher kein Vorsteuerabzug möglich war (obwohl der Gegenstand seinerzeit umsatzsteuerpflichtig erworben wurde). Diese Gefahr einer Kumulierung der Umsatzsteuer betrifft vor allem den Gebrauchtwarenhandel und den Handel mit gebrauchten Kfz.

Das UStG sieht daher in § 24 UStG für Kunstgegenstände und Antiquitäten, aber auch für andere bewegliche körperliche Gegenstände wie gebrauchte Kfz eine Besteuerung der Differenz zwischen Einkaufs- und Verkaufspreis vor (sog **Differenzbesteuerung**). Ein Verzicht auf die Differenzbesteuerung ist möglich.

Bei Anwendung der Differenzbesteuerung hat der Unternehmer in der Rechnung darauf hinzuweisen, dass die Differenzbesteuerung angewendet wurde. Der Hinweis erfolgt durch die Angabe „Kunstgegenstände/Sonderregelung“, „Sammlungsstücke und Antiquitäten/Sonderregelung“ oder „Gebrauchtgegenstände/Sonderregelung“ bei anderen beweglichen körperlichen Gegenständen (vgl § 24 Abs 7 UStG).

Beispiel:

Ankauf eines Gemäldes durch einen Antiquitätenhändler von einem Privaten um € 5.000,–; Weiterverkauf um brutto € 6.200,–.

Da es sich hierbei um den Verkauf eines Kunstgegenstandes handelt, der zuvor von einem Privaten angekauft wurde, kann die Differenzbesteuerung gem § 24 UStG angewendet werden. Der steuerpflichtige Umsatz bemisst sich am Verkaufspreis abzüglich des Einkaufspreises des Gegenstandes. Diese Differenz iHv € 1.200,– enthält die Umsatzsteuer von 20%. Die Bemessungsgrundlage beträgt daher € 1.000,–. Der Antiquitätenhändler hat von dieser Bemessungsgrundlage 20% USt (€ 200,–) abzuführen.

6. Änderung der Bemessungsgrundlage (§ 16 UStG)

Ändert sich nach der Leistungserbringung die Bemessungsgrundlage durch die Zurückgewährung von Entgelten (zB weil eine steuerpflichtige Lieferung rückgängig gemacht wurde), durch Entgeltsminderungen (zB Skonti, Rabatte), oder durch Entgeltserhöhungen (zB Indexanpassung auf Grund einer Wertsicherungsklausel), so hat der Unternehmer die Umsatzsteuer zu berichtigen (Änderung der Bemessungsgrundlage). Ebenso hat der Leistungsempfänger den von ihm in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug zu berichtigen (§ 16 UStG). Die Berichtigung ist in der Umsatzsteuervoranmeldung vorzunehmen, dadurch wird dem Unternehmer die zu viel entrichtete Umsatzsteuer gutgeschrieben bzw bei nachträglicher Erhöhung der Bemessungsgrundlage die zu wenig entrichtete Umsatzsteuer nachverrechnet.

Eine Berichtigung ist auch dann vorzunehmen, wenn das vereinbarte Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung **uneinbringlich** geworden ist. Das Gesetz erläutert nicht, ab wann das Entgelt uneinbringlich ist. Ob und wann Uneinbringlichkeit anzunehmen ist, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu entscheiden.

Bei Zahlungsunfähigkeit eines Schuldners (bzw bei Minderung des Entgelts auf Grund eines Gerichtsurteiles oder Vergleiches) wird jedenfalls von der Uneinbringlichkeit auszugehen sein. Demgegenüber ist die bloße Zweifelhaftigkeit der Einbringlichkeit einer Forderung nicht ausreichend, um sie als uneinbringlich zu qualifizieren. Eine Wertberichtigung in der Bilanz berechtigt daher nicht automatisch zu einer Korrektur der Umsatzsteuer (VwGH 3.9.2008, 2003/13/0109).

V. Nebentatbestände

1. Eigenverbrauch

1.1. Vorbemerkung

Der Eigenverbrauch soll bewirken, dass ein Unternehmer, der seinen Privatkonsum (oder den seiner Arbeitnehmer) aus seinem Unternehmen deckt, mit einem Letztverbraucher gleichgestellt wird. Dabei sind im Wesentlichen drei Tatbestände zu unterscheiden:

- der Entnahmeeigenverbrauch,
- der Verwendungseigenverbrauch und
- der Eigenverbrauch durch sonstige Leistung.

Darüber hinaus enthält das österreichische Umsatzsteuerrecht einen speziellen Eigenverbrauchstatbestand (Aufwandseigenverbrauch), der in § 1 Abs 1 Z 2 UStG geregelt ist.

1.2. Entnahmeeigenverbrauch (§ 3 Abs 2 UStG)

Verwendet der Unternehmer Gegenstände, die seinem Unternehmen dienen, endgültig für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, so liegt ein Entnahmeeigenverbrauch vor. Der Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird

dementsprechend gem § 3 Abs 2 UStG die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen

- für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,
- für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen, oder
- für jede andere unentgeltliche Zuwendung, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens.

Voraussetzung für die Besteuerung dieser Vorgänge ist, dass der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen **Vorsteuerabzug** berechtigt haben. Daher ist auch eine bloß partielle Besteuerung des Entnahmeeigenverbrauchs möglich.

Unentgeltliche Zuwendungen von Gegenständen (Geschenke), die nicht in der Entnahme von Gegenständen oder in Sachzuwendungen an das Personal bestehen, sind auch dann steuerbar, wenn der Unternehmer sie aus unternehmerischen Gründen zB zu Werbezwecken, zur Verkaufsförderung oder zur Imagepflege tätigt. Darunter fallen zB Sachspenden und Warenabgaben anlässlich von Preisausschreiben zu Werbezwecken. Ausgenommen von der Besteuerung sind nur Geschenke von geringem Wert und die Abgabe von Warenmustern für Zwecke des Unternehmens. Geschenke von geringem Wert liegen vor, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der dem Empfänger im Kalenderjahr zugewendeten Gegenstände insgesamt € 40,– nicht übersteigen. Aufwendungen bzw Ausgaben für geringwertige Werbeträger (zB Kugelschreiber, Feuerzeuge, Kalender usw) können hierbei vernachlässigt werden und sind auch nicht in die 40 Euro-Grenze mit einzubeziehen (vgl UStR Rz 369).

Zur **Bemessungsgrundlage für den Entnahmeeigenverbrauch** gehören gem § 4 Abs 8 lit a UStG der Einkaufspreis zuzüglich der mit dem Einkauf verbundenen Nebenkosten für den Gegenstand oder einen gleichartigen Gegenstand. Gibt es keinen Einkaufspreis, so sind die Selbstkosten heranzuziehen. Maßgeblich sind der Preis bzw die Kosten im Zeitpunkt der Entnahme. Anzusetzen sind daher die Wiederbeschaffungskosten (entspricht dem Teilwert im Ertragsteuerrecht).

1.3. Verwendungseigenverbrauch, Eigenverbrauch durch sonstige Leistung (§ 3a Abs 1a UStG)

Der sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt sind gem § 3a Abs 1a UStG:

- die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch den Unternehmer
  - für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen (Verwendungseigenverbrauch),
  - für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen;
- die unentgeltliche Erbringung von anderen sonstigen Leistungen durch den Unternehmer
  - für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen (Eigenverbrauch durch sonstige Leistung),
  - für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen.

Besonderheiten sieht § 3a Abs 1a UStG für die teilweise private Nutzung von Grundstücken vor (§ 3a Abs 1a letzter Unterabsatz UStG, siehe dazu näheres in VIII.3. und VIII.4.).

Verwendet somit ein Unternehmer Gegenstände, die seinem Unternehmen zugeordnet sind, vorübergehend für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, so liegt ein Verwendungseigenverbrauch vor. Auch der Verwendungseigenverbrauch ist nur steuerbar, wenn der unternehmensfremd genutzte Gegenstand ganz oder teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt hat.

Nimmt ein Unternehmer Leistungen seiner Dienstnehmer für private Zwecke in Anspruch, ohne dafür zu bezahlen, so ist ein Eigenverbrauch durch sonstige Leistung gegeben. Für die Steuerbarkeit dieses Vorganges ist der Vorsteuerabzug unerheblich.

Zur **Bemessungsgrundlage** gehören sowohl für den Verwendungseigenverbrauch als auch für den Eigenverbrauch durch sonstige Leistung die auf die Aus-

führung dieser Leistung entfallenden Kosten (§ 4 Abs 8 lit b UStG). Beim Verwendungseigenverbrauch versteht man darunter nach herrschender Auffassung die anteilige AfA zuzüglich der anteiligen Betriebskosten.

Zu beachten ist, dass der Verwendungseigenverbrauch im Gegensatz zum Eigenverbrauch durch sonstige Leistung nur besteuert werden darf, wenn es seinerzeit zu einem Vorsteuerabzug kam. Es kann daher auch zu einer bloß partiellen Besteuerung des Verwendungseigenverbrauchs kommen.

1.4. Aufwandseigenverbrauch (§ 1 Abs 1 Z 2 UStG)

Ausgaben, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, sollen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen bzw sollen nicht unbesteuert bleiben. Das UStG normiert daher als speziellen Eigenverbrauchstatbestand das Tätigen von Ausgaben (Aufwendungen), die Leistungen betreffen, die zwar Zwecken des Unternehmens dienen, aber nach den ertragsteuerrechtlichen Vorschriften (§ 20 Abs 1 Z 1 – 5 EStG, § 12 Abs 1 Z 1 – 5 KStG) nicht abzugsfähig sind. Eine Eigenverbrauchsbesteuerung erfolgt nur dann, wenn der Gegenstand zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat (sog Aufwandseigenverbrauch; § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG).

Nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG gelten die oben genannten ertragsteuerlich nicht abzugsfähigen Leistungen als nicht für das Unternehmen ausgeführt und es steht daher von vornherein kein Vorsteuerabzug zu. Systematisch gehen auch die anderen Eigenverbrauchstatbestände (§§ 3 Abs 2 und § 3a Abs 1a UStG) dem Aufwandseigenverbrauchstatbestand vor (arg: Gleichstellung der Vorgänge mit Lieferungen oder sonstigen Leistungen). Der Anwendungsbereich des Aufwandseigenverbrauchstatbestandes ist folglich sehr klein.

Bemessungsgrundlage für den Aufwandseigenverbrauch sind gem § 4 Abs 8 lit c UStG die (ertragsteuerrechtlich) nicht abzugsfähigen Aufwendungen.

Beispiele:

1. Unternehmerin U schenkt ihrem Sohn einen alten, aber noch funktionstüchtigen PC aus ihrem Unternehmen.

   Unter der Voraussetzung, dass U beim Kauf des PC den Vorsteuerabzug in Anspruch genommen hat, liegt ein Entnahmeeigenverbrauch vor, da der PC dauerhaft für private Zwecke dem Unternehmensbereich entzogen wird. Die Bemessungsgrundlage sind die Wiederbeschaffungskosten des PCs zum Zeitpunkt der Entnahme.

2. Unternehmer M erwirbt einen Fiskal-Lkw um € 30.000,– + 20% USt. Das Fahrzeug nutzt er zu 10% für private Zwecke.

   Der Fiskal-Lkw gilt für Zwecke des Vorsteuerabzuges als für das Unternehmen ausgeführt, weil er zu mindestens 10% zu unternehmerischen Zwecken dient (§ 12 Abs 2 Z 1 UStG). M kann daher den Vorsteuerabzug zur Gänze vornehmen. Im Ausmaß der nichtunternehmerischen Nutzung ist ein Verwendungseigenverbrauch gem § 3a Abs 1a Z 1 UStG zu versteuern. Bemessungsgrundlage dafür sind 10% der AfA und 10% der Betriebskosten („die auf die Ausführung dieser Leistungen entfallenden Kosten“ gem § 4 Abs 8 lit b UStG).

3. Ein Steuerberater beauftragt seinen Mitarbeiter, die Steuererklärungen für seine Geschwister zu erstellen. Die Geschwister erhalten diese Leistungen kostenlos.

   Es liegt ein Eigenverbrauch durch sonstige Leistung gem § 3a Abs 1a Z 2 UStG vor. Der Vorsteuerabzug ist für die Steuerpflicht unerheblich. Bemessungsgrundlage sind die anteiligen Lohnkosten („die auf die Ausführung dieser Leistung entfallenden Kosten“ gem § 4 Abs 8 lit b UStG). Sollte hingegen der Steuerberater selbst die Steuererklärungen für seine Geschwister unentgeltlich erstellen, liegt eine nicht steuerbare Leistung und kein Eigenverbrauch vor.

4. Ein Unternehmer erwirbt einen geknüpften Teppich für sein Büro. Anschaffungskosten € 10.000,–, angemessen wären Anschaffungskosten

iHv € 6.000,–. Der unangemessene Teil iHv € 4.000,– ist nach § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG nicht abzugsfähig.

Ein Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten des Teppichs ist nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG nicht ausgeschlossen, weil das Entgelt nicht überwiegend (zu mehr als 50%) vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen ist. Dem Unternehmer steht daher der volle Vorsteuerabzug zu. Für den nichtabzugsfähigen Teil iHv € 4.000,– hat er im Jahr der Anschaffung einen Eigenverbrauch (Aufwandseigenverbrauch) zu versteuern.

Kontrollfragen:

F 8. S betreibt eine Kfz-Werkstätte.

a) Die Mitarbeiter verwenden am Wochenende die Maschinen der Werkstätte zur Reparatur der eigenen Fahrzeuge.

b) S hat vor 3 Jahren für sein Unternehmen von einer Privatperson eine gebrauchte Schneefräse gekauft (€ 2.000,–). S schenkt diese Schneefräse, die noch einen Wert von € 500,– hat, seinem Schwager. (→ Lösung)

2. Einfuhr (§ 1 Abs 1 Z 3 UStG)

Nach § 1 Abs 1 Z 3 UStG unterliegt die Einfuhr von Gegenständen der Umsatzsteuer (sog **Einfuhrumsatzsteuer**; EUSt). Eine Einfuhr liegt vor, wenn ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet (Nicht-EU-Staaten) in das Inland gelangt. Steuerschuldner der EUSt sind nicht nur Unternehmer, sondern auch Private. Ist der Importeur ein Unternehmer, der die Einfuhr für sein Unternehmen tätigt, so kann er die EUSt unter den allgemeinen Voraussetzungen wieder als Vorsteuer abziehen (§ 12 Abs 1 Z 2 UStG).

Die **Bemessungsgrundlage** der Einfuhrumsatzsteuer ist der Zollwert, das ist idR der Kaufpreis zuzüglich der Nebenkosten (Beförderung, Versicherung, Verpackung; § 5 UStG). § 6 Abs 4 UStG normiert Befreiungen für die Einfuhr, § 6 Abs 5 und 6 UStG Befreiungen für die Einfuhr von Waren, die im persönlichen Gepäck von Reisenden eingeführt werden.

Hinweis:

Im Reisegepäck dürfen aus Drittländern derzeit Waren im Wert von € 300,– (€ 430,– für Flugreisende, € 150,– für Reisende unter 15 Jahren) abgabenfrei eingeführt werden. Für Alkoholika und Tabakwaren gelten abweichend mengenmäßige Beschränkungen.

Kontrollfragen:

F 9. Die österreichische Fotografin F erwirbt anlässlich einer Urlaubsreise in Singapur eine hochwertige Fotoausrüstung für ihr Unternehmen.

a) Welche umsatzsteuerlichen Konsequenzen sind mit diesem Sachverhalt verbunden?

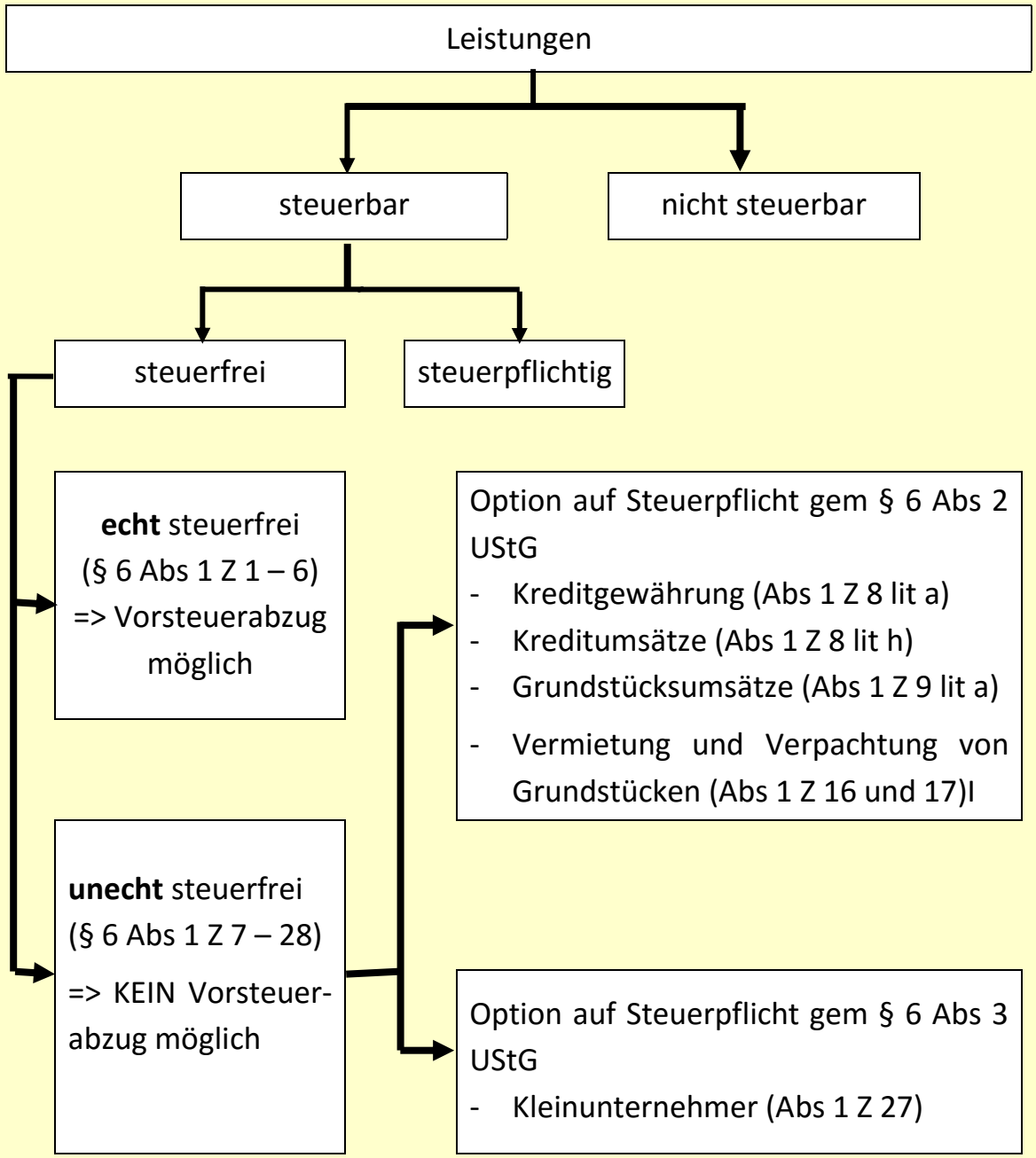
b) Würde sich bei den umsatzsteuerrechtlichen Folgen etwas ändern, wenn der Käufer dieser Fotoausrüstung eine Privatperson wäre?

c) Macht es einen Unterschied, ob F die Fotoausrüstung selbst einführt oder sich zusenden lässt? (→ Lösung)

VI. Steuerbefreiungen (§ 6 UStG)

1. Vorbemerkung

Überblick über die Besteuerung von Leistungen in der Umsatzsteuer



Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer in Österreich gegen Entgelt ausführt, sind in Österreich **steuerbar**. Eine Umsatzsteuerpflicht ist aber erst dann gegeben, wenn für diese Umsätze keine Steuerbefreiung vorgesehen ist. Die Steuerbefreiungen werden in § 6 UStG geregelt und gelten grundsätzlich auch für den Eigenverbrauch. Art 6 UStG ergänzt die Steuerbefreiungen für den Binnenmarktbereich (innergemeinschaftliche Lieferungen, siehe XII 3.2.).

Erbringt ein Unternehmer steuerfreie Lieferungen, so darf er grundsätzlich aus Vorleistungen keinen Vorsteuerabzug geltend machen (§ 12 Abs 3 Z 1 UStG). Der Ausschluss vom Vorsteuerabzug gilt jedoch für all jene Leistungen nicht, die in Österreich deswegen von der Umsatzsteuer befreit sind, weil nach dem Bestimmungslandprinzip einem anderen Staat das Besteuerungsrecht zukommt. Betroffen davon sind vor allem Ausfuhrlieferungen und die damit zusammenhängenden Leistungen (Transport, Versicherung).

Jene Befreiungen, die den Vorsteuerabzug unberührt lassen, werden als **echte Steuerbefreiungen** bezeichnet. Die Leistung ist samt Vorleistungen im Inland mit keinerlei Umsatzsteuer belastet.

Demgegenüber führen **unechte Steuerbefreiungen** zum Verlust des Vorsteuerabzuges. Es wird nur der Mehrwert der betreffenden Umsatzstufe steuerfrei gestellt. Die Umsatzstufen, die die Ware vorher durchlaufen hat, bleiben hingegen auf Grund des Verlustes des Vorsteuerabzuges mit Umsatzsteuer belastet.

Eine unechte Befreiung kann eine Begünstigung darstellen, wenn an Letztverbraucher geleistet wird (zB Umsätze von privaten Schulen). Sie führt aber zu einer Benachteiligung, wenn entweder an vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer geleistet wird oder wenn der Verlust des Vorsteuerabzuges höher wiegt als die Umsatzsteuerersparnis (Letzteres gilt insb in einer periodenübergreifenden Betrachtung, wenn einem sofortigen Vorsteuerabzug eine mehrjährige dazu vergleichsweise geringe Umsatzsteuerbelastung – wie dies bei Gebäudeinvestitionen der Fall sein kann – gegenübersteht).

Aus diesem Grund wurden einerseits Leistungen verschiedener Kommunaleinrichtungen (Müllabfuhr etc) nicht von der Umsatzsteuer befreit, sondern dem begünstigten Steuersatz von 10% unterworfen. Durch den begünstigten

Steuersatz verringert sich die Höhe der Steuerschuld, das Recht auf Vorsteuerabzug geht jedoch nicht verloren. Andererseits kann bei manchen Steuerbefreiungen auf die Steuerpflicht optiert werden (zB Vermietung zu Geschäftszwecken).

2. Steuerbefreiungen mit Vorsteuerabzug („Echte“ Befreiungen; § 6 Abs 1 Z 1 – 6 UStG)

„Echte“ Steuerbefreiungen (mit Vorsteuerabzug des Unternehmers) führen zu einer gänzlichen Entlastung eines Umsatzes von der Umsatzsteuer und werden praktisch nur im Zusammenhang mit Exporten gewährt. Sie dienen hier der Verwirklichung des **Bestimmungslandprinzips**, dh die Umsätze sollen dort besteuert werden, wo der tatsächliche Verbrauch stattfindet. Die Steuerbefreiungen mit Vorsteuerabzug greifen daher immer dann ein, wenn nach den allgemeinen Regeln der Umsatz zwar als im Inland bewirkt gilt (Leistungsort im Inland), der Verbrauch aber im Ausland erfolgt. Echt steuerbefreit sind die in § 6 Abs 1 Z 1 – 6 UStG aufgezählten Leistungen (ergibt sich aus § 12 Abs 3 lit a UStG) sowie innergemeinschaftliche Lieferungen (Art 6 Abs 1 iVm Art 12 Abs 2 UStG).

Echte Steuerbefreiungen gelten unter anderem für:

- **Ausfuhrlieferungen** (§ 6 Abs 1 Z 1 iVm § 7 UStG):

Eine Ausfuhrlieferung setzt voraus:

- eine Beförderung oder Versendung des Gegenstandes in ein Drittland oder
- die Abholung durch einen ausländischen Unternehmer, der den Gegenstand ins Drittland befördert oder versendet, oder
- die Mitnahme von Gegenständen, die nicht für unternehmerische Zwecke erworben wurden, im privaten Reisegepäck ins Drittland (sog Touristenexport) sowie
- einen Ausfuhrnachweis (siehe § 7 Abs 4–7 UStG zu den verschiedenen Arten eines Ausfuhrnachweises).

Die Voraussetzungen einer steuerfreien Ausfuhrlieferung müssen buchmäßig nachgewiesen sein (Buchnachweis), dh (eigene Aufzeichnungen, anhand derer die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit leicht nachgeprüft werden können).

Unerheblich ist, ob der Unternehmer oder der Abnehmer die Beförderung bzw Versendung ins Drittland vornimmt. Steuerfrei ist daher auch die Abholliefe-rung durch Private (Touristenexport). In diesem Fall müssen allerdings weitere Voraussetzungen erfüllt werden (Wohnort außerhalb der EU, Ausfuhr innerhalb von 3 Monaten, Gesamtbetrag der Rechnung über € 75,–; (vgl § 7 Abs 1 Z 3 UStG).

• **Lohnveredelung an Gegenständen der Ausfuhr** (§ 6 Abs 1 Z 1 iVm § 8 UStG).

Beispiel:

Ein Privater mit Wohnsitz in der Schweiz bringt sein Jagdgewehr nach Ferlach (Österreich) um es gravieren zu lassen.

Die Bearbeitung ist in Österreich steuerbar (Arbeit an einem beweglichen körperlichen Gegenstand gem § 3a Abs 11 lit c UStG), jedoch steuerfrei, sofern das Jagdgewehr nach seiner Bearbeitung wieder in das Drittlandsgebiet gelangt (§ 8 Abs 1 Z 1 UStG).

• **Grenzüberschreitende Beförderung von Gegenständen der Einfuhr und der Ausfuhr** (§ 6 Abs 1 Z 3 UStG).

• **Grenzüberschreitende Beförderung von Personen mit Schiffen und Luftfahrzeugen (§ 6 Abs 1 Z 3 lit d UStG).**

• **Innergemeinschaftliche Lieferungen** (Art 6 Abs 1 UStG, siehe später XII.3.2.).

Kontrollfragen:

F 10. Welche umsatzsteuerlichen Konsequenzen ergeben sich aus den nachfolgenden Sachverhalten?

a) Der österreichische Private P fliegt mit der AUA von Wien nach Zürich.

b) Der österreichische Unternehmer U bringt seinen drei Kindern von einer Dienstreise in die USA jeweils ein Gerät aus dem Bereich der Unterhaltungselektronik im Wert von je € 200,– mit.

c) M lässt Möbel, die er in Belgrad (Serbien) erworben hat, durch ein Speditionsunternehmen nach Villach befördern. (→ Lösung)

3. Steuerbefreiungen mit Verlust des Vorsteuerabzuges („Unechte“ Befreiungen; § 6 Abs 1 Z 7 ff UStG)

3.1. Befreite Leistungen

Folgende Leistungen sind mit Verlust des Vorsteuerabzuges für den leistenden Unternehmer von der Umsatzsteuer befreit (**unechte Steuerbefreiungen**):

- Umsätze der Sozialversicherungsträger (Z 7)
- Geld- und Bankgeschäfte (Z 8; mit Option zur Steuerpflicht bei Kreditgewährung gem Z 8 lit a und Kreditkartenumsätze gem Z 8 lit h)
- Umsätze aus dem Verkauf von Gesellschaftsanteilen (Z 8 lit g)
- Lieferung von Grundstücken (Z 9 lit a; mit Option zur Steuerpflicht)
- Aufsichtsräte (Z 9 lit b)
- Umsätze aus Versicherungsverhältnissen (Z 9 lit c; dafür wird vom Versicherungsentgelt die Versicherungssteuer erhoben)
- Umsätze von Blinden unter bestimmten Voraussetzungen (Z 10 lit a)
- Postdienstleistungen (Z 10 lit b; zB Briefe; gilt jedoch nicht für individuell ausgehandelte Preise)
- Privatschulen unter bestimmten Voraussetzungen (Z 11)
- Umsätze aus der Tätigkeit als Bausparkassenvertreter und Versicherungsvertreter (Z 13)

- gemeinnützige Sportvereinigungen (Z 14)
- Pflege- und Tagesmütter (Z 15)
- Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, ausgenommen zu Wohnzwecken, für Beherbergungszwecke, Garagierung, Camping sowie die kurzfristige Vermietung (nicht mehr als 14 Tage) unter den im Gesetz genannten Voraussetzungen (Z 16; mit Option zur Steuerpflicht)
- Leistungen von Wohnungseigentumsgemeinschaften zur Erhaltung, Verwaltung oder zum Betrieb der Liegenschaften, sofern diese nicht für Wohnzwecke oder das Abstellen von Fahrzeugen aller Art verwendet werden (Z 17)
- Kranken- und Pflegeanstalten (Z 18)
- Ärzte (Z 19)
- Krankenbeförderung (Z 22)
- Kinder- und Jugendbetreuung (Z 23)
- Kindergärten, Jugend- und Erziehungsheime (Z 23)
- Theater, Konzerte, Museen von Gebietskörperschaften (Z 24)
- Kleinunternehmer (Z 27; mit Option zur Steuerpflicht).

Vom Abzug ausgeschlossen sind jene Vorsteuern, die mit der befreiten Leistung in Zusammenhang stehen (vgl § 12 Abs 3 Z 1 und 2 UStG). Tätigt daher ein Unternehmer nur steuerfreie Umsätze, sind sämtliche Vorsteuern vom Abzug ausgeschlossen. Tätigt er auch steuerpflichtige Umsätze, dann sind die Vorsteuern, die im Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Umsätzen stehen, abzugsfähig (siehe dazu später VIII.4.).

3.2. Option zur Steuerpflicht

Da die unechte Steuerbefreiung bei hohen Vorsteuern und bei Leistungserbringung an vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer für den befreiten Unternehmer einen Nachteil darstellen kann (weil die nicht abziehbare Vorsteuer in

diesem Fall zum Kostenfaktor wird), ist in § 6 Abs 1 UStG für verschiedene Leistungen eine **Option zur Steuerpflicht** vorgesehen (§ 6 Abs 2 UStG). Eine solche besteht für:

- die Kreditgewährung, bei der dem Leistungsempfänger der Preis für eine Lieferung oder sonstige Leistung kreditiert wird
- Kreditkartenumsätze
- Lieferung von Grundstücken
- Vermietungsumsätze zu Geschäftszwecken
- Leistungen von Wohnungseigentumsgemeinschaften betreffend Teile einer Liegenschaft, die nicht für Wohnzwecke verwendet werden.

Wird nach § 6 Abs 2 UStG zur Steuerpflicht optiert, so unterliegt der Umsatz dem Normalsteuersatz von 20% (Ausnahme: Bei der steuerpflichtigen Kreditierung eines Kaufpreises, kommt der Steuersatz des Basisgeschäfts zur Anwendung).

Der Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 16 und Z 17 (**Vermietung zu Geschäftszwecken** bzw Wohnungseigentumsgemeinschaften) ist seit dem 1. 9. 2012 nur mehr zulässig, wenn der Leistungsempfänger das Grundstück nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Hinsichtlich Übergangsregelungen für bestehende Mietverträge bzw bereits errichtete Mietgebäude siehe § 28 Abs 38 Z 1 UStG.

Beispiel:

Ein Bauunternehmen errichtet eine Wohnhausanlage mit Eigentumswohnungen. Der Verkauf der Wohnungen ist steuerfrei (§ 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG).

Dem Bauunternehmen steht daher aus den Errichtungsaufwendungen kein Vorsteuerabzug zu (unechte Befreiung). Veräußert das Bauunternehmen Wohnungen steuerfrei an steuerpflichtige Unternehmer (zB an solche, die die Wohnung zu Wohnzwecken vermieten oder sie zu Berufszwecken verwenden wollen), so führt dies zu Wettbewerbsverzerrungen, da die Vorleis-

tungen (Errichtungskosten) mit Umsatzsteuer belastet sind.

Zur Vermeidung solcher Wettbewerbsverzerrungen besteht für solche Grundstücksumsätze daher die Möglichkeit, auf die Umsatzsteuerpflicht zu optieren (§ 6 Abs 2 UStG). Der Verkauf der Eigentumswohnungen stellt dann einen steuerpflichtigen Umsatz dar. Der Bauunternehmer kann nachträglich aus den Errichtungskosten die Vorsteuern geltend machen (§ 12 Abs 11 UStG). Er hat dem Käufer 20% Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen, die dieser, wenn er Unternehmer ist, seinerseits als Vorsteuer abziehen kann.

Beachte!

Durch die Option auf die Steuerpflicht erhöht sich die Bemessungsgrundlage für die GrESt um die Umsatzsteuer.

3.3. Kleinunternehmer

Inländische Unternehmer, deren Umsätze (ausgenommen Umsätze aus Hilfsgeschäften, der Geschäftsveräußerung und bestimmten befreiten Umsätzen) im Kalenderjahr € 30.000,– nicht übersteigen, sind unecht von der Umsatzsteuer befreit (sog **Kleinunternehmer**). Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich. Bei der Umsatzgrenze handelt es sich um einen Nettobetrag (VwGH 28. 10. 1998, 98/14/0057; UStR Rz 995).

Kleinunternehmer können bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich **auf die Steuerfreiheit verzichten**. Die Erklärung bindet den Unternehmer für mindestens 5 Jahre und kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Dazu muss der Widerruf spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn des Kalenderjahres erklärt werden.

Beispiel:

Frau Klein ist gewerbliche Masseuse und erbringt ihre Leistungen im Wege von Hausbesuchen. Ihre Umsätze betrugen in der Vergangenheit jeweils weniger als € 30.000,–, weswegen Frau Klein mit ihren Leistungen als Kleinunternehmerin von der Umsatzsteuer befreit war. Im Jahr 05 betrugen Ihre Umsätze € 39.000,–. Ist Frau Klein mit ihren Umsätzen im Jahr 05 steuerpflichtig?

Bei der Kleinunternehmergrenze von € 30.000,– handelt es sich um einen Nettobetrag. Bei Bruttoumsätzen iHv € 39.000,– hätte Frau Klein nach Abzug der Umsatzsteuer iHv € 6.500,– (20%) Nettoumsätze iHv € 32.500,– erzielt. Mit diesem Betrag befindet sich Frau Klein innerhalb der Toleranzgrenze von 15%. Ihre Umsätze sind somit nicht steuerpflichtig.

VII. Steuersätze (§ 10 UStG)

Das Unionsrecht sieht vor, dass jeder Staat neben einem Normalsteuersatz maximal zwei ermäßigte Steuersätze anwenden darf. Die ermäßigten Steuersätze dürfen nur für Leistungen erhoben werden, die im Anhang der MwSt-Syst-RL erwähnt sind. Sie sind zB nicht auf elektronisch erbrachte Dienstleistungen anwendbar (E-books unterliegen folglich, anders als gedruckte Bücher, nicht dem ermäßigten Steuersatz; siehe EuGH 5.3.2015, C-479/13) .

Für den Normalsteuersatz sieht Art 97 MwSt-Syst-RL derzeit einen Mindestsatz von 15% vor. Eine Obergrenze ist unionsrechtlich nicht vorgegeben. Derzeit hat Ungarn mit 27% den höchsten und Luxemburg mit 17% den niedrigsten Mehrwertsteuersatz in der EU (Stand 1.9.2015). In Österreich beläuft sich der **Normalsteuersatz auf 20%** (§ 10 Abs 1 UStG). Die ermäßigten Steuersätze müssen zumindest 5% betragen (Art 99 MwSt-System-RL). In Österreich gibt es ermäßigte Steuersätze im Ausmaß von 10% und 13%.

Der **ermäßigte Steuersatz von 10%** ist für die in § 10 Abs 2 UStG genannten Leistungen vorgesehen. Dazu zählen insbesondere:

- Lebensmittel (siehe Anlage 1)
- Restaurationsumsätze (Ausnahme Getränke)
- ortsübliches Frühstück iZm einer Beherbergung
- Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken (mit Ausnahme der als Nebenleistung erbrachten Lieferung von Wärme)
- Studentenheime, Lehrlingsheime, Kinder- und Schülerheime
- Leistungen gemeinnütziger Körperschaften, soweit diese nicht befreit sind
- ORF-Gebühr und Entgelte für Kabelfernsehen (nicht aber pay per view)
- Personenbeförderung, soweit sie nicht befreit ist
- Müllabfuhr
- Umsätze der Kranken- und Pflegeanstalten, Alters-, Blinden- und Siechenheime, Kuranstalten

Die Umsatzsteuer beträgt **13%** für ua folgende Leistungen (§ 10 Abs 3 UStG):

- Lebende Tiere
- Pflanzen, Schnittblumen, Dekoblätter und Gräser, Samen zur Aussaat
- pflanzliches Tierfutter, Rückstände und Abfälle aus der Lebensmittelindustrie, zubereitetes Futter
- tierische und pflanzliche Düngemittel
- Brennholz
- Einfuhr von Kunstgegenständen sowie die Lieferung von Kunstgegenständen durch den Urheber oder dessen Rechtsnachfolger
- Aufzucht, Mästen und Halten von Tieren

- Beherbergung samt damit verbunden Nebenleistungen (einschließlich Beheizung, Frühstück allerdings 10%), Campingplätze
- Umsätze aus der Tätigkeit als Künstler
- Schwimmbäder, Thermalbehandlung
- Theater, Musik-, Gesangsaufführungen, Museen, botanische und zoologische Gärten, Kino, Zirkusvorführungen, Schausteller (soweit die Leistungen nicht befreit sind)
- Personenbeförderung im Luftverkehr (die grenzüberschreitende Beförderung im Flugverkehr ist echt von der Steuer befreit)
- Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs-, Fortbildungs-, Erholungsheime für Personen unter 27 Jahre, sofern die Leistungen nicht befreit sind
- Weinverkauf ab Hof, ausgenommen Buschenschank (§ 10 Abs 3 Z 11 UStG; Sonderregelung für Österreich, siehe Art 119 MwSt-Syst-RL)
- Eintrittsberechtigungen für sportliche Veranstaltungen

Umsätze von **nichtbuchführungspflichtigen Land- und Forstwirten**, deren Umsätze € 400.000,– nicht übersteigen, unterliegen grundsätzlich einem Steuersatz von 10%. Soweit diese Umsätze an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden oder der ermäßigte Steuersatz nach § 10 Abs 3 UStG anzuwenden ist, wird die Steuer für diese Umsätze mit 13% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden jeweils in gleicher Höhe festgesetzt (§ 22 Abs 1 UStG).

Österreich darf gem Art 104 MwSt-Syst-RL in den Gebieten Jungholz und Mittelberg (Kleines Walsertal) einen zweiten Normalsteuersatz anwenden. Der Steuersatz für dort ansässige Unternehmen beträgt **19%**, das entspricht dem Normalsteuersatz Deutschlands.

Werden im Geschäftsverkehr Konsumenten gegenüber Preisangaben gemacht, so ist im Zweifel davon auszugehen, dass die Umsatzsteuer inkludiert ist. Der MwSt-Anteil in einem Preis beträgt bei einem Steuersatz von 20%: 16,667% (Divisor 6), bei einem Steuersatz von 10%: 9,091% (Divisor 11) und bei

einem Steuersatz von 13%: 11,504% (Divisor 8,692). Im Geschäftsverkehr zwischen Unternehmern handelt es sich bei den Preisangaben grundsätzlich um Nettopreise.

VIII. Vorsteuerabzug (§ 12 Abs 1 und 2 UStG)

1. Grundsätze

Als Vorsteuerabzug bezeichnet man das Recht, die Umsatzsteuer für in Anspruch genommene Leistungen vom Finanzamt zurückzuerhalten. Der Unternehmer kann folgende Vorsteuerbeträge abziehen:

– Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene **Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen**, die

  - im Inland
  - für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

  Sofern die Leistung bereits erbracht wurde, ist für den Vorsteuerabzug eine Bezahlung der Rechnung grundsätzlich nicht erforderlich.

Hinweis:

Besteuert jedoch der Leistungsempfänger seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten (§ 17 UStG, sog **Istbesteuerung**, siehe dazu 10.1.) und übersteigen seine Umsätze im vorangegangenen Veranlagungszeitraum € 2 Mio nicht (sog „kleiner“ Istversteuerer), ist zusätzliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug, dass die Zahlung geleistet wurde (vgl § 12 Abs 1 Z 1 UStG). Dies gilt nicht für Versorgungsunternehmungen iSv § 17 Abs 1 zweiter Satz UStG.

Sollte ein „kleiner“ Istversteuerer alternativ den Vorsteuerbetrag nach § 215 Abs 4 BAO auf das Abgabenkonto des Leistungserbringers überrechnen lassen, steht ihm unabhängig von der Zahlung bereits der Vorsteuerabzug zu. An den Leistungserbringer ist dann nur der Nettobetrag der Rechnung zu überweisen.

Wurde die Leistung noch nicht erbracht, so steht für sog **Anzahlungsrechnungen** der Vorsteuerabzug erst zu, wenn die Zahlung geleistet wurde.

Das Recht auf Vorsteuerabzug entfällt, wenn der betreffende Umsatz in Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht und der Unternehmer davon wusste bzw wissen musste. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft (§ 12 Abs 1 Z 1 letzter Satz UStG).

Des Weiteren kann sich der Unternehmer als Vorsteuer abziehen:

- die entrichtete **Einfuhrumsatzsteuer** für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt wurden (§ 12 Abs 1 Z 2 UStG);
- die auf Grund des **Reverse-Charge-Systems geschuldete Umsatzsteuer** (§ 12 Abs 1 Z 3 UStG; siehe dazu später IX.2. und XIII.2.).

2. Rechnung (§ 11 UStG)

Unternehmer sind berechtigt, für ihre Leistungen Rechnungen auszustellen. In folgenden Fällen sind Unternehmer **verpflichtet** eine umsatzsteuergerechte Rechnung auszustellen:

- Umsätze an andere Unternehmer für dessen Unternehmen;
- Umsätze an juristische Personen, soweit diese nicht Unternehmer sind;
- Erbringung steuerpflichtiger Werklieferungen oder Werkleistungen iZm einem Grundstück an einen Nichtunternehmer.

Dieser Verpflichtung hat der Unternehmer innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung des Umsatzes nachzukommen (§ 11 Abs 1 Z 1 UStG).

Erbringt ein inländischer Unternehmer an einen ausländischen Unternehmer (ausländische juristische Person, die kein Unternehmer ist) Leistungen, für die die Steuerschuld auf den ausländischen Leistungsempfänger übergeht (Reverse-Charge), hat er bis zum 15. Tag des auf die Ausführung der Leistung folgen-

den Kalendermonates eine Rechnung nach den österreichischen Bestimmungen auszustellen, außer es wird mittels Gutschrift abgerechnet (§ 11 Abs 1 Z 2 UStG). Auf Grund dieser Regelung, die auf der MwSt-Syst-RL beruht, müssen österreichische Unternehmer Rechnungen für die genannten Leistungen nicht (mehr) nach ausländischen Rechtsvorschriften erstellen. Die Regelung gilt gleichermaßen für derartige Leistungen im Drittlandsgebiet.

Gutschriften, die anstelle von Rechnungen gestellt werden, gelten unter den in § 11 Abs 7 und Abs 8 UStG genannten Voraussetzungen als Rechnung.

Als Rechnung gilt auch eine **elektronische Rechnung**, wenn der Empfänger dieser Art der Rechnungsausstellung zustimmt (sog E-Rechnungen). Eine elektronische Rechnung ist eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird (zB E-Mail, PDF- oder Textdatei als E-Mail-Anhang oder Web-Download).

Sie gilt nur unter der Voraussetzung als zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung, wenn die Echtheit ihre Herkunft, die Unversehrtheit ihres Inhaltes und ihre Lesbarkeit gewährleistet sind. Zu den Anforderungen an diese Voraussetzungen siehe VO, BGBl II 583/2003 idF BGBl II 2012/516 (eine mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehene Rechnung erfüllt bspw diese Voraussetzungen).

Der Unternehmer, der eine Rechnung ausstellt, hat eine Durch- oder Abschrift davon **sieben Jahre** aufzubewahren. Bei E-Rechnungen muss gewährleistet sein, dass die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit für die Dauer von sieben Jahren gewährleistet sind.

- **Verpflichtende Rechnungsbestandteile**

Nur Rechnungen, die sämtliche geforderten Angaben aufweisen, berechtigen den Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug. Rechnungen iSd § 11 UStG enthalten zwingend folgende Angaben:

- Name und Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
- Name und Anschrift des Abnehmers; bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag € 10.000,– (brutto) übersteigt, ist außerdem die UID- Nummer des Leis-

tungsempfängers anzugeben, wenn der leistende Unternehmer in Österreich einen Wohnsitz, Sitz, gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird;

- Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und der Umfang der sonstigen Leistung;
- Datum (Tag der Lieferung bzw sonstigen Leistung oder der Zeitraum, über den sich die Leistung erstreckt hat);
- Entgelt;
- Steuersatz;
- im Fall einer Steuerbefreiung: Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;
- Steuerbetrag, der auf das Entgelt entfällt; bei Fremdwährungsrechnungen ist der Steuerbetrag zusätzlich in Euro anzugeben;
- Ausstellungsdatum;
- fortlaufende Nummer zur Identifizierung der Rechnung;
- UID-Nummer des Leistungserbringers, sofern im Inland Lieferungen und sonstige Leistungen erbracht werden, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht;
- im Fall des Reverse-Charge-Systems: Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld sowie Angabe der UID-Nummer des Leistungsempfängers; kein gesonderter Steuerausweis.

- **Kleinbetragsrechnungen**

Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag € 400,– (brutto) nicht übersteigt, sieht das Gesetz Vereinfachungen vor. Bei diesen Rechnungen genügen neben dem Ausstellungsdatum folgende Angaben (§ 11 Abs 6 UStG):

- Name und Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;

- Menge und die handelsübliche Bezeichnung der Lieferung bzw sonstigen Leistung oder die Art und der Umfang der sonstigen Leistung;
- Datum (Tag der Lieferung bzw sonstigen Leistung oder der Zeitraum, über den sich die Leistung erstreckt hat);
- Entgelt und Steuerbetrag in einer Summe;
- Steuersatz.

- **Steuerschuld auf Grund der Rechnung**

Hat **ein Unternehmer** in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach dem Gesetz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung (§ 11 Abs 12 UStG). Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt (Scheinrechnung) oder nicht Unternehmer ist, schuldet diesen Betrag (§ 11 Abs 14 UStG). In beiden Fällen ist eine Berichtigung der Rechnung unter den Voraussetzungen des § 16 Abs 1 UStG möglich.

Beispiele:

1. Ein steuerbefreiter Kleinunternehmer weist in seiner Rechnung € 100,– inkl 20% USt aus.

   Obwohl der Kleinunternehmer gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG von der Steuer befreit ist, schuldet er für diese Rechnung die Umsatzsteuer iHv € 16,67 des Rechnungsbetrages auf Grund der Rechnung. Die Steuerschuld besteht solange, bis er die Rechnung gem § 16 Abs 1 UStG gegenüber dem Leistungsempfänger korrigiert.

2. X stellt eine Rechnung über eine Leistung inkl 20% USt. Die Tätigkeit des X ist jedoch als umsatzsteuerliche Liebhaberei eingestuft.

   X ist nicht Unternehmer, da eine Tätigkeit, die umsatzsteuerlich als Liebhaberei eingestuft ist, keine Unternehmereigenschaft begründet. Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag ausweist, obwohl er nicht Unter-

nehmer ist, schuldet diesen Betrag gem § 11 Abs 14 UStG.

Vereinfachungen für die Rechnungsausstellung sieht das Gesetz für **Fahrausweise**, die für die Beförderung im Personenverkehr ausgegeben werden, vor (Details hierzu siehe § 11 Abs 9 – 11 UStG). Banken und Versicherungsunternehmen sind nach der VO BGBl II 2004/279 nicht verpflichtet, umsatzsteuer-gerechte Rechnungen auszustellen.

3. Leistung für das Unternehmen

Ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht nur für Leistungen, die im Inland für das Unternehmen ausgeführt worden sind. Das UStG normiert in § 12 Abs 2 UStG, welche Lieferungen und sonstige Leistungen als für das Unternehmen ausgeführt gelten.

Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als **für das Unternehmen ausgeführt**, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen (§ 12 Abs 2 UStG). Für Zwecke des Unternehmens ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen und die Einfuhr von Gegenständen, wenn sie zu **mindestens 10% unternehmerischen Zwecken** dienen. Bei gemischter Nutzung (sowohl privat als auch unternehmerisch genutzt) besteht grds ein Zuordnungswahlrecht, das auch für den Vorsteuerabzug maßgebend ist:

Der Unternehmer kann einen gemischt genutzten Gegenstand, der zu mindestens 10% für Zwecke des Unternehmens genutzt wird,

- zur Gänze seinem Unternehmen zuordnen. In diesem Fall steht der Vorsteuerabzug zu 100% zu. Die anteilige Privatnutzung führt zu einem steuerpflichtigen Verwendungseigenverbrauch.
- nur im Ausmaß der tatsächlichen unternehmerischen Nutzung dem Unternehmensbereich zuordnen. In diesem Fall steht der Vorsteuerabzug nur anteilig zu. Die anteilige Privatnutzung führt daher zu keinem Verwendungseigenverbrauch.

– zur Gänze dem Privatvermögen zuordnen. In diesem Fall besteht kein Recht zum Vorsteuerabzug.

Durch eine nur teilweise Zuordnung des Gegenstandes zum Unternehmensvermögen kommt es einerseits zu keiner Eigenverbrauchsbesteuerung der anteiligen Privatnutzung, andererseits ist aber zu bedenken, dass in diesem Fall eine nachträgliche Ausweitung der unternehmerischen Nutzung nicht zu einer positiven Vorsteuerkorrektur berechtigt. Selbiges gilt auch für die gänzliche Zuordnung des Gegenstandes zum Privatvermögen. Eine positive Vorsteuerkorrektur ist nur möglich, wenn der Gegenstand zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet wurde (vgl dazu später VIII.6.)

Der österreichische Gesetzgeber sieht die volle Zuordnung als Regelfall an, die anteilige Zuordnung ist vom Steuerpflichtigen dem Finanzamt bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes schriftlich mitzuteilen.

Beispiele:

1. Unternehmer P erwirbt einen Fiskal-Lkw (vorsteuerabzugsberechtigt), den er zu 60% für seinen Betrieb und 40% privat nutzt.

   Da das Fahrzeug zu mehr als 10% unternehmerischen Zwecken dient, gilt die Lieferung als für das Unternehmen ausgeführt. P kann das Fahrzeug zur Gänze dem Unternehmen zuordnen und von den gesamten Anschaffungskosten den Vorsteuerabzug geltend machen. Im Ausmaß der privaten Nutzung hat er einen Verwendungseigenverbrauch zu versteuern (Bemessungsgrundlage: 40% der auf die Nutzung entfallenden Kosten, dh 40% der AfA und der Betriebskosten).

   Alternativ kann P das Fahrzeug nur im Ausmaß der unternehmerischen Nutzung seinem Unternehmen zuordnen (Vorsteuerabzug steht dann iHv 60% zu, es kommt zu keinem steuerpflichtigen Verwendungseigenverbrauch) oder zur Gänze dem Privatvermögen (kein Vorsteuerabzug möglich).

2. Im darauffolgenden Jahr weitet P den Umfang der unternehmerischen Nutzung seines Fiskal-Lkws auf 80% aus.

Die Bemessungsgrundlage für den Verwendungseigenverbrauch beläuft sich nun auf 20% der AfA und der Betriebskosten. Hat P das Fahrzeug jedoch nur teilweise oder gar nicht dem Betriebsvermögen zugeordnet, ist keine nachträgliche Korrektur des Vorsteuerabzuges möglich (keine positive Vorsteuerkorrektur bei Einlagen aus dem nichtunternehmerischen Bereich).

Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder die Einfuhr von Gegenständen, deren Entgelte überwiegend **keine abzugsfähigen Aufwendungen** iSd § 20 Abs 1 Z 1 – 5 EStG oder der §§ 8 Abs 2 und 12 Abs 1 Z 1 – 5 KStG darstellen (§ 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG).

Hinweis:

Der VwGH qualifiziert § 12 Abs 2 Z 2 UStG in unionsrechtskonformer Auslegung als bloße Vorsteuerausschlussbestimmung (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0127). Gegenstände, die nach § 12 Abs 2 Z 2 UStG vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, können daher unter den allgemeinen Voraussetzungen dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden. Eine Ausweitung der unternehmerischen Nutzung des Gegenstandes führt somit zu einer positiven Vorsteuerkorrektur.

Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten weiters Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Miete oder dem Betrieb von **Personenkraftwagen**, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen (§ 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG).

Bei solchen Fahrzeugen ist, unabhängig vom Ausmaß der unternehmerischen Nutzung, ein Vorsteuerabzug nicht möglich. Betroffen sind von diesem Abzugsverbot ua der Kaufpreis, Leasingraten, Reparaturen sowie Treibstoffe. Die Veräußerung oder eine teilweise private Nutzung derartiger Fahrzeuge unterliegt ebenfalls nicht der Umsatzsteuer.

Dieser Ausschluss des Vorsteuerabzuges ist nicht in der MwSt-Syst-RL vorgesehen. Da der Ausschluss aber bereits zum Zeitpunkt des Beitritts Österreichs zur EU bestanden hat, ist er unionsrechtlich zulässig.

Ausgenommen von dem Abzugsverbot sind sog **Fiskal-Lkw** (siehe VO BGBl 1996/273 und VO BGBl II 2002/193 zB Kleinbusse, Kastenwägen), Fahrschul-Kfz, Vorführwägen und Kfz, die für die gewerbliche Weiterveräußerung bestimmt sind (Umlaufvermögen), weiters Kfz, die zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen.

Ab 2016 kann von **Elektrofahrzeugen** (CO_2-Emissionswert von 0 Gramm pro Km) ein Vorsteuerabzug vorgenommen werden (§ 12 Abs 2 Z 2a UStG). Dabei gilt Folgendes:

- Betragen die Anschaffungskosten (einschließlich USt + NoVA) weniger als € 40.000,– kann der Vorsteuerabzug in vollem Umfang getätigt werden.
- Betragen die Anschaffungskosten mehr als € 40.000,–, aber höchstens € 80.000,–, kann der volle Vorsteuerabzug vorgenommen werden. Hinsichtlich des Anteils an Ausgaben oder Aufwendungen (insb AfA), der über die Angemessenheitsgrenze hinausgeht, kommt es zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG.
- Betragen die Anschaffungskosten mehr als das doppelte der Angemessenheitsgrenze kommt § 12 Abs 2 lit a UStG zur Anwendung, wonach Lieferungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) iSd § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 EStG darstellen, als nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten.

4. Ausschluss vom Vorsteuerabzug (§ 12 Abs 3 UStG)

4.1. Ausschluss auf Grund steuerfreier Umsätze

Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist die Steuer für Lieferungen, sonstige Leistungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände bzw sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet. Ausgenommen davon sind nur jene Fälle, die als echte Steuerbefreiungen zu qualifizieren sind (§ 6 Abs 1 Z 1 bis Z 6 UStG sowie Art 6 Abs 1 UStG).

Bewirkt der Unternehmer neben unecht befreiten Umsätzen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen auch steuerpflichtige Umsätze, so hat der Unternehmer die Vorsteuerbeträge exakt in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen (§ 12 Abs 4 UStG). Anstelle dieser exakten Zuordnung kann unter bestimmten Voraussetzungen auch eine Zuordnung der Vorsteuern nach dem Verhältnis der steuerfreien zu den steuerpflichtigen Umsätzen vorgenommen werden. Weiters ist es auch möglich, nur jene Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze aufzuteilen, die nicht exakt zuordenbar sind (vgl § 12 Abs 5 und 6 UStG).

Beispiel:

Ein selbständiger Arzt, dessen Leistungen gem § 6 Abs 1 Z 19 UStG steuerfrei sind (Umsätze € 200.000,–), unterhält in seiner Ordination eine Hausapotheke (Lieferungen von Arzneimitteln sind steuerpflichtig mit 10%; Netto-Umsätze der Hausapotheke € 50.000,–). Der Steuerberater, der für den Arzt die steuerlichen Pflichten erledigt, stellt eine Rechnung über € 5.000,– + 20% USt.

Gem § 12 Abs 3 UStG ist der Vorsteuerabzug betreffend die steuerbefreiten ärztlichen Leistungen ausgeschlossen. Soweit die Vorumsätze die Hausapotheke betreffen (insb Medikamenteneinkauf), steht ein Vorsteuerabzug zu. Die Umsatzsteuer, die auf den Kosten des Steuerberaters lastet, kann der Unternehmer im Verhältnis der steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätze zueinander aufteilen und, soweit sie auf die steuerpflichtigen Umsätze entfallen (50/250 = 20%), als Vorsteuern abziehen (§ 12 Abs 5 Z 2 UStG).

4.2. Ausschluss iZm der privaten Nutzung von Grundstücken

Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist gem § 12 Abs 3 Z 4 UStG auch die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie für die Einfuhr von Gegenständen, soweit sie im Zusammenhang mit der Privatnutzung (iSv § 3a Abs 1a Z 1 UStG) eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes steht.

Beispiel:

A lässt ein Gebäude um € 300.000,– + 20% USt errichten, das er schließlich zu 60% unternehmerisch und zu 40% privat nutzt.

Da das Gebäude zu mehr als 10% für unternehmerische Zwecke genutzt wird, kann es zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet werden (§ 12 Abs 2 UStG). Grundsätzlich wären die Voraussetzungen für den vollen Vorsteuerabzug gegeben, nach § 3a Abs 1 Z 1 letzter Satz UStG ist aber der Eigenverbrauch, der sich aus der privaten Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes (hier Gebäude) ergibt, nicht steuerbar.

§ 12 Abs 3 Z 4 UStG bestimmt zusätzlich, dass der Vorsteuerabzug insoweit ausgeschlossen ist, als das Gebäude für unternehmensfremde Zwecke iSd § 3a Abs 1a Z 1 UStG genutzt wird. X kann daher den Vorsteuerabzug nur iHv € 36.000,– (60% von € 60.000,– USt) geltend machen.

Ein Verwendungseigenverbrauch für die private Nutzung ist nicht zu versteuern. Da das Gebäude aber zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet ist, kann bei einer etwaigen nachträglichen Erhöhung der unternehmerischen Nutzung eine positive Vorsteuerkorrektur vorgenommen werden.

Der Ausschluss von Vorsteuern iZm der privaten Nutzung von Gebäudeteilen hat erst seit 1.11.2011 eine explizite unionsrechtliche Grundlage (vgl Art 168a MwSt-Syst-RL, der mit RL 2009/162/EU in die MwSt-Syst-RL eingefügt worden ist). Für Zeiträume davor wird das Abzugsverbot auf § 12 Abs 2 Z 2 UStG gestützt (siehe dazu VwGH 28.5.2009, 2009/15/0100).

Nach § 20 Abs 1 Z 1 EStG, auf den § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG verweist, sind Beträge, die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendet werden, ertragsteuerlich nicht abzugsfähig. Soweit ein Gebäude zu privaten Wohnzwecken genutzt wird, sind die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen den Kosten der privaten Lebensführung zuzuordnen und daher ertragsteuerlich nicht abzugsfähig. Dies hat zur Konsequenz, dass der Steuerpflichtige aus diesen Aufwendungen keinen Vorsteuerabzug geltend machen kann. Als Regelung,

die bereits vor dem EU-Beitritt Österreichs bestand, ist § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG unionsrechtlich unbedenklich.

5. Vorsteuerabzug aus Reisekosten (§ 13 UStG)

Für ausschließlich durch den Betrieb veranlasste Inlandsreisen, steht dem Unternehmer der Vorsteuerabzug zu. Dies gilt sowohl für Reisen, die der Unternehmer selbst unternimmt, als auch für Reisen von Dienstnehmern, deren Kosten der Unternehmer unmittelbar trägt oder den Dienstnehmern ersetzt. Für die einzelnen Kostenbestandteile gilt:

- Für den Verpflegungsmehraufwand darf die Vorsteuer nur aus den einkommensteuerrechtlichen Pauschbeträgen mit dem Steuersatz von 10% errechnet werden (9,09% des Pauschbetrages). Ein Vorsteuerabzug in tatsächlicher Höhe ist nicht möglich.
- Bei Aufwendungen für Nächtigungen (einschließlich Frühstück) kann die abziehbare Vorsteuer entweder in tatsächlicher Höhe angesetzt (muss durch eine Rechnung nachgewiesen werden) oder aus den Pauschbeträgen mit dem Steuersatz von 13% errechnet werden (11,44% des Nächtigungsgeldes lt EStG).
- Bei Fahrtspesen (zB Bahnfahrkarte) beträgt der Vorsteuerabzug 10% des Beförderungsentgelts (bzw 9,09% des Bruttobetrages). Kein Vorsteuerabzug ist möglich, wenn die Fahrt mit dem privaten Pkw erfolgt (weder vom einkommensteuerrechtlichen Kilometergeld, noch von Treibstoffrechnungen), da die Einschränkungen des Vorsteuerabzuges gem § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG auch dann gelten, wenn ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber sein Fahrzeug zur Verfügung stellt oder damit betriebliche Fahrten für ihn durchführt.

6. Nachträgliche Berichtigung des Vorsteuerabzuges (§ 12 Abs 10 – 13 UStG)

Der Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen, wenn Gegenstände zur Erbringung unecht steuerbefreiter Leistungen verwendet werden. Wird ein Gegenstand vorerst zur Erbringung steuerpflichtiger Umsätze verwendet und in einem späteren Kalenderjahr zur Erbringung unecht steuerbefreiter Umsätze oder umgekehrt (das Gesetz spricht von einer **Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse**), so ist der Vorsteuerabzug nachträglich zu berichtigen (§ 12 Abs 10 – 13 UStG).

Hiebei ist zwischen Anlagevermögen, das der Unternehmer in seinem Unternehmen verwendet oder nutzt (vgl § 12 Abs 10 UStG) und Gegenständen, die nicht als Anlagevermögen verwendet oder genutzt werden (vgl § 12 Abs 11 UStG) zu unterscheiden. Die Bestimmungen gelten sinngemäß auch für Gegenstände, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören (zB private Grundstücksvermietungen; (§ 12 Abs 12 UStG).

- **Gegenstände des Anlagevermögens**

Ändert sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden **vier Jahren** der Verwendungszweck, so ist für **jedes Jahr der Änderung ein Fünftel** des Vorsteuerabzuges zu berichtigen.

Bei **Grundstücken** tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Jahren ein Zeitraum von neunzehn Jahren (§ 12 Abs 10 UStG), dh der Vorsteuerabzug ist für jedes Jahr der Änderung zu **einem Zwanzigstel** zu berichtigen. Die Vorsteuerkorrektur betrifft bei Grundstücken auch aktivierungspflichtige Aufwendungen sowie Kosten von Großreparaturen.

Hinweis:

Bei Grundstücken, die sich bereits vor dem 1.4.2012 in einem Betriebsvermögen befunden haben und bei zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücken, bei denen der Mietvertrag bereits vor dem 1.4.2012 abgeschlossen wurde, gilt ein Berichtigungszeitraum von 9 Jahren bzw einem Zehntel für jedes Jahr der Änderung (vgl § 28 Abs 38 Z 2 UStG).

Scheidet das Wirtschaftsgut aus dem Unternehmen aus, so ist die Berichtigung für den gesamten restlichen Berichtigungszeitraum sofort in voller Höhe vorzunehmen.

Bagatellgrenze: Eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges ist nicht durchzuführen, wenn der Betrag, um den der Vorsteuerabzug für einen Gegenstand für das Kalenderjahr zu berichtigen ist, € 60,– nicht übersteigt (§ 12 Abs 13 UStG).

Beispiele:

1. Ein Bauunternehmen errichtet Ende 01 ein Bürogebäude, um es steuerpflichtig zu vermieten. Im Jahr 05 wechselt der Mieter und das Gebäude wird an ein Versicherungsunternehmen vermietet.

   Das Bauunternehmen konnte zunächst den Vorsteuerabzug geltend machen (sofern es bei der Vermietung der Büroräumlichkeiten zur Steuerpflicht optiert hat). Da der neue Mieter (Versicherungsunternehmen) nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, erfolgt die Vermietung zukünftig grds unecht steuerbefreit. Durch die unechte Steuerbefreiung kommt es zu einer Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren. Der für die Errichtung in Anspruch genommene Vorsteuerabzug ist jährlich um ein Zwanzigstel zu berichtigen (im Beispiel insgesamt 16 Jahre lang). Im umgekehrten Fall (zuerst steuerfreie und danach steuerpflichtige Vermietung) würde es zu einer positiven Vorsteuerkorrektur kommen, dh das Bauunternehmen könnte jährlich ein Zwanzigstel der Vorsteuern nachträglich geltend machen.

   Sollte das Gebäude vom Bauunternehmen vor dem 1.9.2012 selbst er-

richtet worden sein, führt der Mieterwechsel nicht zur Anwendung von § 6 Abs 2 UStG idF StabG 2012 (§ 28 Abs 38 Z 1 UStG).

2. Ein Angestellter erwirbt zum Zweck der Vermietung eine Eigentumswohnung und macht aus den Anschaffungskosten einen Vorsteuerabzug geltend. Nach Ablauf von 6 Jahren verwendet er die Eigentumswohnung (dauerhaft) für eigene Wohnzwecke.

   Der Vorsteuerabzug konnte zunächst zu Recht geltend gemacht werden. Die Eigennutzung der Wohnung führt zu einem Entnahmeeigenverbrauch, der steuerfrei ist (§ 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG). 14 Zwanzigstel der seinerzeit geltend gemachten Vorsteuern müssen zurückgezahlt werden (negative Vorsteuerkorrektur). Die Vorsteuer ist sofort in voller Höhe zu korrigieren, weil das Wirtschaftsgut durch die private Nutzung aus dem Unternehmen ausscheidet.

   Sollte der Mietvertrag vor dem 1.4.2012 abgeschlossen worden sein, umfasst der Berichtigungszeitraum bei Grundstücken die auf das Jahr der erstmaligen Verwendung nachfolgenden neun Jahre, wobei pro Jahr ein Zehntel zu berichtigen ist (§ 28 Abs 38 Z 2 UStG).

- **Gegenstände, die nicht als Anlagevermögen verwendet werden**

Ändern sich bei einem Gegenstand, der nicht als Anlagevermögen verwendet wird (Umlaufvermögen, sonstige Leistungen, in Bau befindliche Anlagen oder Gegenstände des Anlagevermögens, die noch nicht in Verwendung genommen wurden), die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, so ist die **Berichtigung des Vorsteuerabzuges zeitlich unbeschränkt und in voller Höhe** vorzunehmen (§ 12 Abs 11 UStG).

7. Entfall des Rechts auf Vorsteuerabzug bei Finanzvergehen

Das Recht auf Vorsteuerabzug entfällt, wenn der Unternehmer wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanz-

vergehen steht. Dies gilt insb auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft (§ 12 Abs 14 UStG).

Kontrollfragen:

F 11. X besitzt ein Zinshaus. Die Hälfte der Nutzfläche ist an einen Arzt vermietet (Nettoeinnahmen jährlich € 30.000,–), die andere Hälfte zu Wohnzwecken (Nettoeinnahmen jährlich € 20.000,–). An Betriebskosten fallen jährlich € 15.000,– an (Vorsteuern € 1.000,–).

- Ist X mit seinen Vermietungsleistungen umsatzsteuerpflichtig?
- Welche Steuersätze kommen zur Anwendung?
- In welcher Höhe kann X sich aus den Betriebskosten die Vorsteuern abziehen? (→ Lösung)

F 12. Ein Dienstnehmer von U nächtigt im Zuge von betrieblichen Dienstreisen in Wien und München. Für nachgewiesene Hotelrechnungen erhält der Dienstnehmer von U € 100,– (Wien) und € 150,– (München) ersetzt. Weiters werden dem Dienstnehmer Diäten iHv € 26,40 (Wien) bzw € 35,30 (München) für den Verpflegungsmehraufwand ausbezahlt. In welchem Umfang besteht für U die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug? (→ Lösung)

F 13. Rechtsanwalt R hat in seiner Wohnung ein abgetrenntes Arbeitszimmer, in dem er abends gerne Arbeiten erledigt, zu denen er tagsüber in der Kanzlei keine Zeit hatte. Die anteiligen Miet- und Betriebskosten dieses Arbeitszimmers betragen € 1.500,– pa inkl Umsatzsteuer. Steht R anteilig ein Recht auf Vorsteuerabzug zu? (→ Lösung)

F 14. Unternehmer A hat im Jahr 01 einen PC sowie Büroausstattung erworben (es bestand das Recht zum Vorsteuerabzug). Auf Grund von Umsatzrückgängen erwirtschaftet A im Jahr 04 nur noch Umsätze von rund € 29.000,–. Welche umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen ergeben sich aus diesem Sachverhalt? (→ Lösung)

IX. Steuerschuldner

1. Leistender Unternehmer als Steuerschuldner (§ 19 Abs 1 UStG)

Steuerschuldner bei Lieferungen und sonstigen Leistungen ist grundsätzlich der Unternehmer, der diese Leistungen erbringt bzw beim Eigenverbrauch der Unternehmer, der den Eigenverbrauch tätigt (§ 19 Abs 1 UStG).

2. Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger (§ 19 Abs 1 UStG)

Zur Sicherung der Steuereinnahmen sieht das UStG in besonderen Fällen den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger vor (sog **Reverse-Charge-System**).

Gem § 19 Abs 1 UStG kommt es zu einem Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger, wenn

- ein ausländischer Unternehmer (Person, die im Inland weder ein Unternehmen betreibt, noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat)
- sonstige Leistungen (ausgenommen Eintrittsberechtigungen) oder Werklieferungen im Inland erbringt und
- der Leistungsempfänger Unternehmer (§ 2 UStG) oder eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person des öffentlichen Rechts ist.
- Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer.

Unterliegt eine Leistung dem Reverse-Charge-System, so ist in der **Rechnung** die UID-Nummer des Leistungsempfängers anzugeben und auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinzuweisen (Art 226 MwSt-Syst-RL bzw § 11 Abs 1a UStG). Ein Ausweis der Steuer hat zu unterbleiben (andernfalls entsteht die Steuerschuld auf Grund der Rechnung gem § 11 Abs 12 UStG).

Der Leistungsempfänger ist hinsichtlich der von ihm geschuldeten USt-Beträge zum **Vorsteuerabzug** berechtigt, sofern sonst alle Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug gegeben sind. Unterbleibt die Angabe der UID-Nummer des Leistungsempfängers oder der Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld, geht die Steuerschuld trotzdem auf den Leistungsempfänger über (auch der Vorsteuerabzug bleibt trotz etwaiger Rechnungsmängel bestehen).

Beispiel:

Der deutsche Unternehmensberater D hat eine Betriebsstätte in Salzburg und erbringt an den österreichischen Unternehmer Ö eine Beratungsleistung. Die Betriebsstätte ist an der Leistungserbringung nicht beteiligt.

Bei der Beratungsleistung handelt es sich um eine sonstige Leistung, die nach der B2B-Grundregel am Ort des Leistungsempfängers, somit in Österreich als ausgeführt gilt (§ 3a Abs 6 UStG). Erbringt jedoch ein Unternehmer, der in Österreich weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat, eine in Österreich steuerpflichtige sonstige Leistung, so kommt es gem § 19 Abs 1 UStG zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger. Ö schuldet die Umsatzsteuer. Unter den Voraussetzungen des § 12 Abs 1 UStG hat er jedoch gleichzeitig das Recht zum Vorsteuerabzug.

Einen **Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger** sieht das UStG darüber hinaus bei folgenden Lieferungen oder sonstigen Leistungen an andere Unternehmer vor (betrifft auch rein innerösterreichische Sachverhalte):

- Bei **Bauleistungen an Unternehmer**, die ihrerseits Bauleistungen erbringen (§ 19 Abs 1a UStG).
- Bei der **Lieferung sicherungsübereigneter Gegenstände**, bei Lieferung unter Eigentumsvorbehalt sowie bei Lieferung von Grundstücken, Gebäuden auf

fremdem Boden und Baurechten im Zwangsversteigerungsverfahren (§ 19 Abs 1b UStG).

– Bei der Lieferung von Erdgas, Elektrizität, Wärme oder Kälte über ein Netz durch Unternehmer, die im Inland weder ihr Unternehmen betreiben noch eine an der Lieferung beteiligte Betriebsstätte haben, wenn der Empfänger im Inland für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst ist (§ 19 Abs 1c UStG).

– Bei der Lieferung von **Alteisen, Altmetallen sowie von Schrott** (VO BGBl II 2007/129 zu § 19 Abs 1d UStG).

– Bei der Übertragung von **Treibhausgasemissionszertifikaten** sowie bei der Lieferung von Mobilfunkgeräten und integrierten Schaltkreisen (§ 19 Abs 1e UStG).

Kontrollfragen:

F 15. Das belgische Beratungsunternehmen B mit einer Betriebsstätte in Wien erbringt eine Beratungsleistung an den österreichischen Unternehmer Ö. Die Beratung wird von den Mitarbeitern der Wiener Betriebsstätte durchgeführt. (→ Lösung)

F 16. Ein in Slowenien ansässiger Steuerberater erteilt einem österreichischen Unternehmer eine steuerliche Auskunft. Dafür stellt er ein Honorar iHv € 1.000,– netto in Rechnung. (→ Lösung)

X. Erhebung der Steuer

1. Entstehen der Steuerschuld (§ 19 Abs 2 UStG)

- **Sollbesteuerung**

Die Steuerschuld entsteht für Lieferungen und sonstige Leistungen grundsätzlich mit Ablauf des Kalendermonats, in dem **die Leistung ausgeführt** wurde (**Sollbesteuerung**; § 19 Abs 2 Z 1 lit a UStG). Dieser Zeitpunkt verschiebt sich um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf

des Kalendermonats erfolgt, in dem die Leistung erbracht wurde. Bei der Sollbesteuerung ist somit das **vereinbarte Entgelt** zu versteuern, auch wenn es noch nicht zugeflossen ist.

Wird das Entgelt bereits vereinnahmt, bevor die Leistung ausgeführt wurde (**Anzahlungen**), so entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonats, in dem das Entgelt vereinnahmt wurde (sog Mindest-Istbesteuerung).

- **Istbesteuerung**

Bei nicht buchführungspflichtigen Gewerbetreibenden, bei den Angehörigen der freien Berufe (Tätigkeiten iSd § 22 Z 1 EStG) sowie bei Unternehmern, deren Umsätze aus sonstigen Tätigkeiten die Grenze von € 110.000,– pa nicht überschreiten (Umsätze, die nicht zu Einkünften gem § 21 und 23 EStG führen wie zB Umsätze aus Vermietungstätigkeit) entsteht die Steuerschuld nach **vereinnahmten Entgelten** (**Istbesteuerung;** § 17 UStG). Bei dem in § 17 UStG genannten Personenkreis entsteht die Steuerschuld erst mit Ende des Monats, in dem die Entgelte zugeflossen sind (§ 19 Abs 2 Z 1 lit b UStG; Vorteil: spätere Entrichtung, Liquidität). Auf die Istbesteuerung kann – mit Ausnahme der Istbesteuerung bei Anzahlungen – verzichtet werden, sodass die Sollbesteuerung zur Anwendung kommt.

- **Im Fall des Übergangs der Steuerschuld**

In Fällen des **Reverse-Charge-Systems** entsteht die Steuerschuld sowohl bei der Soll- als auch bei der Istbesteuerung mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt wurde. Dieser Zeitpunkt verschiebt sich – ausgenommen in Fällen der Leistungserbringung durch ausländische Unternehmer (§ 19 Abs 1 zweiter Satz UStG) – um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht wurde.

- **Beim Eigenverbrauch**

Die Steuerschuld entsteht mit Ablauf des Kalendermonats, in dem nicht abzugsfähige Aufwendungen getätigt worden sind (Aufwandseigenverbrauch), die Gegenstände dem Unternehmen entnommen worden sind (Entnahmeeigenver-

brauch) oder die Leistungen ausgeführt worden sind (Nutzungseigenverbrauch und Eigenverbrauch durch sonstige Leistung (§ 19 Abs 2 Z 2 UStG).

2. Fälligkeit und Umsatzsteuervoranmeldung (§ 21 UStG)

Die Umsatzsteuer ist **unterjährig** eine **Selbstbemessungsabgabe**. Der Unternehmer muss seine Umsatzsteuerschuld selbst berechnen und hat ihn bis zum 15. Tag des auf den Voranmeldungszeitraum zweitfolgenden Kalendermonats an das Finanzamt abzuführen. Voranmeldungszeitraum ist grundsätzlich der Kalendermonat. Sollen die Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr € 100.000,– nicht überstiegen haben, ist Voranmeldezeitraum das Kalendervierteljahr (§ 21 Abs 2 UStG; wahlweise auch der Kalendermonat).

Des Weiteren hat der Unternehmer bis zum Fälligkeitszeitpunkt eine **Umsatzsteuervoranmeldung** (UVA) einzureichen. Die Übermittlung der UVA hat grundsätzlich elektronisch via FinanzOnline zu erfolgen. Für Unternehmer, deren Vorjahresumsätze € 30.000,– nicht überstiegen haben, entfällt die Verpflichtung zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung, wenn die Vorauszahlung zur Gänze spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird oder sich für den Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung ergibt (VO über die Abstandnahme von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen, BGBl II 1998/206 idF BGBl II 2010/171).

Beispiele:

1. A vermietet eine Wohnung an einen Unternehmer und erhält hierfür monatlich eine Miete iHv € 600,– brutto. Andere umsatzsteuerlich relevante Umsätze erwirtschaftet A nicht. A hat gem § 6 Abs 3 UStG zur Steuerpflicht optiert. Wann entsteht die Umsatzsteuerschuld und wann ist die Steuer fällig? Ist A zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen verpflichtet?

   A erzielt mit der Vermietung jährlich Umsätze iHv € 6.000,– (zuzügl € 1.200,– USt). Gem § 17 UStG unterliegt A der Istbesteuerung, dh die Besteuerung erfolgt nach vereinnahmten Entgelten. Für die Mietein-

nahme im Jänner entsteht die Steuerschuld somit Ende Jänner, für die Mieteinnahme im Feber Ende Feber usw. Fällig wird die Steuer am 15. des auf den Voranmeldungszeitraum zweitfolgenden Kalendermonats. Gem § 21 Abs 2 UStG ist für A das Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum (Vorjahresumsätze unter € 100.000,–). Die Steuerschuld, die für die Monate Jänner bis März entsteht, ist somit am 15. Mai fällig.

Da die Vorjahresumsätze € 30.000,– nicht überstiegen haben, muss A, sofern er die Vorauszahlungen zur Gänze spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgeben.

2. Unternehmer U (Umsätze von rund € 300.000,–) liefert im März Ware. Die Rechnung stellt er Anfang April, die Zahlung erfolgt im Mai. Wann entsteht die Umsatzsteuerschuld und wann ist die Steuer fällig? Was würde sich ändern, wenn U Umsätze von jährlich € 1 Mio hätte?

   Als nicht buchführungspflichtiger Gewerbetreibender (keine Buchführungspflicht gem § 124 BAO) besteuert U seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten (Istbesteuerung). Die Steuerschuld entsteht daher mit Ablauf des Kalendermonats, in dem das Entgelt zugeflossen ist, dh Ende Mai. Fällig wird die Umsatzsteuer am 15. des auf den Voranmeldungszeitraum zweitfolgenden Kalendermonats, dh am 15. Juli (der Voranmeldungszeitraum ist der Kalendermonat).

   Mit Umsätzen von € 1 Mio wäre U gem § 189 UGB rechnungslegungspflichtig und somit gem § 124 BAO buchführungspflichtig. Als buchführungspflichtiger Gewerbetreibender muss U seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten besteuern (Sollbesteuerung). Die Steuerschuld entsteht grds mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Leistung erbracht wurde, dh Ende März. Da die Rechnung nicht im März gestellt wurde, verschiebt sich der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld um einen Kalendermonat, dh auf Ende April. Fällig wird die Umsatzsteuer am 15. des auf den Voranmeldungszeitraum zweitfolgenden Kalendermonats, dh am 15. Juni.

3. Das nach UGB rechnungslegungspflichtige Bauunternehmen B erhält im April eine Anzahlung für ein Bauprojekt, das für den Zeitraum Juni bis

August geplant ist. Wann entsteht die Steuerschuld und wann wird sie fällig?

Als buchführungspflichtiger Unternehmer besteuert B seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten (Sollbesteuerung). Die Steuerschuld entsteht grds mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Leistung erbracht wurde. Wurde die Leistung noch nicht erbracht, so entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonats, in dem das Entgelt vereinnahmt wurde. Die Steuerschuld entsteht somit Ende April. Sie wird am 15. des auf den Voranmeldungszeitraum zweitfolgenden Kalendermonats fällig. Die Steuerschuld ist somit am 15. Juni fällig (der Voranmeldungszeitraum ist der Kalendermonat).

3. Umsatzsteuerjahreserklärung (§ 21 Abs 4 UStG)

Die Festsetzung der in einem Kalenderjahr angefallenen Umsatzsteuer (Veranlagung) erfolgt auf Grund der vom Unternehmer abzugebenden Umsatzsteuerjahreserklärung. Die Übermittlung der Steuererklärung hat grundsätzlich elektronisch via FinanzOnline bis zum 30. Juni des Folgejahres zu erfolgen (bei Abgabe in Papierform verkürzt sich die Frist auf den 30. April des Folgejahres). Verpflichtet dazu ist grundsätzlich jeder Unternehmer. Von der Verpflichtung zur Abgabe einer Umsatzsteuererklärung ausgenommen sind:

- **ausländische Unternehmer**, die im Inland keine Umsätze ausgeführt haben oder nur Umsätze, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet (reverse-charge); schriftlich kann eine Veranlagung beantragt werden (§ 21 Abs 4 UStG);
- **Kleinunternehmer**, deren Umsätze im Veranlagungszeitraum € 30.000,– nicht übersteigen und die im Veranlagungszeitraum keine Steuer zu entrichten haben (§ 21 Abs 6 UStG).

4. Formular für die Umsatzsteuererklärung

Die Erklärung der Jahresumsatzsteuer erfolgt mittels des Formulars U1 (Formulare Steuern).

XI. Betriebsübergang

1. Entgeltlicher Betriebsübergang

Wird ein Unternehmen oder ein in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen veräußert (Geschäftsveräußerung), so ist nicht das Gesamtentgelt die Bemessungsgrundlage, sondern das Entgelt für die auf den Erwerber übertragenen Gegenstände und Rechte (Besitzposten). Die Befreiungsvorschriften bleiben unberührt. Die übernommenen Schulden können nicht abgezogen werden.

Sind etwa Grundstücke oder Wertpapiere in dem übertragenen Betriebsvermögen enthalten, so ist der darauf entfallende Entgeltbestandteil steuerbefreit. Zur Vermeidung einer negativen Vorsteuerkorrektur besteht bei Grundstücken die Möglichkeit, zur Steuerpflicht zu optieren (siehe dazu zuvor VI.3.). Befinden sich zB Kfz, die nicht als für das Unternehmen angeschafft gelten, im übertragenen Betriebsvermögen, so sind die entsprechenden Entgeltbestandteile aus dem Gesamtentgelt auszuscheiden. Der Firmenwert unterliegt dem Steuersatz von 20%.

Beispiel:

A veräußert sein Unternehmen, in dessen Aktiva sich ua Lieferforderungen iHv € 20.000,– sowie Betriebs- und Geschäftsausstattung iHv € 30.000,– befinden. Der Veräußerungserlös enthält einen Firmenwert von € 50.000,–.

Bei einer Geschäftsveräußerung im Ganzen müssen für umsatzsteuerliche Zwecke die einzelnen Aktiva gesondert beurteilt werden. Der Verkauf der Lieferforderungen ist gem § 6 Abs 1 Z 8 lit c UStG steuerfrei. Sowohl der Verkauf

der Betriebs- und Geschäftsausstattung als auch der Firmenwert sind zum Normalsteuersatz von 20% steuerpflichtig.

Bei Umgründungen, die unter das **Umgründungssteuergesetz** (UmgrStG) fallen, wird der Vermögensübergang, dem als Gegenleistung stets die Einräumung oder die Aufgabe von Gesellschaftsrechten gegenübersteht, als ein nicht steuerbarer Vorgang fingiert (vgl zB § 6 Abs 4 UmgrStG).

2. Unentgeltlicher Betriebsübergang

Erfolgt die Übertragung eines Geschäftes im Ganzen unter Lebenden ohne eine Gegenleistung (**Schenkung**), so liegt mangels eines Leistungsaustausches keine steuerbare Leistung vor. Der unentgeltliche Betriebsübergang stellt umsatzsteuerrechtlich jedoch einen **Entnahmeeigenverbrauch** dar. Es ist daher von den Wiederbeschaffungskosten (Teilwerten) der einzelnen Wirtschaftsgüter Umsatzsteuer zu berechnen und abzuführen. Nach § 12 Abs 15 UStG kann diese Umsatzsteuer dem Betriebserwerber in Rechnung gestellt und von ihm als Vorsteuer abgezogen werden.

Wie beim entgeltlichen Betriebsübergang ist auch hier jedes Aktivum des übertragenen Betriebsvermögens bezüglich Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen gesondert zu beurteilen. Da auch die Entnahme von Grundstücken steuerbefreit ist, kann auch hier gegebenenfalls zur Steuerpflicht optiert werden.

Geht ein Unternehmen im Wege der **erbrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge** auf einen Rechtsnachfolger über, tritt der Rechtsnachfolger in die steuerlichen Positionen des Rechtsvorgängers ein (§ 19 Abs 1 BAO).

XII. Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von grenzüberschreitenden Leistungen

1. Vorbemerkung

Die Mehrwertsteuer ist eine allgemeine Steuer auf den Verbrauch von Waren und Dienstleistungen, deren Aufkommen jenem Mitgliedstaat zukommen soll, in dessen Gebiet der tatsächliche Verbrauch stattfindet (**Besteuerung nach dem Verbrauchsortprinzip** als Ausdrucksform des Territorialitätsprinzips). Das Verbrauchsortprinzip als abstraktes Prinzip bedarf zu seiner Umsetzung einer Konkretisierung. Diese erfolgt bei grenzüberschreitenden Warenlieferungen in der Form des sog **Bestimmungslandprinzips**, demzufolge Gegenstände nach den Verhältnissen jenes Staates besteuert werden, in dem sie sich am Ende einer Beförderung oder Versendung befinden. Befinden sie sich zu diesem Zeitpunkt in der Hand eines Letztverbrauchers, wird unterstellt, dass der Konsum in diesem Land stattfindet.

Beispiel:

A, wohnhaft in Wien, erwirbt über einen deutschen Versandhändler ein Buch und liest dieses während seines Urlaubes in Italien.

Auf Grund der Versandhandelsregel (Art 3 Abs 3 UStG) entrichtet A österreichische Umsatzsteuer, wenngleich der Konsum des Buches in Italien stattfindet.

Die Umsetzung des Bestimmungslandprinzips erfolgt anhand verschiedenster Tatbestände (Einfuhr, innergemeinschaftlicher Erwerb, Versandhandelsregel, Steuerbefreiungen für Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftliche Lieferungen). Es wird von ihm nur in den Fällen abgewichen, in denen eine effektive Besteuerung mangels Kontrollmöglichkeit nicht gewährleistet ist. Dort erfolgt eine Besteuerung nach dem **Ursprungslandprinzip** (zB Touristenexport innerhalb der EU).

Bei den **sonstigen Leistungen** wird das Verbrauchsortprinzip auf andere Art und Weise konkretisiert: Das geltende MwSt-System nutzt ein ausgeklügeltes

Regel-Ausnahme-System, um den Ort der sonstigen Leistung in jenem Staat zu fingieren, an dem sich nach weitläufigem Verständnis der Verbrauchsort einer bestimmten sonstigen Leistung befindet, ohne dabei die Praktikabilität und Effektivität der Besteuerung aus den Augen zu verlieren. Dem Staat, in dem sich der Ort der sonstigen Leistung befindet, fließt das Steueraufkommen zu.

Beispiel:

Verbrauchsort einer sonstigen Leistung wird oftmals der (Wohn-)Sitz des Leistungsempfängers sein. Bei sonstigen Leistungen an Unternehmer (B2B-Leistungen) stellt dies auch nach der Grundregel für B2B-Leistungen den Leistungsort dar. Zur Sicherung des Abgabenanspruchs geht die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger über. Da ein vergleichbarer Übergang der Steuerschuld generell auf Nichtunternehmer nicht durchführbar ist, gilt bei Leistungen an Konsumenten (B2C-Leistungen) als Leistungsort der Ort, an dem der leistende Unternehmer seinen Sitz hat. Diese Regel wird aber vielfältig iS einer Besteuerung am Verbrauchsort durchbrochen (vgl bereits oben IV.3.3.).

2. Umsatzsteuer im Verkehr mit Drittstaaten

Die Umsetzung des Bestimmungslandprinzips gegenüber Drittstaaten wird dadurch realisiert, dass einerseits die **Importe mit Einfuhrumsatzsteuer belastet** und andererseits **Exporte von der Steuer – unter Beibehaltung des Rechts zum Vorsteuerabzug von Vorleistungen – befreit werden** (sog echte Befreiung). Der Einfuhrumsatzsteuer unterliegen nicht nur Importe durch Unternehmer sondern auch Importe durch Nichtunternehmer. Unternehmer können sich aber die Einfuhrumsatzsteuer unter den allgemeinen Voraussetzungen als Vorsteuer abziehen (siehe dazu zuvor V.2. und VI.2.).

Beispiel:

Ein österr Unternehmen liefert Ware nach Russland.

Bei der Warenlieferung nach Russland liegt der Ort der Lieferung gem § 3 Abs 8 UStG dort, wo die Versendung der Ware beginnt, dh in Österreich. Der in Österreich steuerbare Umsatz ist jedoch als Ausfuhrlieferung gem § 6 Abs 1 Z 1 iVm § 7 Abs 1 UStG echt steuerbefreit.

3. Umsatzsteuer im Binnenmarkt

3.1. Vorbemerkung

Gemeinschaftsrechtliche Grundlage für die Umsatzsteuer im Verkehr mit EU-Staaten war die sog **Binnenmarktrichtlinie**, die im Zeitpunkt ihres Erlasses im Jahr 1991 formell eine Änderung bzw Ergänzung der 6. MwSt-RL darstellte und nunmehr in der MwSt-Syst-RL aufgegangen ist. Die Binnenmarktrichtlinie folgt im Wesentlichen dem Bestimmungslandprinzip. Die Binnenmarktrichtlinie hatte ursprünglich nur provisorischen Charakter, ihre Geltungsdauer war beschränkt auf die Jahre 1993 bis einschließlich 1996. Langfristig plante die EG-Kommission den Übergang zu einem **System der Besteuerung am Unternehmensort**. Der Unternehmer hätte nur mehr an seinem Sitzort seine Umsätze versteuern sollen und wäre am Sitzort zum Abzug von (auch ausländischen) Vorsteuern berechtigt gewesen (single-place-Modell). Da die Verteilung des Steueraufkommens weiterhin nach dem Verbrauch in den einzelnen Mitgliedstaaten hätte erfolgen sollen, wäre ein Finanzausgleich erforderlich gewesen.

Mangels Einigung auf eine Aufteilungsmethode für das Steueraufkommen hält die Gemeinschaft nunmehr am geltenden System der Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip fest. Die derzeitige Strategie der Kommission geht in Richtung einer **Vereinfachung der steuerlichen Pflichten und des Vorsteuerabzugs durch den Einsatz neuer Kommunikationstechnologien**, der Sicherstellung einer einheitlicheren Anwendung des gemeinsamen MwSt-Systems (MwSt-Sätze, Befreiungen) sowie der Ausweitung der Zusammenarbeit der Finanzbehörden zur Verringerung des MwSt-Betrugs.

Wegen des provisorischen Charakters der gemeinschaftsrechtlichen Grundlagen hat der österreichische Gesetzgeber die Bestimmungen über die Umsatz-

steuer im Verkehr mit EU-Staaten in einem **Anhang zum UStG**, der sog **Binnenmarktregelung**, kodifiziert. Die Vorschriften sind als Artikel bezeichnet und entsprechen hinsichtlich ihrer nummernmäßigen Bezeichnung den jeweiligen Paragraphen des UStG. Die Artikel ergänzen oder modifizieren den jeweils korrespondierenden Paragraphen für den Bereich des Binnenmarktes (Bsp: § 6 UStG enthält die Steuerbefreiungen, Art 6 UStG erweitert den Katalog der Steuerbefreiungen im Bereich des Handels innerhalb der Mitgliedstaaten; § 12 UStG regelt den Vorsteuerabzug, Art 12 UStG enthält Ergänzungen zum Vorsteuerabzug im Binnenmarkt).

Bei der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung eines Sachverhaltes mit Binnenmarktbezug ist zunächst das allgemeine Umsatzsteuerrecht (kodifiziert in den Paragraphen) zu berücksichtigen. Anschließend ist zu prüfen, ob für die Binnenmarktsituation Abweichungen oder Ergänzungen in den jeweils korrespondierenden Artikeln des UStG vorgesehen sind.

Beispiel:

Der EuroNight Zug EN 235 fährt von Wien nach Rom. Im Zug befindet sich ein Restaurant, das während der Fahrt Speisen und Getränke verkauft.

Nach § 3a Abs 10 lit d UStG werden Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen dort ausgeführt, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird. Der Zug befindet sich während der Leistungserbringung teilweise in Österreich und teilweise in Italien, die Dienstleistungen wären daher nach § 3a Abs 10 lit d UStG nur teilweise in Österreich steuerbar.

Auf Grund des Binnenmarktbezugs ist weiters zu prüfen, ob der Anhang zum UStG für derartige sonstige Leistungen eine spezielle Bestimmung für den Binnenmarkt vorsieht. Nach Art 3a Abs 3 UStG gilt für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, die in einer Eisenbahn während einer Beförderung innerhalb der Gemeinschaft erbracht werden, der Abgangsort als Ort der sonstigen Leistung. Abweichend zu § 3a Abs 10 lit d UStG unterliegen somit sämtliche Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen während der Fahrt von Wien nach Rom der österreichischen Umsatzsteuer.

3.2. Begriffsbestimmungen

Unter **Gemeinschaftsgebiet** versteht das UStG das Inland (Bundesgebiet) und die Gebiete der übrigen Mitgliedstaaten der EU (übriges Gemeinschaftsgebiet). **Drittlandsgebiet** iSd UStG ist das Gebiet, das nicht Gemeinschaftsgebiet ist. Ein Mitgliedstaat iSd UStG ist ein solcher der EU (§ 1 Abs 2 und 3 UStG).

3.3. Lieferungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet

• Lieferungen an Unternehmer und juristische Personen – Innergemeinschaftliche Lieferung (Art 6 iVm 7 UStG)

Beförderungs- und Versendungslieferungen gelten dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung beginnt (§ 3 Abs 8 UStG). Art 3 UStG sieht für Lieferungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet keine abweichende Lieferortbestimmung vor, daher ist der Umsatz in Österreich steuerbar. Steuerpflichtig ist die Lieferung jedoch nur, wenn keine Steuerbefreiung besteht. Eine solche sieht aber Art 6 Abs 1 UStG für innergemeinschaftliche Lieferungen (Art 7 UStG) vor.

Eine steuerfreie **innergemeinschaftliche Lieferung** liegt vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen vorliegen (Art 7 Abs 1 UStG):

- Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;
- der Abnehmer ist ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erworben hat;
- eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat; oder
- bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber; und
- der Erwerb des Gegenstandes ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar.

Steuerbar ist der Erwerb des Gegenstandes in einem anderen Mitgliedstaat dann, wenn der Abnehmer in diesem anderen Mitgliedstaat einen steuerpflichtigen **innergemeinschaftlichen Erwerb** bewirkt. Ein innergemeinschaftlicher Erwerb liegt gem Art 1 Abs 2 UStG vor, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind (die jeweiligen EU-Mitgliedstaaten verfügen in ihrem Umsatzsteuerrecht über eine gleichlautende Regelung):

- Ein Gegenstand gelangt bei einer Lieferung an den Abnehmer (Erwerber) aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates;
- der Erwerber ist ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt, oder
- eine juristische Person, die nicht Unternehmerin ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt; und
- die Lieferung an den Erwerber wird durch einen Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt.

Das Vorliegen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung setzt somit voraus, dass im Empfängerstaat ein steuerbarer innergemeinschaftlicher Erwerb bewirkt wird **(Prinzip der Korrespondenz des innergemeinschaftlichen Erwerbes und der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung)**. Bei der Steuerbefreiung für die innergemeinschaftliche Lieferung handelt es sich um eine echte Befreiung. Dem leistenden Unternehmer steht unter den sonstigen Voraussetzungen der Vorsteuerabzug zu (Art 12 Abs 2 UStG). Die dadurch bewirkte vollständige Steuerentlastung in Österreich ist notwendig für eine Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip.

Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung müssen durch einen Nachweis der Beförderung und einen **Buchnachweis** belegt werden (Art 7 Abs 3 UStG und VO BGBl II 1996/401 idF BGBl II 2010/172). In einer Rechnung über eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ist auf die Steuerfreiheit hinzuweisen und es sind die Umsatzsteueridentifikationsnummer (UID-Nummer) des Unternehmers und des Leistungsempfängers anzugeben (Art 11 UStG).

Einer Lieferung gleichgestellt ist das **unternehmensinterne Verbringen** eines Gegenstandes durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung, ausgenommen einer nur vorübergehenden Verwendung (vgl dazu genauer Art 3 Abs 1 UStG).

Beispiel:

Der österreichische Möbelhändler Ö liefert Büromöbel an den italienischen Unternehmer I.

Der Ort der Lieferung befindet sich gem § 3 Abs 8 UStG am Beginn der Beförderung, dh in Österreich. Da der Gegenstand der Lieferung bei der Beförderung von Österreich nach Italien gelangt und der Empfänger der Lieferung Unternehmer ist, ist die Lieferung gem Art 6 UStG in Österreich steuerbefreit (steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung). I bewirkt in Italien einen innergemeinschaftlichen Erwerb und unterliegt in Italien der Erwerbsbesteuerung.

• Lieferungen an private Abnehmer – Versandhandelsregel (Art 3 Abs 3 – 7 UStG)

Gelangt der Gegenstand der Lieferung durch Beförderung oder Versendung aus Österreich in das übrige Gemeinschaftsgebiet und ist der Abnehmer ein **Nichtunternehmer** (oder ein sog Schwellenerwerber, siehe dazu „Lieferungen an Schwellenerwerber“), so ist zusätzlich zu § 3 UStG die **Versandhandelsregel** gem Art 3 Abs 3 UStG zu beachten.

Die Lieferung des österreichischen Unternehmers gilt grundsätzlich in Österreich – dort, wo die Beförderung beginnt – als ausgeführt (§ 3 Abs 8 UStG). Der Ort der Lieferung verschiebt sich jedoch an das Ende der Beförderung bzw Versendung, wenn der liefernde Unternehmer im Bestimmungsland die sog Lieferschwelle überschritten hat. Die Lieferung ist somit bei Überschreiten der Lieferschwelle abweichend von § 3 Abs 8 UStG im Bestimmungsland steuerbar und steuerpflichtig.

Hinweis:

Eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung liegt nicht vor, da der Abnehmer kein Unternehmer ist, der für sein Unternehmen erwirbt. Art 6 UStG sieht auch keine andere Steuerbefreiung vor.

Die Höhe der Lieferschwelle ist von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedlich. Ob der Unternehmer die Lieferschwelle überschritten hat, richtet sich nach dem Recht des Bestimmungslandes. Die Lieferschwelle beträgt beispielsweise für Lieferungen nach Österreich, Italien und Slowenien € 35.000,–; für Lieferungen nach Deutschland € 100.000,–.

Zur Kontrolle der Versandhandelsregelung können die Abgabenbehörden von Postunternehmen Auskunft über im grenzüberschreitenden Warenverkehr erfolgte Lieferungen von nicht im Inland ansässigen Unternehmern an Abnehmer im Inland verlangen. Die Abgabenbehörde ist berechtigt Auskunft über alle für die Erhebung von Abgaben erforderlichen Tatsachen zu verlangen (insbesondere Namen und Adressen der liefernden Unternehmer und der Empfänger der Lieferungen und die Anzahl der Lieferungen (§ 27 Abs 6a UStG).

Anwendung der Lieferschwelle (Art 3 Abs 5 UStG): Die Versandhandelsregelung kommt zur Anwendung, wenn die relevanten Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr die Lieferschwelle überschritten haben sowie ab dem Umsatz, mit dem im laufenden Jahr die Schwelle überschritten wird.

Nach Art 3 Abs 6 UStG kann der Unternehmer auf die Anwendung der **Lieferschwelle verzichten**. Dadurch verlagert sich der Ort der Lieferung unabhängig von der Höhe des Umsatzes jedenfalls an das Ende der Beförderung. Der Lieferer ist an seine Erklärung für mindestens zwei Kalenderjahre gebunden. Die Erklärung kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden (Art 3 Abs 6 UStG).

Die Lieferschwelle gilt nicht für Lieferungen von **verbrauchsteuerpflichtigen Waren** (vgl Art 3 Abs 7 UStG). Hier kommt es unabhängig von der Höhe des Umsatzes immer zu einer Verlagerung des Lieferortes an das Ende der Beförderung.

Beispiel:

Ein österreichischer Warenhändler beliefert auch italienische Privatkunden. Die Lieferungen nach Italien betragen im laufenden Jahr € 25.000,–.

a) Im vorangegangenen Jahr haben die Lieferungen an italienische Privatkunden ebenfalls € 20.000,– ausgemacht.

b) Im vorangegangenen Jahr haben die Lieferungen an italienische Privatkunden € 40.000,– ausgemacht.

Die Ware wird im Zuge der Lieferung von Österreich nach Italien befördert, wobei sich auch bei Binnenmarktlieferungen gem § 3 Abs 8 UStG der Ort der Lieferung grundsätzlich am Beginn der Beförderung, somit in Österreich befindet. Bei den Abnehmern handelt es sich um Nichtunternehmer, daher ist die Versandhandelsregelung gem Art 3 Abs 3 ff UStG zu beachten. Der Lieferort verlagert sich hierbei an das Ende der Beförderung, wenn die Lieferschwelle überschritten wurde.

a) Die Lieferschwelle nach Italien (€ 35.000,–) wurde weder im vorangegangenen noch im laufenden Jahr überschritten. Es kommt daher zu keiner Verlagerung des Lieferortes. Die Lieferungen sind somit in Österreich steuerbar und steuerpflichtig.

b) Die Lieferschwelle nach Italien wurde im vorangegangenen Jahr überschritten.

Der Ort der Lieferung verlagert sich daher für alle Lieferungen des laufenden Jahres an das Ende der Beförderung. Sämtliche Lieferungen an italienische Privatkunden sind daher nicht in Österreich, sondern in Italien steuerbar.

- **Lieferungen an „Schwellenerwerber“**

Bestimmte Unternehmer (und zwar solche, die nur steuerfreie Umsätze erbringen, und pauschalierte Land- und Forstwirte) sowie juristische Personen, die keine Unternehmer sind oder nicht für das Unternehmen erwerben, werden in Abhängigkeit von der Höhe ihrer Importe bei innergemeinschaftlichen Waren-

lieferungen entweder wie Unternehmer oder wie Private behandelt. Der maßgebliche Grenzwert für die Höhe der Importe (die sog **Erwerbsschwelle**) beträgt in Österreich € 11.000, – (vgl Art 1 Abs 4 Z 2 UStG); entsprechend der Bezeichnung des Grenzwertes werden die betroffenen Personen Schwellenerwerber genannt.

In Abhängigkeit von der Behandlung des Schwellenerwerbers als Unternehmer oder Nichtunternehmer erbringt der leistende Unternehmer eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung oder eine steuerpflichtige Lieferung. Der Lieferort wiederum bestimmt sich in Abhängigkeit davon, ob der leistende Unternehmer die Lieferschwelle in einem Staat überschreitet oder nicht (zum Schwellenerwerber siehe im Detail das folgende Kapitel).

3.4. Lieferungen aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet ins Inland

- **Erwerb durch Unternehmer und juristische Personen – Innergemeinschaftlicher Erwerb (Art 1 UStG)**

Gelangt der Gegenstand bei einer Lieferung an den Abnehmer (Erwerber) aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates, so liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb vor, wenn der Erwerber:

- ein Unternehmer ist, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt, oder
- eine juristische Person ist, die nicht Unternehmerin ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt (Art 1 Abs 2 UStG).

Weitere Voraussetzung ist, dass die Lieferung durch einen Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt wird und, dass die Lieferung nicht auf Grund der Sonderregelung für Kleinunternehmer steuerfrei ist (Art 1 Abs 2 Z 3 UStG).

Dem innergemeinschaftlichen Erwerb ist das unternehmensinterne Verbringen eines Gegenstandes aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland gleichgestellt. Kein innergemeinschaftlicher Erwerb wird bewirkt, wenn die Verbringung nur zur **vorübergehenden Verwendung** erfolgt (Art 1 Abs 3 UStG).

Als **vorübergehende Verwendung** gilt beispielsweise (vgl Art 1 Abs 3 Z 1 lit a bis h UStG):

- die Verwendung eines Gegenstandes im anderen Mitgliedstaat, um ihn dort im Rahmen der Versandhandelsregel (Art 3 Abs 3 UStG) oder an Bord eines Schiffes (§ 3 Abs 11 UStG) zu liefern,
- das Verbringen zur Bearbeitung durch einen Unternehmer, wenn der Gegenstand wieder zur Verfügung des Auftraggebers in den Mitgliedstaat gelangt, aus dem er versendet oder befördert worden ist,
- das vorübergehende Verwenden, zur Ausführung einer sonstigen Leistung, wenn der Unternehmer im Mitgliedstaat, von dem aus der Gegenstand verbracht wurde, einen (Wohn-)Sitz hat,
- das Verbringen zur Verwendung während höchstens 24 Monaten, wenn im Fall einer Einfuhr aus dem Drittland eine Befreiung von den Eingangsabgaben gelten würde

Der innergemeinschaftliche Erwerb ist grundsätzlich steuerpflichtig (zu den Befreiungen siehe Art 6 Abs 2 UStG). **Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs** ist der Ort, an dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet (Art 3 Abs 8 UStG. **Ausnahme**: Verwendet der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine UID-Nummer eines anderen Mitgliedstaates, so gilt der Erwerb solange auch in diesem Mitgliedstaat als bewirkt, bis der Erwerber nachweist, dass der Erwerb in dem Mitgliedstaat besteuert wurde, wo die Beförderung geendet hat).

Handelt es sich bei dem Erwerber um einen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer, so kann die Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb **als Vorsteuer abgezogen** werden (Art 12 Abs 1 UStG). Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in den der Erwerb fällt. Dadurch entsteht das Recht auf den Vorsteuerabzug zeitgleich mit der Steuerschuld. Die Vorgänge sind lediglich in der Umsatzsteuervoranmeldung zu dokumentieren; zu einem Zahlungsfluss kommt es nicht.

Beispiele:

1. Der österreichische Unternehmer Ö kauft vom deutschen Händler D diverse Maschinenteile.

   Die Maschinenteile gelangen im Zuge der Lieferung von Deutschland nach Österreich. Ö bewirkt daher gem Art 1 Abs 1 UStG einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich. Er kann sich die Erwerbsteuer als Vorsteuer abziehen, sofern er vorsteuerabzugsberechtigt ist. Bei der Lieferung des D, die grundsätzlich am Abgangsort in Deutschland steuerbar ist, handelt es sich um eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung (Abnehmer ist ein Unternehmer, der für sein Unternehmen erwirbt und der Erwerb ist in Österreich erwerbsteuerpflichtig).

2. Der italienische Weinhändler W verbringt Wein zu einer Messe nach Klagenfurt, jedoch wird nur ein Teil des Weines dort verkauft.

   Dem innergemeinschaftlichen Erwerb gleichgestellt ist das unternehmensinterne Verbringen eines Gegenstandes, sofern die Verbringung nicht nur vorübergehend erfolgt. Der Wein, der auf der Messe nicht verkauft wurde, wurde nur vorübergehend nach Österreich verbracht, es entstehen daher keine umsatzsteuerlichen Konsequenzen.

   Der Wein, der während der Messe verkauft wurde, wurde dauerhaft nach Österreich verbracht. Das Verbringen stellt in Österreich einen fiktiven innergemeinschaftlichen Erwerb und in Italien eine fiktive steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung dar. W ist damit in Österreich erwerbsteuerpflichtig, hat aber grds das Recht zum Vorsteuerabzug. Der Verkauf des Weines ist in Österreich steuerbar, da sich der Ort der Lieferung in Österreich befindet (§ 3 Abs 7 UStG, Verschaffung der Verfügungsmacht bzw § 3 Abs 8 UStG, am Beginn der Beförderung).

- **Erwerb durch natürliche Personen zu Zwecken außerhalb eines Unternehmens**

Abweichend zum Erwerb aus dem Drittland, der auch im Privatbereich der Einfuhrumsatzsteuer unterliegt und somit zu einer Besteuerung im Bestimmungs-

land führt, gilt im Binnenmarkt bei privaten Käufern grundsätzlich das **Ursprungslandprinzip**. Der liefernde Unternehmer liefert steuerpflichtig im Ursprungsland (dort, wo die Beförderung oder Versendung beginnt). Er stellt die Umsatzsteuer des Ursprungslandes in Rechnung.

Das Ursprungslandprinzip gilt jedoch nicht, wenn die **Versandhandelsregelung** zur Anwendung kommt (vgl zuvor XII.3.3.). Dies ist der Fall, wenn der liefernde Unternehmer im Vorjahr die sog Lieferschwelle überschritten hat oder ab dem Entgelt, mit dem im laufenden Kalenderjahr die Lieferschwelle überschritten wird (Art 3 Abs 5 UStG). Die Lieferschwelle nach Österreich beträgt € 35.000,–. Kommt die Versandhandelsregelung zur Anwendung, verlagert sich der Ort der Lieferung an das Ende der Beförderung nach Österreich (Art 3 Abs 3 UStG). Der liefernde Unternehmer hat dann österreichische Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen.

Beispiel:

Ein österreichischer Privater kauft Bücher bei einem deutschen Versandhandel. Der Gegenstand der Lieferung gelangt beim Versand von Deutschland nach Österreich.

Da der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer ist, kommt die Bestimmung der steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung (Art 6 iVm Art 7 UStG) nicht zur Anwendung. Die Lieferung ist grundsätzlich dort steuerbar, wo die Beförderung bzw Versendung beginnt, dh in Deutschland.

Gem Art 3 Abs 3 ff UStG ist jedoch die Lieferschwelle nach Österreich zu beachten. Überschreiten die Umsätze nach Österreich (Umsätze mit Nichtunternehmern und Schwellenerwerbern) die Lieferschwelle von € 35.000,– nicht und wurde der Grenzwert auch im vorangegangenen Jahr nicht überschritten, bleibt der Ort der Lieferung am Beginn der Beförderung in Deutschland (deutsche Umsatzsteuer). Wurde die Lieferschwelle im vorangegangenen oder laufenden Jahr überschritten, oder wurde auf die Anwendung der Lieferschwelle verzichtet, verlagert sich der Ort der Lieferung an das Ende der Beförderung, dh nach Österreich (österreichische Umsatzsteuer).

- **Erwerb durch „Schwellenerwerber“**

Gelangt der Gegenstand bei einer Lieferung aus dem Gemeinschaftsgebiet nach Österreich und ist der Erwerber

- ein Unternehmer, der nur unecht steuerbefreite Umsätze ausführt (zB Kleinunternehmer);
- ein pauschalierter Land- und Forstwirt (§ 22 UStG) oder
- eine juristische Person, die nicht Unternehmerin ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt,

so ist dieser Vorgang grundsätzlich nur dann in Österreich als innergemeinschaftlicher Erwerb zu versteuern, wenn die Entgelte für Erwerbe der betreffenden Person aus dem gesamten übrigen Gemeinschaftsgebiet den Betrag von € 11.000,– (Erwerbsschwelle) überschritten haben. Personen, die dieser Regelung unterliegen werden Schwellenerwerber genannt.

Anwendung der Erwerbsschwelle (Art 1 Abs 4 Z 2 UStG): Schwellenerwerber werden bei Importen aus dem Gemeinschaftsgebiet wie natürliche Personen, die für Zwecke außerhalb ihres Unternehmens erwerben, behandelt, wenn der Gesamtbetrag der Entgelte für Erwerbe aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet im vorangegangenen Kalenderjahr den Betrag von € 11.000,– nicht überstiegen haben. Wird die Erwerbsschwelle erstmalig im laufenden Jahr überschritten, so unterliegt ab dem Entgelt für den Erwerb, mit dem im laufenden Jahr die Erwerbsschwelle überstiegen wird, der Erwerb der Besteuerung. Auf die Anwendung der **Erwerbsschwelle kann verzichtet** werden (Art 1 Abs 5 UStG).

Der Verzicht ist gegenüber dem Finanzamt innerhalb der Frist zur Abgabe der Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum jenes Kalenderjahres, in dem erstmals ein Erwerb getätigt worden ist, schriftlich zu erklären. Er bindet den Erwerber für mindestens zwei Kalenderjahre. Der Widerruf kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres ausgesprochen werden. Als Verzicht auf die Erwerbsschwelle gilt auch die Verwendung einer UID-Nummer gegenüber dem Lieferanten (vgl Art 1 Abs 5 UStG idF AbgÄG 2011).

Die Erwerbsschwelle gilt nicht für Lieferungen von **verbrauchsteuerpflichtigen Waren** und **neuen Fahrzeugen**, dh der Erwerb unterliegt immer der Erwerbsbesteuerung (Art 1 Abs 6 UStG). Bei diesen Waren gilt somit auch bei Lieferungen an den Schwellenerwerber stets das Bestimmungslandprinzip.

Beispiel:

Der deutsche Möbelhändler M liefert Büromöbel an den österreichischen Arzt Ö. Ö tätigte ansonsten weder im vorangegangenen noch im laufenden Kalenderjahr Erwerbe aus anderen Mitgliedstaaten. Kaufpreis der Büromöbel:

a) € 10.000,–.

b) € 15.000,–.

Ö ist als Arzt unecht steuerbefreit und daher Schwellenerwerber. Als Schwellenerwerber bewirkt Ö solange in Österreich keinen innergemeinschaftlichen Erwerb, solange er die Erwerbsschwelle iHv € 11.000,– weder im vorangegangenen Jahr noch im laufenden Jahr überschreitet (Art 1 Abs 4 UStG).

a) Ö hat die Erwerbsschwelle nicht überschritten und bewirkt daher in Österreich keinen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb. Ö wird von M wie ein Privater behandelt. Grundsätzlich befindet sich der Ort der Lieferung am Beginn der Beförderung, also in Deutschland. Überschreitet M mit seinen Lieferungen an österreichische Private bzw Schwellenerwerber im vergangenen oder laufenden Jahr die Lieferschwelle nach Österreich (€ 35.000,–), oder hat er auf die Anwendung der Lieferschwelle verzichtet, so verlagert sich der Ort der Lieferung an das Ende der Beförderung nach Österreich.

b) *Ö hat die Erwerbsschwelle überschritten und tätigt daher in Österreich einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb. Für die Beurteilung der Lieferung an ihn wird er von M wie ein Unternehmer behandelt. M kann Ö nur dann steuerfrei beliefern (innergemeinschaftliche Lieferung gem Art 6 UStG), wenn Ö mit seiner UID-Nummer auftritt. Eine Erstattung der deutschen Umsatzsteuer ist nicht möglich.*

3.5. Lieferungen im privaten Reiseverkehr

Im privaten innergemeinschaftlichen Reiseverkehr gilt grundsätzlich das **Ursprungslandprinzip**. Lieferungen von Waren an Letztverbraucher werden daher in dem Mitgliedstaat besteuert, in dem sie erworben (abgeholt) werden (dort, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet bzw dort, wo die Beförderung oder Versendung beginnt).

Die Bestimmungen des Versandhandels (Verschiebung des Lieferortes an das Ende der Beförderung; Art 3 Abs 3 UStG) kommen in diesem Fall nicht zur Anwendung, da der Gegenstand nicht vom Lieferer oder einem von ihm beauftragten Dritten befördert oder versendet wird.

3.6. Lieferung neuer Fahrzeuge

Die Lieferung von neuen Fahrzeugen (motorbetriebene Landfahrzeuge, Wasserfahrzeuge und Luftfahrzeuge) aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates unterliegt stets der Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland, und zwar unabhängig davon, ob der Erwerber ein Unternehmer ist oder nicht (Art 1 Abs 7 UStG). Somit sind auch private Abnehmer erwerbsteuerpflichtig (sog Fahrzeugeinzelbesteuerung). Der Erwerber eines neuen Fahrzeuges hat daher unabhängig davon, ob er für den unternehmerischen oder den nichtunternehmerischen Bereich erwirbt, immer einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern.

Ein motorbetriebenes Landfahrzeug gilt dann als neu, wenn

- die erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbs nicht mehr als sechs Monate zurückliegt oder
- das Fahrzeug nicht mehr als 6.000 Kilometer zurückgelegt hat (Art 1 Abs 8 und 9 UStG).

Ist der **Lieferant des Fahrzeuges ein Nichtunternehmer**, dann erfolgt die Entlastung von der Umsatzsteuer dadurch, dass der Nichtunternehmer für die Fahrzeuglieferung wie ein Unternehmer (Art 2 UStG) behandelt wird. Er tätigt

eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung (Art 7 Abs 1 Z 2 lit c UStG) und hat für die ehemals beim Fahrzeugkauf entrichtete Umsatzsteuer das Recht zum Vorsteuerabzug. Die Steuer kann jedoch nur bis zu dem Betrag abgezogen werden, der für die Lieferung des neuen Fahrzeugs geschuldet würde, wenn die Lieferung nicht steuerfrei wäre (Art 12 Abs 2 UStG).

Beispiel:

Der Italiener I (Nichtunternehmer) verkauft dem Österreicher Ö (Nichtunternehmer) seinen privaten PKW um € 10.000,–. Die Erstzulassung war vor 10 Monaten, der Kilometerstand beträgt 5.000 km.

Bei dem Gegenstand der Lieferung handelt es sich um ein Neufahrzeug (Kilometerstand unter 6.000 km). Da das Fahrzeug bei der Lieferung von Italien nach Österreich gelangt, wird gem Art 1 Abs 7 UStG in Österreich ein steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb bewirkt. Ö ist somit, auch als privater Abnehmer, in Österreich erwerbsteuerpflichtig (Fahrzeugeinzelbesteuerung).

I wird für die Lieferung des Neufahrzeuges in Italien wie ein Unternehmer behandelt. Die Lieferung ist als innergemeinschaftliche Lieferung steuerbefreit, I steht nachträglich für die beim Fahrzeugkauf gezahlte Umsatzsteuer der Vorsteuerabzug zu.

3.7. Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren

Verbrauchsteuerpflichtige Waren werden stets im Bestimmungsland besteuert. Weder die Erwerbsschwelle noch die Lieferschwelle kommen zur Anwendung. Einzige Ausnahme ist der Fall der Abholung durch private Letztverbraucher. In diesem Fall bleibt es bei der Besteuerung im Ursprungsland. Als Richtwerte für die private Verwendung gelten 800 Stück Zigaretten, 10 l Spirituosen, 90 l Wein und 110 l Bier, wenn die Waren im Reisegepäck mitgeführt werden (vgl RL 92/12/EWG).

3.8. Sonstige Leistungen im Binnenmarkt

Für die sonstigen Leistungen im Binnenmarkt sieht Art 3a UStG nur für Beförderungsleistungen von Gegenständen sowie für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen im Gemeinschaftsgebiet an Bord eines Schiffes, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn gesonderte Regelungen vor.

Die **Beförderungsleistung** eines Gegenstandes innerhalb der Gemeinschaft für einen Nichtunternehmer wird an dem Ort ausgeführt, an dem die Beförderung des Gegenstandes beginnt (Abweichung von der B2C-Grundregel).

Für **Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen**, die während einer Beförderung innerhalb der Gemeinschaft erbracht werden, gilt der Abgangsort im Gemeinschaftsgebiet als Ort der sonstigen Leistung (siehe Art 3a Abs 3 und 4 UStG) und nicht der Ort, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird (§ 3a Abs 11 lit d UStG).

3.9. Formale Verpflichtungen

Der Unternehmer ist zur Ausstellung von Rechnungen verpflichtet für

- innergemeinschaftliche Lieferungen (bis zum 15. Tag des Folgemonats mit Hinweis auf die Steuerfreiheit, keine Kleinbetragsrechnung zulässig)
- Fahrzeuglieferungen iSd Art 2 BMR (bis zum 15. Tag des Folgemonats mit Hinweis auf die Steuerfreiheit)
- innergemeinschaftliche Beförderungsleistungen von Gegenständen für einen Nichtunternehmer (mit gesondertem Ausweis der Steuer)
- Lieferungen im Rahmen des Versandhandels (keine Kleinbetragsrechnung zulässig); Art 11 Abs 1 BMR.

Für die Teilnahme am innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr benötigt der Unternehmer eine **Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID-Nummer**; Art 28 UStG). Das BMF bestätigt Unternehmern auf Anfrage die Gültigkeit einer UID-Nummer sowie den Namen und die Anschrift der Person, der die UID-Nummer von einem anderen Mitgliedstaat erteilt wur-

de (Art 28 Abs 2 und Abs 3 UStG). Die Anfrage hat grundsätzlich elektronisch via FinanzOnline zu erfolgen.

Der Unternehmer hat bis zum Ablauf des auf jeden Kalendermonat (Meldezeitraum) folgenden Kalendermonates, in dem er innergemeinschaftliche Warenlieferungen ausgeführt hat, beim Finanzamt eine **Zusammenfassende Meldung** (ZM) abzugeben. Dies gilt auch, wenn er im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerpflichtige sonstige Leistungen ausgeführt hat, für die der Leistungsempfänger auf Grund des § 19 Abs 1 UStG die Steuer schuldet. Unternehmer, für die das Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum ist, haben diese Meldung bis zum Ablauf des auf jedes Kalendervierteljahr (Meldezeitraum) folgenden Kalendermonates abzugeben (Art 21 Abs 3 UStG). Zusammenfassende Meldungen haben die Rechtsqualität von Umsatzsteuervoranmeldungen.

Die Frist für die Abgabe der ZM (bis zum Ablauf des folgenden Kalendermonates) ist nicht ident mit der Frist für die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung bzw der Fälligkeit der Umsatzsteuer (bis zum 15. Tag des zweitfolgenden Kalendermonates). Bei der Istbesteuerung ist die Frist für die Abgabe der ZM auch unabhängig vom Zahlungseingang.

Zusammenfassende Meldungen sollen Steuerhinterziehungen im Binnenmarkt reduzieren. Durch einen Informationsaustausch zwischen den Behörden der Mitgliedstaaten können zB steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen mit den korrespondierenden steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerben abgeglichen werden.

Die Bekämpfung der Mehrwertsteuerhinterziehung erfordert eine enge Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden, die in den einzelnen Mitgliedstaaten mit der Durchführung der einschlägigen Vorschriften betraut sind. Zur Steuerharmonisierung bedarf es nicht nur übereinstimmender materiell-rechtlicher Regelungen, sondern auch der Einrichtung eines gemeinsamen Systems für die Informationserteilung zwischen den Mitgliedstaaten, im Rahmen dessen die Verwaltungsbehörden der Mitgliedstaaten einander Amtshilfe gewähren, um eine ordnungsgemäße Anwendung der Mehrwertsteuer zu gewährleisten.

Dieser Informationsaustausch, der auf einem EDV-gestützten System beruht, ist in der sog Amtshilfe-VO geregelt (VO des Rates vom 7.10.2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl L 264 vom 15.10.2003, 1–11).

XIII. Sonderregelungen für ausländische Unternehmer

1. Vorbemerkung

Ausländische Unternehmer sind mit ihren im Inland ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen in Österreich steuerbar. Zur Sicherung des Abgabenanspruchs und zur Vereinfachung der Abgabenabfuhr gelten für ausländische Unternehmer, teils in Abhängigkeit davon, ob es sich um EU- oder Drittlandsunternehmer handelt – verschiedene Sonderregelungen.

2. Reverse-Charge-System (§ 19 Abs 1 zweiter Unterabsatz UStG)

Erbringen ausländische Unternehmer (das sind Unternehmer, die im Inland weder ihr Unternehmen betreiben, noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte haben) im Inland Werklieferungen oder sonstige Leistungen, und ist der Empfänger dieser Leistung ein Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts, die Nichtunternehmer ist, so wird die Umsatzsteuer vom Leistungsempfänger geschuldet (siehe dazu bereits IX.2.).

Die Leistung ist ohne Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen, auf den Übergang der Steuerschuld ist hinzuweisen. Der Leistungsempfänger ermittelt die USt-Schuld selbst und führt die Steuer an das Finanzamt ab. Ist der Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt, kann er die geschuldete Steuer unmittelbar als Vorsteuer geltend machen (§ 12 Abs 1 Z 3 UStG). Eine Rechnung ist für das Recht zum Vorsteuerabzug nicht notwendig (vgl EuGH 8.3.2008, C-95/07 und C-96/07, Ecotrade).

3. Abfuhrverpflichtung des Leistungsempfängers (§ 27 Abs 4 UStG)

Erbringt ein Unternehmer,

- der im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat,
- im Inland eine steuerpflichtige Leistung (ausgenommen die in § 3a Abs 11a UStG genannten Leistungen [Eintrittsberechtigung sowie die damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen]),

so hat der Leistungsempfänger die auf diese Leistung entfallende Umsatzsteuer einzubehalten und im Namen und für Rechnung des leistenden Unternehmers an das für ihn zuständige Finanzamt (Finanzamt Graz-Stadt) abzuführen. Kommt der Leistungsempfänger dieser Verpflichtung nicht nach, so haftet er für den hierdurch entstehenden Steuerausfall.

Die Abfuhrverpflichtung gilt jedoch nur, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer (für dessen Unternehmen die Leistung ausgeführt wird) oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist.

Beispiel:

Die Stadt Klagenfurt kauft von einem italienischen Unternehmer Büroausstattung im Wert von € 10.000,– (andere Erwerbe aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet werden nicht getätigt). Der italienische Unternehmer beliefert in Österreich diverse Gemeinden und Privathaushalte, sodass seine Umsätze in Österreich im Jahr € 35.000,– übersteigen.

Die Stadt Klagenfurt ist als juristische Person des öffentlichen Rechts, die für ihren nichtunternehmerischen Hoheitsbereich erwirbt, sog Schwellenerwerberin. Da sie Lieferungen aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet zu einem Wert von unter € 11.000,– empfängt, tätigt sie in Österreich keinen innergemeinschaftlichen Erwerb. Vom italienischen Unternehmer wird sie wie eine Privatperson behandelt, dh er liefert, da er die Lieferschwelle nach Österreich überschritten hat, steuerbar und steuerpflichtig in Österreich. Hinsicht-

lich der Abfuhr der Umsatzsteuer liegt ein Anwendungsfall des § 27 Abs 4 UStG vor: Ein Unternehmer ohne Ansässigkeit oder Betriebsstätte in Österreich liefert steuerbar und steuerpflichtig in Österreich.

Der Leistungsempfänger ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts und das Reverse-Charge-System kommt nicht zur Anwendung. Die österreichische Gemeinde hat daher die auf die Lieferung der Büromöbel entfallende Umsatzsteuer einzubehalten und im Namen sowie auf Rechnung des italienischen Unternehmers an das für diesen zuständige Finanzamt (= Finanzamt Graz-Stadt) abzuführen.

4. Fiskalvertreter (§ 27 Abs 7 UStG)

Unternehmer, die im Inland steuerpflichtige Umsätze tätigen, jedoch weder Wohnsitz noch Sitz oder Betriebsstätte im Inland haben, können einen Bevollmächtigten (sog Fiskalvertreter) beauftragen und dem Finanzamt bekannt geben. Dieser nimmt die umsatzsteuerrechtlichen Pflichten des ausländischen Unternehmers im Inland wahr (zu den Zulassungsvoraussetzungen für den Fiskalvertreter siehe § 27 Abs 8 UStG).

Ist ein Unternehmer, der im Inland steuerpflichtige Umsätze tätigt, jedoch im gesamten Gemeinschaftsgebiet nicht ansässig (dh er hat weder Wohnsitz noch Sitz oder Betriebsstätte innerhalb der EU), so ist er verpflichtet, einen Fiskalvertreter namhaft zu machen, wenn nicht das Reverse-Charge-System zur Anwendung gelangt oder der Leistungsempfänger gem § 27 Abs 4 UStG zur Abfuhr der Umsatzsteuer verpflichtet ist.

5. Vorsteuererstattung

Gem § 21 Abs 9 UStG kann der Bundesminister für Finanzen bei nicht im Inland ansässigen Unternehmern durch Verordnung die Erstattung der Vorsteuern abweichend von den allgemeinen Grundsätzen regeln. Auf Grund der VO BGBl 1995/279 idF BGBl II 2010/389 ist zu differenzieren:

Ausländische Unternehmer, die auf Grund steuerpflichtiger Leistungen in Österreich zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen, zur Leistung von Vorauszahlungen und zur Abgabe einer Umsatzsteuererklärung verpflichtet sind, können inländische Vorsteuerbeträge bei der Selbstberechnung der Steuer sowie bei der Veranlagung von der Umsatzsteuerschuld abziehen (§ 21 Abs 1 iVm § 20 Abs 1 UStG). Es gelten somit die gleichen Regeln wie für inländische Unternehmer. Die Vorsteuererstattungs-VO kommt nicht zur Anwendung.

Die Vorsteuererstattungs-VO gilt insb für ausländische Unternehmer, die keine in Österreich steuerbaren Umsätze oder nur Umsätze ausgeführt haben, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergegangen ist (vgl § 1 Abs 1 VO), und folglich keine österreichische Umsatzsteuer schulden; weiters für ausländische Transportunternehmen, die nach § 6 Abs 1 Z 3 UStG (echt) befreite Beförderungsleistungen erbringen. Unter diesen Unternehmern ist wieder zu unterscheiden zwischen Drittlandsunternehmern und Unternehmer mit (Wohn-)Sitz in der EU.

Drittlandsunternehmer haben die Erstattung von Vorsteuern, die in Österreich entstanden sind, mittels eines papierenen Antragsformulars, dem die Originalbelege beizulegen sind, beim Finanzamt Graz-Stadt zu beantragen (§§ 3a und 4 Vorsteuererstattungs-VO).

EU-Unternehmer haben die Erstattung von Vorsteuern, die in Österreich entstanden sind, über ein in ihrem Mitgliedstaat eingerichtetes elektronisches Portal zu beantragen. Das Verfahren richtet sich hier nach den Vorgaben der RL 2008/9/EG vom 12.2.2008 (ABl L 44), die in Österreich in § 3 Vorsteuererstattungs-VO umgesetzt wurde.

Beispiel:

Das weißrussische Transportunternehmen T fährt wöchentlich auf der Strecke Minsk – Rom. In Graz tankt der LKW 400 l Diesel.

Der Leistungsort einer Güterbeförderungsleistung ist, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, am Sitz des Leistungsempfängers (§ 3a Abs 6 UStG), ansonsten dort, wo die Leistung ausgeführt wird (§ 3a Abs 10

UStG). Die Leistung von T ist in Österreich entweder nicht steuerbar (Leistungsempfänger ist ein im Ausland ansässiger Unternehmer), steuerbar mit Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger (Leistungsempfänger ist ein im Inland ansässiger Unternehmer) oder nach § 6 Abs 1 Z 3 UStG echt von der Steuer befreit. T ist jedenfalls nicht verpflichtet, sich für umsatzsteuerliche Zwecke in Österreich registrieren zu lassen.

Die in Österreich gezahlte USt kann sich T im Erstattungswege als Vorsteuer rückerstatten lassen. Dazu hat er einen entsprechenden Antrag an das Finanzamt Graz-Stadt zu richten, dem der originale Tankbeleg beizulegen ist (§ 3a und 4 Vorsteuererstattungs-VO).

Kontrollfragen:

F 17. Kleinunternehmer F erwirbt im Jahr 01 erstmalig Waren aus dem EU-Ausland. Für den Erwerb aus Ungarn erhält er folgende Rechnung: Warenwert € 4.000,– + € 1.080,– (27% ungarische USt) = € 5.080,–. Welche umsatzsteuerlichen Konsequenzen und Optionsmöglichkeiten ergeben sich aus diesem Zukauf? (→ Lösung)

F 18. Ein deutscher Rechtsanwalt berät einen österreichischen Unternehmer bezüglich einer geplanten Unternehmensgründung in Deutschland. Der deutsche Rechtsanwalt hat in Österreich weder einen Wohnsitz (Sitz) noch eine Betriebsstätte. Welche umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen sind mit diesem Sachverhalt verbunden? (→ Lösung)

F 19. Der Klagenfurter Gastwirt K kauft von einer Münchner Brauerei Bier. Welche umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen sind mit diesem Sachverhalt verbunden? (→ Lösung)

F 20. Ein italienischer Weinlieferant beliefert erstmalig eine österreichische Privatperson mit Wein. Der Wert der Weinlieferung beläuft sich auf € 800,–, dies bleibt auch die einzige Lieferung nach Österreich. Welche umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen sind mit diesem Sachverhalt verbunden? (→ Lösung)

G. Verkehrsteuern

I. Grunderwerbsteuer

Literatur: *Takacs*, GrESt – Grunderwerbsteuergesetz 1987, 5. Aufl (2009); *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern Band II – Grunderwerbsteuer, Loseblattsammlung, 15. Lfg (2016); *Arnold/Bodis*, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, Loseblattsammlung 15. Lfg (Oktober 2017).

1. Allgemeines

Die Grunderwerbsteuer gehört zu den Rechtsverkehrsteuern und knüpft an den inländischen Grundstücksverkehr an. Sie ist gem § 9 Abs 1 FAG 2017 eine gemeinschaftliche Bundesabgabe. Das Aufkommen der Grunderwerbsteuer war in den letzten Jahren sehr schwankend. Ursache dafür waren die Aufhebung der gesetzlichen Bestimmung, die die Einheitswerte als Bemessungsgrundlage für unentgeltliche Grundstücksübertragungen festlegte, durch den VfGH (27.11.2012, G77/12, VfSlg 19.710), die mehrfachen Anläufe des Gesetzgebers zur Festlegung einer neuen Bemessungsgrundlage (BGBl I 2014/36; BGBl I 2015/118) und die damit einhergehenden Vorzieheffekte.

2011: Mio € 754,0
2012: Mio € 935,4 (Vorzieheffekte aufgrund erwarteter Aufhebung des GrEStG)
2013: Mio € 790,3
2014: Mio € 866,8 (Erhöhung der BMG ab 1.6.2014)
2015: Mio € 1.014,3 (Vorzieheffekte aufgrund der weiteren Erhöhung der BMG durch das StRefG 2015/2016 ab 2016)
2016: Mio € 1.117,6

Der für das Jahr 2016 erwartete Mehrertrag auf Grund der Änderungen durch das StRefG 2015/2016 iHv € 30 Mio wurde entsprechend dem nach dem FAG 2008 geltenden einheitlichen Schlüssel für die Aufteilung gemeinschaftli-

cher Bundesabgaben auf Bund (67,417%), Länder (20,7%) und Gemeinden (11,883%) aufgeteilt. Das restliche Aufkommen floss (wie auch in der Vergangenheit) dem Bund zu 4% und den Gemeinden zu 96% zu. Mit dem FAG 2017 wurde die Aufteilung der GrESt wie folgt festgelegt: Bund 5,73%; Länder 0,564%; Gemeinden 93,706%. Von der differenzierten Verteilgung des Aufkommens wurde somit wieder Abstand genommen.

2. Steuergegenstand

Gegenstand der Grunderwerbsteuer sind die in § 1 GrEStG abschließend aufgezählten Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf **inländische Grundstücke** beziehen.

Der Begriff des Grundstücks versteht sich iSd bürgerlichen Rechts (§ 2 Abs 1 GrEStG). Auch die Zugehöreigenschaft von Sachen ist nach bürgerlichem Recht zu beurteilen. Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, werden nach expliziter gesetzlicher Anordnung nicht zum Grundstück gerechnet. Dies erklärt sich daraus, dass von der GrESt die Übertragung von Grundstücken und nicht die Übertragung von Betrieben erfasst werden soll. Baurechte sowie Gebäude auf fremdem Boden (zB Superädifikate) werden gem § 2 Abs 2 GrEStG für die Belange der GrESt Grundstücken gleichgestellt.

- **Kaufvertrag und andere Rechtsgeschäfte (§ 1 Abs 1 Z 1 GrEStG)**

Den häufigsten Fall eines steuerbaren Erwerbsvorgangs bildet der **Kaufvertrag**, der den Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks begründet. Die Grunderwerbsteuer knüpft an das Bestehen des Übereignungsanspruchs an, so dass der Kaufvertrag zivilrechtlich wirksam sein muss. Im Rahmen von § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG kommt es nicht darauf an, dass das Grundstück tatsächlich an den Erwerber übereignet wird. Angeknüpft wird bereits an das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft. Neben dem Kaufvertrag lösen auch andere Rechtsgeschäfte, die einen Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks begründen, Grunderwerbsteuer aus. In Betracht kommen insoweit Tausch, Schenkung, Erbverträ-

ge sowie Gesellschaftsverträge, bei denen sich ein Gesellschafter zur Einbringung eines Grundstücks in das Gesellschaftsvermögen verpflichtet.

- **Eigentumserwerb ohne vorangegangenes Verpflichtungsgeschäft (§ 1 Abs 1 Z 2 GrEStG)**

Subsidiäres Anknüpfungsmerkmal der Besteuerung ist der unmittelbare Eigentumserwerb an einem Grundstück, dem kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, das einen Anspruch auf Übereignung begründet. Hierunter fallen insbesondere der **Erwerb von Todes wegen**, der Erwerb in der Zwangsversteigerung, die Ersitzung, Enteignung, Universalsukzession iSd § 142 Abs 1 Satz 2 UGB bei Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters aus der OG/KG sowie die Umwandlung einer OG/KG in eine GesbR.

- **Zwischengeschäfte (§ 1 Abs 1 Z 3–5 GrEStG)**

Zur Vermeidung von Steuerumgehungen durch zivilrechtliche Sondergestaltungen erfasst § 1 Abs 1 Z 3–5 GrEStG erwerbsähnliche Rechtsgeschäfte. Danach sind Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruchs oder den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufanbot begründen, grunderwerbsteuerbare Erwerbsvorgänge.

Beispiele:

1. V und K schließen einen Kaufvertrag über ein inländisches Grundstück. Bevor das Eigentum am Grundstück auf K übertragen wird, tritt dieser seinen Übereignungsanspruch an Z ab. Sowohl der Kaufvertrag zwischen V und K als auch das Geschäft zwischen K und Z (§ 1 Abs 1 Z 3 GrEStG) sind grunderwerbsteuerpflichtige Vorgänge.

2. V bietet K sein Grundstück zum Kauf an. Das Anbot kann sowohl von K als auch einem Dritten binnen einer angemessenen Frist angenommen werden. K verkauft seine Rechte aus dem Anbot an Z. Z erklärt gegenüber V die Annahme des Anbots. Grunderwerbsteuerpflichtig sind der Kaufvertrag zwischen V und Z sowie die entgeltliche Abtretung (§ 1 Abs 1 Z 4 GrEStG) zwischen K und Z.

- **Erwerb der Verwertungsbefugnis (§ 1 Abs 2 GrEStG)**

Subsidiär zu § 1 Abs 1 GrEStG unterliegen mit dem Tatbestand des § 1 Abs 2 GrEStG auch Rechtsvorgänge der Grunderwerbsteuer, die es „ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten".

Beispiel:

Der Grundstückseigentümer V beauftragt den Immobilienmakler M mit der Veräußerung seines Grundstücks. Dazu erteilt er M eine unwiderrufliche Veräußerungsermächtigung. Daneben vereinbaren V und M einen Mindestpreis, wobei M den darüber hinaus erzielten Mehrerlös behalten darf.

Der Alleinvermittlungsauftrag führt beim Makler zu einer Verwertungsbefugnis iSd § 1 Abs 2 GrEStG, sodass bereits diese Vereinbarung Grunderwerbsteuer auslöst. Sofern M das Grundstück an einen Dritten veräußert, stellt dieser Kaufvertrag einen weiteren grunderwerbsteuerbaren Vorgang iSv § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG dar.

- **Anteilsvereinigung sowie Übertragung von 95% der Anteile bei Gesellschaften mit Grundstücksvermögen (§ 1 Abs 3 GrEStG)**

Befindet sich ein Grundstück im Vermögen einer rechtsfähigen (grundbuchsfähigen) Gesellschaft, stehen einem Dritten zwei Möglichkeiten offen, die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück zu erlangen. Zunächst kann er das Grundstück unmittelbar von der Gesellschaft erwerben und dessen neuer Eigentümer werden. Alternativ kann er Gesellschafter werden oder sämtliche Anteile der Gesellschaft erwerben, dadurch entsprechende Leitungs- und Kontrollbefugnisse erlangen und somit mittelbar die Verfügungsmacht über das Grundstück erhalten, wobei die Gesellschaft zivilrechtliche Eigentümerin des Grundstücks bliebe.

Um auch diese Wechsel im wirtschaftlichen Grundeigentum der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen sieht das GrEStG eine Reihe von Ergänzungstatbeständen vor:

– Gehört zum Vermögen einer **Personengesellschaft** ein inländisches Grundstück, unterliegt der Steuer eine Änderung des Gesellschafterbestandes zu mindestens 95% innerhalb von fünf Jahren (§ 1 Abs 2a GrEStG; **Gesellschafterwechsel**). Betroffen sind davon die OG und die KG, da nur diese grundbuchsfähig sind und somit Grundvermögen haben können.

– Der GrESt unterliegt weiters, soweit eine Besteuerung nach § 1 Abs 2a GrEStG nicht in Betracht kommt und zum Vermögen der Gesellschaft ein inländisches Grundstück gehört (§ 1 Abs 3 GrEStG):

  - der rechtsgeschäftliche oder sonstige Erwerb (zB Erbschaft) von Anteilen am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft (betrifft somit Personen- wie Kapitalgesellschaften), wenn durch die Übertragung mindestens 95% aller Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein oder in der Hand einer Unternehmensgruppe (§ 9 KStG) vereinigt werden (§ 1 Abs 3 Z 1 und 2 GrEStG; sog **Anteilsvereinigung**).

  - der rechtsgeschäftliche oder sonstige Erwerb von mindestens 95% aller Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft (**qualifizierter Anteilserwerb**).

In all den genannten Fällen sind treuhändig gehaltene Gesellschaftsanteile dem Treugeber zuzurechnen.

Beispiele

1. Die A-AG erwirbt einen 96%-Anteil an der B-GmbH, in deren Gesellschaftsvermögen sich inländisches Grundvermögen befindet. Der Erwerb der Anteile löst Grunderwerbsteuerpflicht aus (Erwerb aller Anteile der Gesellschaft).

2. A und B sind Gesellschafter der AB-GmbH, in deren Gesellschaftsvermögen sich inländisches Grundvermögen befindet. A erwirbt den Gesellschaftsanteil von B. Der Erwerb der Anteile löst Grunderwerbsteuerpflicht aus (Vereinigung von mindestens 95% der Anteile in einer Hand).

3. C und D sind Gesellschafter der CD-OG. C scheidet gegen Abfindung aus der OG aus. Das Vermögen geht von Gesetzes wegen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (§ 142 UGB) auf D über. Hier liegt kein Fall der Anteilsvereinigung iSv § 1 Abs 3 GrEStG vor, sondern ein Vermögenserwerb nach § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG (vgl VwGH 23.1.1986, 84/16/0155). Bemessungsgrundlage der GrESt ist jener Teil der Abfindung, der auf das Grundstück entfällt.

3. Befreiungen

Nicht grunderwerbsteuerpflichtig sind insbesondere (§ 3 Abs 1 GrEStG):

- der Erwerb eines Grundstücks mit einer Bemessungsgrundlage bis € 1.100,– (Freigrenze für Bagatellfälle; Z 1);
- der unentgeltliche oder teilentgeltliche Erwerb eines **Betriebsgrundstücks** (nicht Land- und Fortwirtschaft) im Zuge einer Betriebs-, Teilbetriebs- oder Mitunternehmeranteilsübertragung im Familienkreis bis zu einem Wert des Grundstücks von € 900.000,– (Freibetrag). Die Übertragung des Betriebs muss aus Gründen des Alters oder der Erwerbsunfähigkeit erfolgen. Liegt ein teilentgeltlicher Erwerb vor, vermindert sich der Freibetrag aliquot in jenem Ausmaß, der dem entgeltlichen Teil entspricht; der verminderte Freibetrag ist vom Wert des unentgeltlichen Teils abzuziehen. Die Steuer ist nachzuerheben, wenn der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb das begünstigte Vermögen überträgt oder den Betrieb aufgibt (Z 2);
- Erwerbe **land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke** im Zuge einer qualifizierten Betriebsübertragung innerhalb des Familienkreises (§ 26a Abs 1 Z 1 GGG) bis zu einem Betrag von € 365.000,– (Freibetrag). Eine allfällige Gegenleistung muss geringer sein als der Einheitswert. Zur Nacherhebung der Steuer siehe unmittelbar zuvor (Z 2a);
- der Erwerb eines Grundstücks im Wege eines Zusammenlegungsverfahrens und im Wege eines Flurbereinigungsverfahrens (Z 4);

- der Erwerb eines Grundstücks unter Lebenden **durch den Ehegatten** oder eingetragenen Partner unmittelbar zum Zwecke der **gleichteiligen Anschaffung oder Errichtung einer Wohnstätte** zur Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses der Ehegatten oder eingetragenen Partner, soweit die Wohnnutzfläche 150 m^2 nicht übersteigt (Z 7);
- **Erwerb einer Wohnstätte** oder eines Anteiles an dieser von Todes wegen oder gem § 14 Abs 1 Z 1 WEG **durch den Ehegatten** oder eingetragenen Partner (Z 7a).
- der Erwerb eines Grundstücks infolge eines behördlichen Eingriffs oder auf Grund eines Rechtsgeschäfts zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs (Z 8);
- Zuwendungen öffentlich-rechtlicher Körperschaften (Z 9).

Weiters sind befreit:

- der Erwerb des Alleineigentums an einem Grundstück, welches durch Teilung eines zuvor im Miteigentum stehenden Grundstücks entstanden ist, wenn der Wert des erworbenen Teilgrundstücks dem Wert des früheren Miteigentumsanteils entspricht (§ 3 Abs 2 GrEStG);
- die Einbringung von Grundstücken in eine neu gegründete Gesellschaft auf Grund gesellschaftsvertraglicher Grundlage, sofern als Gegenleistung Gesellschaftsrechte oder Vermögensanteile der Gesellschaft gewährt werden (§ 1 Z 2 NeuFöG).

4. Bemessungsgrundlage

Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist grundsätzlich der **Wert der Gegenleistung,** mindestens der **Grundstückswert** (§ 4 Abs 1 GrEStG). Für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke wird die Steuer, insb bei Übertragungen innerhalb der Familie, vom **Einheitswert** bemessen § 4 Abs 2 GrEStG).

Bei einem Tauschvertrag, der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet, ist die Steuer sowohl vom Wert der

Leistung des einen als auch vom Wert der Leistung des anderen Vertragsteiles zu berechnen (§ 4 Abs 3 GrEStG).

4.1. Gegenleistung

Der Begriff der Gegenleistung wird in § 5 GrEStG näher bestimmt. Er ist weit zu verstehen. Bei einem Kauf beispielsweise gehört zur Bemessungsgrundlage der Kaufpreis zuzüglich der vom Käufer übernommenen Verpflichtungen (zB Übernahme von Darlehen) und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen (zB Wohnrecht; § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG).

Zur Gegenleistung gehören gem § 5 Abs 2 GrEStG ferner Leistungen, die der Erwerber des Grundstücks dem Veräußerer zusätzlich - neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung - gewährt (zB Versprechen einer zusätzlichen Sachleistung des Erwerbers) und Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen (zB Hypotheken). Somit ist es nicht möglich, die Grunderwerbsteuer zu umgehen, indem die unmittelbare Gegenleistung verringert und auf andere Leistungen verlagert wird.

Eine **eventuelle Umsatzsteuer** im Zusammenhang mit der Grundstücksübertragung (vgl § 6 Abs 1 Z 9 lit a iVm Abs 2 UStG) gehört als Teil der Gegenleistung zur Bemessungsgrundlage. Die Grunderwerbsteuer selbst ist gem § 5 Abs 4 GrEStG nicht Teil der Bemessungsgrundlage.

4.2. Grundstückswert

Wird für den Erwerb eines Grundstücks keine Gegenleistung erbracht, bemisst sich die GrESt vom Grundstückswert. Der Grundstückswert kann auf dreierlei Art ermittelt werden (4 Abs 1 GrEStG):

1. Der Grundstückswert ergibt sich aus der Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwerts gem § 53 Abs 2 BewG und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes. Die näheren Umstände und Modalitäten für die

Hochrechnung des Bodenwertes und die Ermittlung des Gebäudewertes sind in der **Grundstückswertverordnung** (GrWV, BGBl II 2015/442) geregelt. Diese Vorordnung konnte der BM für Finanzen nur im Einvernehmen mit dem Bundeskanzler erlassen (vgl § 4 Abs 1 GrEStG).

2. Der Grundstückswert kann in Höhe eines von einem geeigneten **Immobilienpreisspiegel** abgeleiteten Wert ermittelt werden (seit 1.1.2017 sind die von der Statistik Austria veröffentlichten Immobilien-Durchschnittspreise heranzuziehen).

3. Sollte der **gemeine Wert** des Grundstücks im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer sein als der nach der VO ermittelte Grundstückwert, gilt der geringere gemeine Wert als Grundstückwert. Erfolgt dieser Nachweis durch Vorlage eines Schätzungsgutachtens, das von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen erstellt wurde, hat der von diesem feststellte Wert die Vermutung der Richtigkeit für sich.

Der Grundstückswert als Bemessungsgrundlage kommt neben den Fällen eines unentgeltlichen Erwerbes stets zur Anwendung:

– bei Vorgängen gem § 1 Abs 2a und 3 GrEStG (Gesellschafterwechsel, Anteilsvereinigung und Erwerb von 95% aller Anteile),

– bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz,

– bei Erwerben von Todes wegen sowie bei Erwerben (auch entgeltlichen) innerhalb des Familienkreises iSv § 26a Abs 1 Z 1 GGG.

Bei **teilentgeltlichen Erwerben** ist die Teilentgeltlichkeit anhand des Verhältnisses von Gegenleistung zum Grundstückswert zu ermitteln (§ 7 Abs 1 Z 1 GrEStG). Der Erwerb unter Lebenden im Familienkreis (§ 26a Abs 1 Z 1 GGG) wird von Gesetzes wegen, unabhängig davon, ob eine Gegenleistung erbracht wird, als unentgeltlich fingiert (§ 7 Abs 1 Z 1 lit c GrEStG). Damit ist bei solchen Erwerben stets der Grundstückswert als Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

4.3. Einheitswert

Bei folgenden Erwerbsvorgängen von **land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken** ist die GrESt vom Einheitswert zu berechnen:

- Übertragung (entgeltlich oder unentgeltlich) eines Grundstücks im Familienverband (§ 26a Abs 1 Z 1 GGG)
- Erwerb eines Grundstücks von Todes wegen durch den in § 26a Abs 1 Z 1 GGG angeführten Personenkreis
- Vorgänge gem § 1 Abs 2a und 3 GrEStG (Gesellschafterwechsel, Anteilsvereinigung, Übertragung von zumindest 95% aller Anteile)
- Erwerbe auf Grund einer Umgründung iSd UmgrStG.

Beispiel:

M schenkt ihrer Tochter T ein Grundstück (Verkehrswert € 100.000,–, Grundstückswert € 50.000,–) und behält sich das Fruchtgenussrecht (Wert € 60.000,–) vor.

Der Vorbehalt des Fruchtgenussrechts stellt zwar eine Gegenleistung dar (vgl etwa VwGH 18.7.2002, 2002/16/0100), doch ist die GrESt bei Erwerben innerhalb des Familienkreises stets vom Grundstückswert zu bemessen (§ 4 Abs 1 Satz 2 GrEStG).

5. Steuersätze

Seit der StRef 2015/2016 wird für unentgeltliche Grundstückserwerbe anstelle des (dreifachen) Einheitswertes der wesentlich stärker am Verkehrswert orientierte Grundstückswert als Bemessungsgrundlage herangezogen. Zum Ausgleich wurde für unentgeltliche Erwerbe ein Stufentarif mit drei Tarifstufen eingeführt und die Begünstigungen für Grundstückserwerbe im Rahmen qualifizierter Betriebsübergänge ausgeweitet.

Die Unterscheidung zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Erwerben hat dadurch eine größere Bedeutung erlangt und wird nunmehr im ersten Absatz jener Norm, die den Tarif festlegt (§ 7 GrEStG), abschließend geregelt.

Ein Erwerb gilt als
- **unentgeltlich**, wenn die Gegenleistung nicht mehr als 30%,
- **teilentgeltlich**, wenn die Gegenleistung mehr als 30%, aber nicht mehr als 70%,
- **entgeltlich**, wenn die Gegenleistung mehr als 70%

des Grundstückswertes beträgt (§ 7 Abs 1 Z 1 lit a GrEStG).

Als **unentgeltlich** gelten weiters (Z 1 lit b und c leg cit):

– **Erwerbe von Todes** wegen (Erbanfall, Vermächtnis, Erfüllung eines Pflichtteilsanspruchs, wenn die Leistung an Erfüllung Statt vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird, Fälle des § 14 Abs 1 Z 1 WEG)

– entgeltliche oder unentgeltliche Erwerbe unter Lebenden durch den in § 26a Abs 1 Z 1 GGG angeführten Personenkreis (**Erwerbe im Familienverband**).

In § 26a Abs 1 Z 1 GGG angeführter Personenkreis:

– Ehegatten oder eingetragene Partner während aufrechter Ehe (Partnerschaft) oder im Zusammenhang mit der Auflösung der Ehe (Partnerschaft)

– Lebensgefährten, sofern die Lebensgefährten einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten

– Verwandte oder Verschwägerte in gerader Linie

– Stief-, Wahl- oder Pflegekinder oder deren Kinder, Ehegatten oder eingetragene Partner

– Geschwister, Nichten oder Neffen des Überträgers

Liegt eine Gegenleistung vor und ist ihre Höhe nicht zu ermitteln, gilt der Erwerbsvorgang als teilentgeltlich, wobei die Gegenleistung iHv 50% des Grundstückswertes angenommen wird (Z 1 lit d leg cit).

Erwerbsart	Tarif	BMG
Unentgeltlicher Erwerb	Stufentarif	GW
– für die ersten € 250.000,–	0,5%	
– für die nächsten € 150.000,–	2,0%	
– darüber hinaus	3,5%	
Teilentgeltlicher Erwerb		
– unentgeltlicher Teil	Stufentarif	GW
– entgeltlicher Teil	3,5%	Gglg
Betriebsgrundstücke im Rahmen eines begünstigten Betriebsübergangs (§ 3 Abs 1 Z 2 GrEStG)		
– insoweit keine Gegenleistung	Stufentarif, max 0,5%	GW
– insoweit Gegenleistung	3,5%	Gglg
– Nacherhebung	Ohne Begrenzung	
Gesellschafterwechsel, Anteilsvereinigung, Erwerb von 95% der Anteile	0,5%	GW
Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke	2,0%	EW
– Übertragung im Familienverband		
– Erwerb von Todes wegen		
– Gesellschafterwechsel, Anteilsvereinigung und Übertragung von zumindest 95% der Anteile		
– Umgründungen iSd UmgrStG		
Alle anderen Fälle	3,5%	Gglg

GW = Grundstückswert; Gglg = Gegenleistung; EW = Einheitswert

Bei unentgeltlichen Erwerben sind für Zwecke der Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes bestimmte Erwerbe innerhalb einer Frist von **fünf Jahren** zusammenzurechnen (§ 7 Abs 1 Z 2 GrEStG). Von der Regel erfasst sind:

– mehrere Erwerbe von derselben Person an dieselbe Person;

– der Anfall einer wirtschaftlichen Einheit oder Teile einer wirtschaftlichen Einheit an dieselbe Person durch mehrere Erwerbe.

Dabei sind frühere Erwerbe mit ihrem früheren Wert anzusetzen. Für die Berechnung der Fünfjahresfrist ist jeweils auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld (Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts, Einantwortung bei Erwerb von Todes wegen).

Beispiele

Anna erhält von Ihrer Mutter eine Wohnung in Klagenfurt geschenkt (Grundstückswert € 200.000,–). Drei Jahre später verstirbt die Mutter. Anna erbt die Wohnung in Villach, in der die Mutter bis zu ihrem Tod wohnte (Grundstückswert € 150.000,–).

Für die Wohnung in Klagenfurt zahlt Anna GrESt iHv

0,5% von € 200.000,– = € 1.000,–

Aufgrund mehrerer Erwerbe innerhalb der Fünfjahresfrist kommt es bei der Wohnung in Villach hinsichtlich der Ermittlung des Stufentarifs zu einer Zusammenrechnung der Erwerbe. Der niedrigsten Tarifstufe unterliegt noch eine Bemessungsgrundlage von € 50.000,– (€ 250.000,– abzügl Bemessungsgrundlage für die Wohnung in Klagenfurt), der Rest der Bemessungsgrundlage fällt in eine höhere Tarifstufe.

0,5% von € 50.000,– = € 250,–
2,0% von € 100.000,– = € 2.000,–

Die GrESt für die Wohnung in Villach beträgt in Summe damit € 2.250,–.

- **Stiftungseingangssteueräquivalent**

Bei unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Erwerben durch eine Privatstiftung oder durch eine damit vergleichbare Vermögensmasse erhöht sich die GrESt um 2,5% des Unterschiedsbetrages zwischen dem Grundstückswert und einer allfälligen Gegenleistung.

6. Entstehen der Steuerschuld

Die Grunderwerbsteuerschuld entsteht gem § 8 Abs 1 GrEStG mit der Verwirklichung des steuerpflichtigen Erwerbsvorgangs. Dies ist idR der Zeitpunkt, in dem der **Anspruch auf Übereignung** entstanden ist.

Die Grunderwerbsteuerpflicht entsteht bei einem Kauf mit **Abschluss des Kaufvertrags** (Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts); bei Erwerb eines Grundstücks in einem gerichtlichen Versteigerungsverfahren mit Erteilung des Zuschlags; bei einer Anteilsvereinigung in dem Zeitpunkt, in dem der Anspruch auf Übertragung der Anteile entsteht.

Hängt die Wirksamkeit des Erwerbsvorgangs von einer aufschiebenden Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde ab, entsteht die Steuerschuld erst mit Eintritt der Bedingung bzw Erteilung der Genehmigung (§ 8 Abs 2 GrEStG).

Für Erwerbe auf Grund einer Schenkung auf den Todesfall entsteht die Steuerschuld mit dem Tod des Geschenkgebers (Abs 3 leg cit). Bei Erwerben durch Erbanfall entsteht die Steuerschuld mit der Rechtskraft des Beschlusses über die **Einantwortung** und bei Erwerben durch Vermächtnis mit Bestätigung des Verlassenschaftsgerichts (Abs 4 leg cit).

7. Steuerschuldner

Steuerschuldner der Grunderwerbsteuer sind gem § 9 Z 4 GrEStG grundsätzlich **die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen**. Somit haften Erwerber und Veräußerer des Grundstücks als **Gesamtschuldner**. In der Praxis wird in Kauf-

verträgen allerdings häufig geregelt, dass die Grunderwerbsteuer vom Käufer getragen wird. Im Rahmen der Ermessensausübung ist die Abgabenbehörde in diesem Fall gehalten, die Grunderwerbsteuer zuerst dem Erwerber vorzuschreiben.

Erfolgt der **Erwerb des Grundstücks von Todes wegen**, durch Enteignung oder durch Zuschlag in der Zwangsversteigerung, ist ausschließlich der Erwerber der Steuerschuldner (§ 9 Z 1 und 2 GrEStG).

8. Erklärungspflicht und Selbstberechnung

Ein Erwerbsvorgang ist dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in Wien (§ 19 AVOG 2010) mittels einer Abgabenerklärung bis zum 15. Tag des zweiten Monats, der auf den Monat der Entstehung der Steuerschuld folgt, anzuzeigen (§ 10 Abs 1 GrEStG).

Die Verpflichtung zur Anzeige des Erwerbsvorgangs erstreckt sich gem § 10 Abs 1 Satz 2 GrEStG auf den Steuerschuldner sowie die Notare, Rechtsanwälte und sonstige Bevollmächtigte, die beim Erwerb des Grundstücks oder bei Errichtung der Vertragsurkunde mitgewirkt haben. Dagegen hat die Vorlage und elektronische Übermittlung der Abgabenerklärung zwingend durch einen Parteienvertreter (Rechtsanwalt oder Notar) zu erfolgen (§ 10 Abs 2 GrEStG). Auf Grund der Abgabenerklärung erlässt das FA einen Grunderwerbsteuerbescheid. Die festgesetzte Steuer wird grundsätzlich gem § 210 Abs 1 BAO einen Monat nach Bekanntgabe des Bescheids fällig.

Die Eintragung des Erwerbers in das Grundbuch darf gem § 160 Abs 1 BAO erst erfolgen, wenn das Finanzamt bescheinigt, dass der Eintragung hinsichtlich der Grunderwerbsteuer und Stiftungseingangssteuer keine Bedenken entgegenstehen (**Unbedenklichkeitsbescheinigung**). Die Bescheinigung wird erteilt, wenn die maßgebenden Abgaben entrichtet wurden, dafür Sicherheit geleistet wurde oder Abgabenfreiheit besteht (§ 160 Abs 4 BAO). § 160 BAO dient der raschen Verwirklichung des Steueranspruchs, weil das Interesse des Erwerbers an der baldigen Erlangung des Eigentums am Grundstück durch Eintragung

in das Grundbuch ein Anreiz zur rechtzeitigen Anzeige des steuerpflichtigen Vorgangs sowie der raschen Entrichtung der geschuldeten Abgaben darstellt.

Alternativ zur Veranlagung der Grunderwerbsteuer steht gem § 11 Abs 1 GrEStG Rechtsanwälten und Notaren (Parteienvertretern) die Möglichkeit offen, als Bevollmächtigte eines Steuerschuldners die Grunderwerbsteuer selbst zu berechnen. Die **Selbstberechnung** hat innerhalb der Frist zur Vorlage der Abgabenerklärung iSd § 10 Abs 1 GrEStG zu erfolgen.

Der Steuerschuldner hat dem selbstberechnenden Parteienvertreter die Grundlagen für die Selbstberechnung anzugeben und deren Richtigkeit und Vollständigkeit schriftlich zu bestätigen (§ 11 Abs 3 GrStG).

Über die selbstberechneten Erwerbsvorgänge haben die Parteienvertreter bis zum 15. des auf die Selbstberechnung zweitfolgenden Monats auf elektronischem Weg dem Finanzamt eine Anmeldung vorzulegen. Bis zu diesem Tag ist die selbstberechnete Grunderwerbsteuer auch zu entrichten. Die Parteienvertreter haften für die Entrichtung der Steuer (§ 13 GrEStG).

Gegenüber dem Grundbuchsgericht sind die Parteienvertreter befugt, je Erwerbsvorgang elektronisch eine **Selbstberechnungserklärung** abzugeben (§ 12 GrEStG). Die Selbstberechnungserklärung ersetzt die Unbedenklichkeitsbescheinigung des Finanzamtes und ermöglicht damit idR eine noch raschere Durchführung der Eintragung des Grundstückserwerbs im Grundbuch.

Bei Vornahme einer Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer haben die Parteienvertreter zugleich die **Immobilienertragsteuer** selbst zu berechnen und zu entrichten (§ 30c Abs 2 und 3 EStG).

9. Nichtfestsetzung bzw Abänderung der Grunderwerbsteuer

Trotz Verwirklichung eines steuerpflichtigen Erwerbsvorgangs wird die Grunderwerbsteuer gem § 17 Abs 1 GrEStG auf Antrag nicht festgesetzt bzw bei einer bereits festgesetzten Steuer die Festsetzung entsprechend geändert:

- bei Rückgängigmachung des Erwerbsvorgangs innerhalb von drei Jahren durch Vereinbarung, Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechts oder eines Wiederkaufrechts,
- bei Rückgängigmachung des Erwerbsvorgangs wegen Nichterfüllung von Vertragsbestimmungen,
- bei Ungültigkeit des Erwerbsvorgangs,
- bei Rückübertragung eines geschenkten Grundstücks oder von Todes wegen erworbenen Grundstücks auf Grund einer Herausgabeverpflichtung.

Eine bereits festgesetzte Grunderwerbsteuer wird bei Herabsetzung der Gegenleistung für das Grundstück gem § 17 Abs 2 GrEStG auf Antrag entsprechend herabgesetzt,

- wenn innerhalb von drei Jahren eine einvernehmliche Herabsetzung der Gegenleistung stattfindet,
- wenn die Gegenleistung auf Grund gesetzlicher Gewährleistungsansprüche gemindert wird.

II. Gesellschaftsteuer

Literatur: *Knörzer/Althuber*, Gesellschaftsteuer, Kurzkommentar, 2. Aufl. (2009); *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, Kapitalverkehrsteuergesetz, Kommentar (2008).

Mit 31.12.2015 ist Teil I des KVG (Gesellschaftsteuer) außer Kraft getreten. Die Vorschriften sind letztmalig auf Rechtsvorgänge anzuwenden, bei denen die Steuerschuld vor dem 1.1.2016 entstanden ist (Art 7 AbgÄG 2014).

Zur Gesellschaftsteuer siehe Version 2015.1 des e:Lehrbuches.

III. Gebühren nach dem Gebührengesetz

Richtlinien des BMF: Gebührenrichtlinien (GebR)

Literatur: *Arnold/Arnold*, Rechtsgebühren, 9. Aufl. (2011); *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren, 10. Aufl (2016); *Twardosz*, Kommentar zum Gebührengesetz 195, 6. Aufl 2015.

1. Allgemeines

Den Gebühren iSd Gebührengesetzes 1957 (GebG) unterliegen bestimmte Schriften und Amtshandlungen (II. Abschnitt GebG), sowie bestimmte Rechtsgeschäfte (III. Abschnitt GebG). Soweit den Gebühren iSd GebG keine konkreten Leistungen der öffentlichen Hand gegenüberstehen (dies ist insbesondere bei den Rechtsgeschäftsgebühren der Fall), handelt es sich dabei aus finanzwissenschaftlicher Sicht um Steuern. Die Gebühren nach dem Gebührengesetz sind gem § 8 Z 2 FAG 2017 eine ausschließliche Bundesabgabe. Der Abgabenerfolg (einschließlich der Bundesverwaltungsabgaben) belief sich im Jahr 2016 auf € 533,3 Mio (€ 511,5 Mio [2015]).

2. Gebühren für Schriften und Amtshandlungen

Gebührenpflichtige Schriften und Amtshandlungen sind nach § 10 iVm § 14 GebG insbesondere Abschriften, amtliche Ausfertigungen, Auszüge, Beilagen, Eingaben, Protokolle, Einreise- und Aufenthaltstitel, Reisedokumente, Schriften in Patent-, Gebrauchsmuster-, Marken- und Musterangelegenheiten, Unterschriftsbeglaubigungen, Zeugnisse, Zulassungsscheine, Überstellungsfahrtscheine sowie Führerscheine.

Für diese Schriften und Amtshandlungen sind feste Gebühren vorgesehen, deren Höhe den einzelnen Tarifposten des § 14 GebG entnommen werden kann. Unterliegt eine Schrift einer festen Gebühr vom ersten Bogen (zB Zulas-

sung zum Steuerberater € 285,90), unterliegen der zweite und jeder weitere Bogen einer Gebühr von € 13,– (§ 6 GebG).

Unter einem Bogen sind zwei DIN A4 Seiten zu verstehen, wobei bei inhaltlich fortlaufendem Text unbeschriebene Seiten bei der Berechnung der Anzahl der Bogen außer Ansatz bleiben. Für dieses Ausmaß überschreitende Papierblätter sind die festen Stempelgebühren im zweifachen Betrag zu entrichten (§ 5 GebG).

Feste Gebühren sind durch Barzahlung, durch Einzahlung mit Erlagschein, mittels Bankomat- oder Kreditkarte oder durch andere bargeldlose Zahlungsformen zu entrichten (§ 3 Abs 2 Z 1 GebG).

Schuldner der Gebühr ist in der Regel derjenige, in dessen Interesse die Schrift eingebracht oder verfasst wird bzw die Amtshandlung erfolgt (§ 13 GebG).

3. Gebühren für Rechtsgeschäfte

Die Rechtsgeschäfte, die grundsätzlich der Rechtsgeschäftsgebühr unterliegen, sind in den Tarifposten des § 33 GebG abschließend angeführt. Es sind dies Annahmeverträge (Verträge über die Annahme an Kindes statt), Anweisungen, Bestandverträge, Bürgschaftserklärungen, Dienstbarkeiten, Ehepakte, Glücksverträge, Hypothekarverschreibungen, außergerichtliche Vergleiche, Zessionen und Wechsel.

Rechtsgeschäfte sind nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird (**Urkundenprinzip**; § 15 Abs 1 GebG). Der Urkundenbegriff wird vom GebG nicht näher definiert. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist darunter ein schriftliches Beweismittel über das Rechtsgeschäft zu verstehen (VwGH 25.1.2007, 2006/16/0163).

Um als Beweis für den Abschluss des Rechtsgeschäfts dienen zu können, muss das Schriftstück zumindest von den daraus verpflichteten Parteien unterschrieben sein. Die Unterschrift kann handschriftlich erfolgen; auf Grund von § 18 Abs 1 GebG stehen dieser aber mechanisch oder mittels anderer techni-

scher Verfahren hergestellte Unterschriften bzw Namenszeichnungen gleich (zB Faksimile, Unterschriftsvordruck).

Ein per E-Mail abgeschlossenes Rechtsgeschäft ist nach Auffassung des VwGH jedenfalls dann gebührenpflichtig, wenn die E-Mail eine Unterschrift iSd Signaturgesetzes trägt (VwGH 16.12.2010, 2009/16/0271). Eine E-Mail ist nach Auffassung des VwGH als Urkunde iSd des GebG anzusehen, weil deren Anzeige auf einem Bildschirm eine hinreichende Verkörperung auf einem „Stoff" darstellt und wegen der Möglichkeit zur Speicherung der E-Mail auch dem Zweck der Schaffung eines Beweismittels entsprochen wird. Auf den Ausdruck der E-Mail kommt es daher nicht an.

Die Erhebung der Rechtsgeschäftsgebühren erfolgt nach dem **Territorialitätsprinzip**. Primäres Anknüpfungskriterium dafür ist die **Errichtung der Urkunde im Inland** (§ 16 Abs 1 GebG). Bei Errichtung der Urkunde im Ausland entsteht die Gebührenschuld nur in den in § 16 Abs 2 GebG genannten Fällen.

Beispiel:

Sind die Parteien des Rechtsgeschäfts Inländer und betrifft das Rechtsgeschäft eine im Inland befindliche Sache, so entsteht – ungeachtet einer im Ausland erstellten Urkunde – Gebührenpflicht (zB Auslandsbeurkundung eines Bestandsvertrags zwischen zwei Inländern über eine in Österreich gelegene Sache). Handelt es sich bei einem der Vertragspartner um einen Steuerausländer, so entsteht die Gebührenpflicht erst im Zeitpunkt der Verbringung der Urkunde ins Inland.

Für die gebührenpflichtigen Rechtsgeschäfte sind in § 33 GebG Hundertsatzgebühren vorgesehen. Diese sind in den einzelnen Tarifposten mit Prozentsätzen von einer näher bestimmten Bemessungsgrundlage festgelegt.

Hundertsatzgebühren werden gem § 3 Abs 3 GebG, sofern das Gesetz nichts anderes bestimmt, **mit Bescheid festgesetzt**. Dazu sind die Rechtsgeschäfte bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Gebührenschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats anzuzeigen. Der **Anzeige** ist eine beglau-

bigte Abschrift oder eine Gleichschrift der die Gebührenpflicht begründenden Urkunde beizulegen.

Von nicht in der Amtssprache abgefassten Urkunden ist eine beglaubigte Übersetzung der Anzeige beizulegen (§ 31 Abs 1 GebG). Zur Anzeige verpflichtet sind die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen sowie ua der Urkundenverfasser und jeder, der eine Urkunde als Bevollmächtigter unterzeichnet. Wenn eine der zur Anzeige verpflichteten Personen zur Selbstberechnung der Gebühren verpflichtet ist oder von der Befugnis einer Selbstberechnung Gebrauch macht, entfällt für die übrigen die Anzeigepflicht (§ 31 Abs 2 GebG).

Zur **Selbstberechnung** und Selbstentrichtung der Rechtsgeschäftsgebühren sind gem § 3 Abs 4 GebG bestimmte Gebührenschuldner und gem § 3 Abs 4a GebG Rechtsanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder (Parteienvertreter) als Bevollmächtigte eines Gebührenschuldners berechtigt. Bei bestimmten Rechtsgeschäften, insbesondere bei Bestandverträgen (vgl § 33 TP 5 Abs 5 GebG), ist darüber hinaus zwingend eine Selbstberechnung und Selbstentrichtung durch den Gebührenschuldner vorgesehen.

Gebührenschuldner sind gem § 28 Abs 1 GebG grundsätzlich die Vertragsparteien. Die übrigen am Rechtsgeschäft beteiligten Personen haften für die Gebühr (§ 30 GebG).

Für die Einhebung der Gebühren ist gem § 19 Abs 2 Z 1 AVOG für den Bereich des gesamten Bundesgebietes das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in Wien sachlich und örtlich zuständig.

4. Befreiungen

Hinsichtlich der Gebührenpflicht bestehen nach § 2 GebG umfassende persönliche Befreiungen für den Bund, die Länder und Gemeinden, Körperschaften des öffentlichen Rechts sowie Vereinigungen, die ausschließlich wissenschaftliche, humanitäre oder karitative Zwecke verfolgen. Darüber hinaus beinhalten die einzelnen Gebührentatbestände zahlreiche sachliche Befreiungen. Bei der

Neugründung von Unternehmen werden gem § 1 Z 1 NeuFöG ebenfalls keine Gebühren erhoben.

5. Gebührenerhöhung (Strafbestimmung)

Auf hinterzogene Gebühren nach dem GebG findet das Finanzstrafgesetz keine Anwendung (§ 2 Abs 2 FinStrG). § 9 GebG enthält eigene Strafbestimmungen. Wird eine feste Gebühr, die nicht vorschriftsmäßig entrichtet wurde, mit Bescheid festgesetzt, so ist eine Gebührenerhöhung im Ausmaß von 50% der verkürzten Gebühr zu erheben (Abs 1 leg cit), eine Erhöhung um weitere 50% ist unter denselben Voraussetzungen wie für hinterzogene Rechtsgeschäftsgebühren möglich. Bei den Rechtsgeschäftsgebühren kann das Finanzamt zur Sicherung der Einhaltung der Gebührenvorschriften bei nicht ordnungsmäßiger Entrichtung oder nicht ordnungsgemäßer Anzeige eine Gebührenerhöhung bis zum Ausmaß der verkürzten Gebühr erheben. Bei der Ermessensausübung hat das Finanzamt eine Reihe von Kriterien zu berücksichtigen (Zumutbarkeit des Erkennens einer Gebührenpflicht eine Schrift oder eines Rechtsgeschäfts, Umfang der Verspätung der Erstattung einer Gebührenanzeige, Häufigkeit der Verletzung der Gebührenbestimmungen; § 9 Abs 2 GebG).

H. Verfassungsrechtliche Grundlagen der Besteuerung

I. Die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung

Die Rechtsstaatlichkeit verlangt, dass die Verwaltung an das Gesetz bzw mittelbar an die Verfassung gebunden ist. Nach Art 18 Abs 1 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden. In § 5 F-VG wird dieser **Grundsatz der Gesetzmäßigkeit** (Legalitätsprinzip) des Verwaltungshandelns explizit in Hinblick auf die Abgabenerhebung wiederholt: „Öffentliche Abgaben können … nur auf Grund von Gesetzen erhoben werden.“ § 4 Abs 1 BAO wiederum bezieht die Entstehung des Abgabenanspruchs auf das Gesetz („Der Abgabenanspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.“).

Dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit entspricht es, dass sog **Steuervereinbarungen** grundsätzlich unzulässig sind. Abmachungen zwischen dem Abgabengläubiger und dem Abgabenschuldner über den Inhalt der Abgabenschuld – etwa auch über einen gänzlichen Verzicht auf die Abgabenforderung – sind ohne abgabenrechtliche Bedeutung. Sowohl die Entstehung, der Inhalt und das Erlöschen der Abgabenschuld sind ausschließlich durch das Gesetz geregelt. Eine Nachsicht des Abgabenanspruches kann im Bereich des Abgabenrechtes nur in den vom Gesetz vorgesehenen Fällen, und zwar in Bescheidform erfolgen (vgl zB VwGH 4.8.2005, 2003/17/0233; VwGH 29.4.2010, 2009/15/0030).

Steuervereinbarungen sind nur dann zulässig, wenn die Gesetze sie ausdrücklich vorsehen (zB § 16 Abs 1 GrStG). Eine entsprechende gesetzliche Ermächtigung ist aber auch dann nur verfassungskonform, wenn die darauf basierenden öffentlich-rechtlichen Verträge lediglich die Modalitäten der Steuererhebung, nicht aber die Steuerpflicht selbst betreffen, wenn im Gesetz Voraussetzungen und Inhalt hinreichend bestimmt sind und wenn in Streitfällen eine bescheidförmige Erledigung vorgesehen ist, sodass eine Überprüfung der Gesetzmäßigkeit möglich ist (zB VfGH 6.10.1981, G 47/79, VfSlg 9226).

Verfahrensrechtlich entspricht dem Prinzip der Gesetzmäßigkeit die Verpflichtung der Behörde, bei Erfüllung eines gesetzlichen Tatbestandes, das Abgabeverfahren einzuleiten und durchzuführen (Offizialmaxime, vgl §§ 114f BAO).

II. Rechtsschutz

Wesentliches Kennzeichen eines Rechtsstaates ist die Garantie der Einhaltung des objektiven Rechts und des Schutzes der subjektiven Rechte. Für das Abgabenrecht sieht die Bundesabgabenordnung (BAO) ein umfassendes und effektives Rechtsschutzsystem vor. Durch die Möglichkeit des Antrags auf Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO) ist auch sichergestellt, dass nicht die Rechtsschutzsuchenden generell einseitig mit allen Folgen einer potentiell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung solange belastet sind, bis ein Rechtsschutzgesuch endgültig erledigt ist (zur Verfassungswidrigkeit der früheren Rechtslage siehe VfGH 11.12.1986, G 119/86, VfSlg 11.196).

III. Rechtssicherheit

Rechtsstaatlichkeit bedeutet auch, dass für den Abgabepflichtigen Rechtssicherheit sowie Vertrauensschutz in die Rechtsbeständigkeit gegeben ist. Der **Grundsatz der Rechtssicherheit** verlangt vor allem die Voraussehbarkeit behördlicher Entscheidungen, dh es bedarf einer hinreichenden Klarheit und Bestimmtheit der Steuertatbestände. Steuertatbestände müssen dabei so formuliert sein, dass der Abgabenpflichtige die steuerlichen Folgen seines Handelns abschätzen kann. Unbestimmte Gesetzesbegriffe sind unbedenklich, sofern sie einen bestimmbaren Inhalt haben.

Auch Ermessensbestimmungen verstoßen nicht gegen das **Bestimmtheitsgebot**, wenn die betreffenden Entscheidungen soweit vorausbestimmt sind, dass überprüft werden kann, ob die Ermessensübung iSd Gesetzes erfolgt ist. Daher haben die Abgabenbehörden das ihnen durch Gesetze eingeräumte Ermessen gem § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu üben.

Die Bestimmtheit kann auch mit dem Gleichheitssatz in Verbindung gebracht werden. Ist eine Norm inhaltlich unbestimmt, so verstößt sie mangels Überprüfbarkeit der Gleichheitskonformität gegen den Gleichheitssatz und ist aufzuheben (VfGH 30.6.1993, G 87/91 und G 88/91, VfSlg 13.492, bzgl einer Bestimmung des ÖIAG-FinanzierungsG 1987). Ein Verstoß gegen den Grundsatz der **Tatbestandsklarheit** liegt vor, wenn die Vorschrift unklar, missverständlich oder widersprüchlich formuliert ist.

Der VfGH hat aus dem rechtsstaatlichen Prinzip abgeleitet, dass der Inhalt eines Gesetzes der breiten Öffentlichkeit in klarer und erschöpfender Weise zur Kenntnis zu bringen ist, weil der Normunterworfene die Möglichkeit haben muss, sich der Norm gemäß zu verhalten. Diesem Erfordernis entspricht zum Beispiel eine Vorschrift nicht, zu deren Sinnermittlung subtile verfassungsrechtliche Kenntnisse, qualifizierte juristische Befähigung und Erfahrung und geradezu archivarischer Fleiß von Nöten ist (VfGH 14.12.1956, G 30/56, VfSlg 3.130).

In einem späteren Urteil schmückte der VfGH seine Formulierung dahin gehend aus, dass gesetzliche Anordnungen, die nur mit subtiler Sachkenntnis, außerordentlichen methodischen Fähigkeiten und einer gewissen Lust zum Lösen von Denksport-Aufgaben überhaupt verstanden werden können, dem Grundsatz der Rechtssicherheit wiedersprechen (sog Denksport-Judikatur; VfGH 29.6.1990, G 81, 82/90, VfSlg 12.420).

Ein weiterer Teilaspekt der Rechtssicherheit ist, dass gesetzliche Vorschriften nicht ohne triftigen Grund geändert werden dürfen. Dieser Schutz vor plötzlichen Änderungen gesetzlicher Eingriffe und behördlicher Entscheidungen ist zwar verfassungsrechtlich nicht ausdrücklich festgelegt, Vorschriften, die nachträglich an früher verwirklichte Tatbestände steuerliche Folgen knüpfen und dadurch die Position des Abgabepflichtigen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtern (**echte steuerliche Rückwirkungen**), verstoßen jedoch idR gegen den Gleichheitssatz. Voraussetzung ist, dass die Normunterworfenen durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht werden und nicht etwa besondere Umstände vorliegen, die eine solche Rückwirkung - beispielsweise um einen gleichheitswidrigen Zustand zu beseitigen - verlangen (ständige Rechtsprechung seit VfGH 5.10.1989, G 228/89, VfSlg 12.186). So erkannte der VfGH zB in der rückwir-

kenden Erhöhung der Mindestkörperschaftsteuer für alle unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften eine Gleichheitswidrigkeit (VfGH 11.12.1997, G 441/97 ua, VfSlg 15.060).

Die Verschlechterung schwebender Sachverhalte (sog **unechte Rückwirkung**) stellt in der Regel keinen Verstoß gegen den Gleichheitssatz dar. Grundsätzlich geht der VfGH davon aus, dass das Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der gegebenen Gesetzeslage als solches keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz genießt. So hatte der VfGH keine Bedenken gegen die Verlängerung der Spekulationsfrist von 5 auf 10 Jahre (VfGH 21.6.1993, B 2022/92, VfSlg 13.461).

Dem Grundsatz der Rechtssicherheit entspricht es auch, dass die Zurücknahme von verwaltungsbehördlichen Akten (Bescheide) nur unter den gesetzlich vorgesehenen Bedingungen zulässig ist. Bescheide, gegen die ein Rechtsmittel nicht mehr zulässig ist (formelle Rechtskraft), können daher nur bei Vorliegen eines sogenannten Rechtskraftdurchbrechungsgrundes geändert werden (**materielle Rechtskraft**). Die BAO ermöglicht innerhalb der Verjährungsfrist eine Vielzahl von Rechtskraftdurchbrechungen (§§ 293 ff BAO: Abänderung, Zurücknahme und Aufhebung von Bescheiden; §§ 303 ff BAO: Wiederaufnahme des Verfahrens; § 308 BAO: Wiedereinsetzung in den vorigen Stand; siehe J.VII.). Der Gesetzgeber misst daher der materiellen Richtigkeit mehr Bedeutung bei als der Rechtssicherheit.

Aus dem Grundsatz der Rechtssicherheit folgt auch der **Grundsatz von Treu und Glauben.** Darunter wird verstanden, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (zB VwGH 15.3.2001, 2001/16/0063).

Dieser Grundsatz ist auch im Abgabenrecht zu beachten (zB VwGH 10.10.1996, 95/15/0208, 0209). Unter bestimmten Voraussetzungen ist die Abgabenbehörde daher an ihre Verwaltungsübung oder an eine einmal erteilte Auskunft gebunden, auch wenn sich diese nachträglich als unrichtig erweisen

sollte. Auf Antrag des Steuerpflichtigen können in derartigen Fällen fällige Abgabenschuldigkeiten nachgesehen werden (§ 236 BAO).

Nach ständiger Judikatur (zB VwGH 11. 2005, 2003/15/0136) ist das Legalitätsprinzip (Art 18 Abs 1 B-VG) grundsätzlich stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben. Ein Widerspruch dieser beiden Grundsätze besteht allerdings nicht. Der Grundsatz von Treu und Glauben hat als Prinzip der Einzelfallgerechtigkeit nämlich lediglich interpretations- und ermessensleitende Funktion (vgl auch Erlass des BMF 6.4.2006, 010103/0023-VI/2006, Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben).

IV. Gleichheitssatz

„Alle Staatsbürger sind vor dem Gesetz gleich“ (Art 7 Abs 1 B-VG). Für das Abgabenrecht wird aus dem Gleichheitsgrundsatz der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, dh eine sachgerechte und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechende Verteilung der Steuerlasten abgeleitet. Der Gleichheitsgrundsatz bindet sowohl die Gesetzgebung als auch die Vollziehung. Der Gesetzgebung verbietet er, Gleiches ungleich und Ungleiches gleich zu behandeln, außer die Ungleichbehandlung lässt sich sachlich rechtfertigen. Der Vollziehung verbietet er unsachliche, willkürliche Entscheidungen.

V. Eigentumsschutz

Art 5 StGG erklärt das Eigentum für unverletzlich. Enteignungen gegen den Willen des Eigentümers können nur in den durch Gesetz vorgesehenen Fällen eintreten (Gesetzesvorbehalt). Nach Art 1 des 1. ZPEMRK hat jede natürliche und juristische Person Anspruch auf Achtung ihres Eigentums. Das Eigentum ist auch nach Art 17 EU-Grundrechtecharta geschützt. Jedoch darf dieses Eigentumsrecht nach der Rsp des EuGH (zB EuGH 10.7.2003, C-20/00 ua, Bookers Aquaculture Ltd ua, Slg I-7411) Beschränkungen unterworfen werden, sofern diese dem Gemeinwohl dienenden Zielen der EU entsprechen und nicht einen

im Hinblick auf den verfolgten Zweck unverhältnismäßigen, nicht tragbaren Eingriff darstellen, der dieses Recht in seinem Wesensgehalt antastet.

Steuervorschreibungen sowie ihnen vorgelagerte Grundlagenbescheide stellen grundsätzlich einen Eingriff in das Eigentumsgrundrecht dar. Wegen des Gesetzesvorbehaltes kann ein solcher Eingriff aber nur in folgenden Fällen verfassungswidrig sein:

- das Gesetz selbst ist verfassungswidrig;
- der Eingriff erfolgte gesetzlos, wobei eine nur zum Schein gegebene oder sonst denkunmögliche Gesetzesanwendung der Gesetzlosigkeit gleichzuhalten ist.

VI. Freiheit der Erwerbsbetätigung

Die Freiheit der Erwerbsbetätigung stellt ein nach Art 6 Abs 1 StGG und Art 16 EU-Grundrechtecharta verfassungs- und unionsrechtlich garantiertes Grundrecht dar. Dieses Grundrecht steht unter einem Gesetzesvorbehalt, der jedoch vom VfGH zunehmend strenger ausgelegt wird. Im Abgabenrecht hat diese Judikatur bisher keine Rolle gespielt, jedoch darf auch hier keine abgabenrechtliche Regelung das Grundrecht in seinem Wesen schmälern.

VII. Schutz der Privatsphäre

Die Privatsphäre wird gegen unnötige Kenntnisnahme durch den Staat durch Art 8 EMRK und Art 7 EU-Grundrechtecharta geschützt. Dieses Grundrecht spielt vor allem im Abgabenverfahren eine Rolle, wenn es um die Offenbarung von Umständen geht, die die Privatsphäre des Abgabepflichtigen oder eines dritten Abgabepflichtigen berühren (vgl VfGH 14.3.1991, G 148–155/90, VfSlg 12.689; VfGH 6.3.1995, G 2998/94, VfSlg 14.065).

VIII. Faires Verfahren vor unabhängigen Gerichten

Nach Art 6 EMRK hat jeder strafrechtlich Verfolgte Anspruch auf ein faires Verfahren vor einem unabhängigen und unparteiischen Gericht. Diese Organisations- und Verfahrensgarantien gelten auch für das behördliche Finanzstrafverfahren, nicht jedoch für das allgemeine Verfahren der Abgabeneinhebung. Der VfGH hat die Tribunaleigenschaft der Spruchsenate im Finanzstrafverfahren bestätigt. Die Bestimmungen des FinStrG bezüglich Entscheidung durch ein Einzelorgan sind verfassungskonform, sofern der Beschuldigte belehrt wird, dass er die Entscheidung durch einen Senat beantragen kann (VfGH 17.10.1985, G 285/85, VfSlg 10.638).

I. Organisation, Aufgaben und Zuständigkeiten der Finanzbehörden (AVOG 2010)

Literatur: *Müller/Schrittwieser*, Finanz-Wegweiser, SWK-Spezial, 2. Aufl (2014).

I. Vorbemerkung

Das Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010 (AVOG 2010, BGBl 2010/9 idF BGBl 2014/105) regelt die Organisation der Abgabenverwaltungsbehörden des Bundes sowie deren Zuständigkeiten in sachlicher und örtlicher Hinsicht. Die Abgabenverwaltung ist zweistufig gegliedert und zwar in das Bundesministerium für Finanzen (BMF) als Oberbehörde sowie die Steuer- und Zollverwaltung, die aus den Finanz- und den Zollämtern besteht.

II. Bundesministerium für Finanzen

Das Bundesministerium für Finanzen (BMF) ist die **oberste Abgabenverwaltungsbehörde**. Ihm obliegt die Besorgung der Geschäfte der obersten Bundesverwaltung (§ 8 Abs 1 AVOG 2010). Der Bundesminister für Finanzen soll durch Verordnungen, Erlässe und durch Weisungen an die Unterbehörden eine bundeseinheitliche Rechtsanwendung gewährleisten. Nur in Ausnahmefällen ist der Bundesminister für Finanzen die in erster Instanz zuständige Behörde (zB im Rahmen einseitiger Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gem § 48 BAO). Das BMF ist keine Rechtsmittelinstanz, dies ist seit 1.1.2014 das Bundesfinanzgericht, zuvor war dies der Unabhängige Finanzsenat (UFS).

Zu seiner Unterstützung kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung **besondere Organisationseinheiten** mit bundesweitem oder regionalem Wirkungsbereich einrichten. Voraussetzung ist, dass dies organisatorisch zweckmäßig ist und einer einfachen und Kosten sparenden Vollziehung sowie

den Bedürfnissen einer bürgernahen Verwaltung dient. Diese Organisationseinheiten werden bei der Erfüllung ihrer Aufgaben für den Bundesminister für Finanzen tätig (§ 8 Abs 2 AVOG 2010). Eine derartige unterstützende Organisationseinheit ist etwa die sog **Steuer- und Zollkoordination** (SZK). Dieser obliegen Aufgaben wie die fachliche Koordinierung, die regionale Koordinierung und Betreuung in Personalangelegenheiten oder die Unterstützung im Rahmen der Betrugsbekämpfung (vgl § 2 AVOG 2010 – DVO, BGBl II 2010/165 idF BGBl II 2010/432).

III. Die Finanzverwaltung erster Instanz

1. Vorbemerkung

Die für die Abgabenverwaltung zuständigen Behörden erster Instanz sind die Finanzämter. Das AVOG 2010 unterscheidet zwischen Finanzämtern mit **allgemeinem, erweitertem und besonderem Aufgabenkreis**. Der Bundesminister für Finanzen hat mit Verordnung den Sitz (die Sitze) und den Amtsbereich der Abgabenbehörden erster Instanz in organisatorisch zweckmäßiger, einer einfachen und Kosten sparenden Vollziehung, wie auch den Bedürfnissen einer bürgernahen Verwaltung dienenden Weise nach regionalen Gesichtspunkten festzulegen (vgl § 9 Abs 1 AVOG 2010).

Nach § 4 AVOG 2010 – DVO gibt es in Österreich **40 Finanzämter** mit allgemeinem Aufgabenkreis, die idR für mehrere politische Bezirke zuständig sind. So ist beispielsweise das Finanzamt Klagenfurt mit Sitz in Klagenfurt für die politischen Bezirke Klagenfurt-Land, Völkermarkt und für das Gebiet der Stadt Klagenfurt zuständig. Das Finanzamt Spittal Villach ist für die politischen Bezirke Hermagor, Spittal an der Drau und Villach-Land sowie für das Gebiet der Stadt Villach zuständig. Um den Bedürfnissen einer bürgernahen Verwaltung nachzukommen, hat das Finanzamt Spittal Villach jedoch zwei Sitze, nämlich in Spittal an der Drau und in Villach.

Bei den Zuständigkeiten ist zwischen der sachlichen und der örtlichen Zuständigkeit zu unterscheiden. Dabei ist zur Bestimmung des zuständigen Fi-

nanzamtes zuerst die sachliche Zuständigkeit zu klären. Erst im Anschluss daran ergibt sich aus der Qualifikation des Abgabepflichtigen (zB natürliche Person, Körperschaft, Personenvereinigung) und dessen territoriale Anknüpfung (Wohnsitz, Ort der Geschäftsleitung) das konkret örtlich zuständige Finanzamt.

2. Sachliche Zuständigkeit

Die sachliche Zuständigkeit regelt den nach der Art der Abgabe- und Verwaltungsangelegenheit umschriebenen **Aufgabenbereich** der Abgabenbehörde (§ 1 Abs 1 AVOG 2010). Das AVOG 2010 unterscheidet hierbei zwischen Finanzämtern mit allgemeinem Aufgabenkreis (§ 13 AVOG 2010), Finanzämtern mit erweitertem Aufgabenkreis (§§ 14–18 AVOG 2010) und Finanzämtern mit besonderem Aufgabenkreis (§ 19 AVOG 2010).

• Finanzämter mit allgemeinem Aufgabenkreis

Den Finanzämtern mit allgemeinem Aufgabenkreis obliegt für ihren Amtsbereich

- die Erhebung der Abgaben, soweit die Zuständigkeit nicht durch Abgabenvorschriften einer anderen Behörde übertragen wurde,
- die Prüfung der Vollständigkeit und Zulässigkeit sowie die Weiterleitung von Anträgen auf Vorsteuererstattung für im Inland ansässige Unternehmer an den betreffenden Mitgliedstaat, sowie
- die Vollziehung der den Abgabenbehörden erster Instanz mit dem Ausländerbeschäftigungsgesetz, dem Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz und dem Glücksspielgesetz zugewiesenen Aufgaben.

Die Finanzämter mit allgemeinem Aufgabenkreis haben darüber hinaus für das gesamte Bundesgebiet Anbringen entgegenzunehmen (nur Anbringen, die von Finanzämtern zu vollziehende Abgabenangelegenheiten betreffen) sowie diese an das im Anbringen bezeichnete Finanzamt weiterzuleiten. Ausgenommen davon sind Angelegenheiten der Abgabenvollstreckung. Die Weiterleitung

ist nur in jenen Fällen fristwahrend, in denen das für das Anbringen zuständige Finanzamt im Anbringen bezeichnet ist (§ 13 Abs 2 AVOG 2010).

- **Finanzämter mit erweitertem Aufgabenkreis**

Nach § 15 Abs 1 AVOG 2010 haben das Finanzamt Wien 1/23 für den Bereich der Länder Wien, Niederösterreich und Burgenland sowie die Finanzämter Linz, Salzburg-Stadt, Graz-Stadt, Klagenfurt, Innsbruck und Feldkirch einen erweiterten Aufgabenkreis im Bereich des Landes, in dem sie ihren Sitz haben.

Ihnen obliegt für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd KStG, ausgenommen Vereine iSd Vereinsgesetzes sowie kleine und mittelgroße GmbH iSd UGB die Erhebung

- der Körperschaftsteuer,
- der Umsatzsteuer und
- der Stiftungseingangssteuer.

Darüber hinaus sind sie für die Erhebung der von diesen Steuersubjekten zu entrichtenden KESt, für die Wahrnehmung der Angelegenheiten des von diesen Steuersubjekten vorzunehmenden Steuerabzuges bei beschränkt Steuerpflichtigen (§§ 99 ff EStG), für die Erhebung der Kfz-Steuer und für die Zerlegung und Zuteilung der Bemessungsgrundlage der KommSt zuständig.

Dem **Finanzamt Graz-Stadt** obliegt für das gesamte Bundesgebiet die Erhebung der Umsatzsteuer von Unternehmern, die ihr Unternehmen vom Ausland aus betreiben und in Österreich weder eine Betriebsstätte haben noch Umsätze aus der Nutzung inländischen Grundbesitzes erzielen (§ 17 AVOG 2010).

Dem **Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart** obliegt für das gesamte Bundesgebiet ua die auf Grund völkerrechtlicher Verträge (zB DBA) vorgesehene Rückzahlung von Abgaben sowie die Rückzahlungen gem § 21 Abs 1 Z 1a KStG.

- **Finanzamt mit besonderem Aufgabenkreis**

Als einziges Finanzamt mit besonderem Aufgabenkreis fungiert das **Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in Wien**. Diesem obliegt für

das gesamte Bundesgebiet die Erhebung der Stempel- und Rechtsgebühren, der Grunderwerbsteuer, der Versicherungssteuer, der Feuerschutzsteuer, der Spielbankabgabe, der Konzessionsabgabe, der Glücksspielabgaben und der Flugabgabe (vgl § 19 Abs 2 AVOG 2010).

3. Örtliche Zuständigkeit

Die örtliche Zuständigkeit regelt nach **territorialen Gesichtspunkten**, welcher Abgabenbehörde im Falle des Vorliegens von mehreren sachlich zuständigen Abgabenbehörden die Amtshandlung obliegt (§ 1 Abs 2 AVOG 2010). Hinsichtlich der örtlichen Zuständigkeit unterscheidet das AVOG 2010 zwischen dem Wohnsitzfinanzamt, dem Betriebsfinanzamt und dem Lagefinanzamt. Die örtliche Zuständigkeit bei beschränkter Steuerpflicht ist gesondert geregelt (§ 23 AVOG 2010).

Die Zuständigkeit in Zollsachen wird in den §§ 26–28 AVOG 2010 geregelt. Die Zuständigkeit der Finanzämter und Zollämter als Finanzstrafbehörden ist im FinStrG geregelt (§ 29 AVOG 2010).

Die zuständige Abgabenbehörde kann aus Gründen der Zweckmäßigkeit, insbesondere zur Vereinfachung oder Beschleunigung des Verfahrens, für die Erhebung einer Abgabe eine andere Abgabenbehörde bestimmen (sog **Delegierung**), sofern nicht überwiegende Interessen der Partei entgegenstehen (§ 3 AVOG 2010).

- **Wohnsitzfinanzamt**

Das Wohnsitzfinanzamt ist gem § 20 AVOG 2010 ausschließlich für **natürliche Personen** zuständig. Die örtliche Zuständigkeit richtete sich bisher nach dem **Wohnsitz** iSd § 26 Abs 1 BAO, in Ermangelung eines solchen nach dem **gewöhnlichen Aufenthalt** gem § 26 Abs 2 BAO des Abgabepflichtigen. Bei mehrfachem Wohnsitz im Bereich verschiedener Finanzämter gilt als Wohnsitzfinanzamt jenes, in dessen Bereich sich der Abgabepflichtige überwiegend aufhält. Ab 1.1.2018 ist das Wohnsitzfinanzamt jenes Finanzamt, in dessen Bereich

der Abgabepflichtige mit Hauptwohnsitz (§ 1 Abs 7 MeldeG) angemeldet ist. Dem Wohnsitzfinanzamt obliegt die Erhebung

- der Einkommensteuer bei unbeschränkter Steuerpflicht,
- der Umsatzsteuer,
- der Lohnabgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum FLAF),
- der sonstigen Abzugsteuern und
- der Kammerumlage iSd §§ 122 und 126 WKG.

Der Abgabepflichtige kann aus wichtigem Grund den Übergang der Zuständigkeit auf ein anderes Finanzamt, in dessen Bereich sich eine Betriebsstätte des Abgabepflichtigen befindet, beantragen (§ 20 Abs 43 iVm § 3 AVOG 2010).

- **Betriebsfinanzamt**

Das Betriebsfinanzamt ist gem § 21 AVOG 2010 ausschließlich für **Körperschaften** (zB AG, GmbH, Verein), **Personenvereinigungen** (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit (zB KG, OG) oder Vermögensmassen zuständig. Die örtliche Zuständigkeit richtet sich nach dem **Ort der Geschäftsleitung** (iSd § 27 Abs 2 BAO) oder, sofern dieser nicht im Inland gelegen ist, nach dem **inländischen Sitz**. Dem Betriebsfinanzamt obliegt die Erhebung

- der Körperschaftsteuer,
- der Umsatzsteuer,
- der Lohnabgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum FLAF),
- der sonstigen Abzugsteuern,
- der Kammerumlage iSd §§ 122 und 126 WKG.

Außerdem ist es für die Feststellung der Einkünfte (§ 188 BAO) von Mitunternehmerschaften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit zuständig.

- **Lagefinanzamt**

Das Lagefinanzamt ist gem § 22 AVOG 2010 jenes Finanzamt, in dessen Bereich die wirtschaftliche Einheit gelegen ist. Es ist zuständig:

- für die Feststellung der Einkünfte (§ 188 BAO) aus Vermietung und Verpachtung bei Personengemeinschaften (zB Hausgemeinschaften) einschließlich der damit zusammenhängenden Erhebung der Umsatzsteuer und des Dienstgeberbeitrages sowie den damit zusammenhängenden Angelegenheiten der Abzugsteuern, sofern keine betrieblichen Einkünfte erzielt werden.
- für die Feststellung der Einheitswerte und
- für die Zerlegung der Einheitswerte für Zwecke der Grundsteuer.

- **Beschränkt Steuerpflichtige**

Für die Erhebung der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer, der Umsatzsteuer, der Dienstgeberbeiträge sowie in Angelegenheiten der Abzugsteuern beschränkt Steuerpflichtiger ist grundsätzlich jenes Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bereich sich die **Betriebsstätte** befindet. Bei Fehlen einer Betriebsstätte ist jenes Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bereich sich unbewegliches Vermögen des Abgabepflichtigen befindet. Trifft dies auf mehrere Finanzämter zu oder hat der Abgabepflichtige im Inland weder eine Betriebsstätte noch unbewegliches Vermögen, so richtet sich die Zuständigkeit nach dem Anlass zum Einschreiten (§ 23 AVOG).

Beispiele:

1. Trafikantin A hat ihren Wohnsitz in Villach, ihr Geschäftslokal befindet sich in Klagenfurt. Welches Finanzamt ist für die Erhebung der Einkommensteuer sachlich und örtlich zuständig?

   Sachlich ist gem § 13 AVOG 2010 das Finanzamt mit allgemeinem Aufgabenkreis zuständig. Die örtliche Zuständigkeit richtet sich für natürliche unbeschränkt steuerpflichtige Personen nach dem Wohnsitz (§ 20 AVOG 2010). Für Trafikantin A ist daher das Finanzamt Villach für die Erhebung der Einkommensteuer, aber zB auch für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständig. A kann aus wichtigem Grund die Delegierung an das Finanzamt Klagenfurt (auf ein anderes Finanzamt, in dessen Bereich sich eine

Betriebsstätte des Abgabepflichtigen befindet; § 20 Abs 4 AVOG 2010) beantragen.

2. Welches Finanzamt ist für die Erhebung der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer der XY-GmbH (der Ort der Geschäftsleitung befindet sich in Villach) zuständig?

   a) Die XY-GmbH beschäftigt 200 Arbeitnehmer und hat jährlich Umsätze iHv 20 Mio Euro.

   b) Die XY-GmbH beschäftigt 300 Arbeitnehmer und hat jährlich Umsätze iHv 50 Mio Euro.

   Zur Bestimmung des zuständigen Finanzamtes ist zuerst die sachliche Zuständigkeit zu klären und erst in weiterer Folge kann das örtlich zuständige Finanzamt bestimmt werden. Die sachliche Zuständigkeit richtet sich bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung nach deren Größe (§ 221 UGB). Für große GmbH sind gem § 15 AVOG 2010 die Finanzämter mit erweitertem Aufgabenkreis zuständig, für kleine und mittelgroße Gesellschaften mangels gesonderter Regelung die Finanzämter mit allgemeinem Aufgabenkreis (§ 13 AVOG 2010). Den Finanzämtern obliegt jeweils die Erhebung der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer. Örtlich ist das Betriebsfinanzamt zuständig, in dessen Bereich die GmbH ihren Ort der Geschäftsleitung hat.

   a) Es handelt sich hier um eine mittelgroße Kapitalgesellschaft (§ 221 Abs 2 UGB). Sachlich ist daher das Finanzamt mit allgemeinem Aufgabenkreis zuständig. Da sich der Ort der Geschäftsleitung in Villach befindet, ist das Finanzamt Villach als Betriebsfinanzamt iSd § 21 AVOG 2010 örtlich zuständig.

   b) Es handelt sich hier um eine große Kapitalgesellschaft (§ 221 Abs 3 UGB). Sachlich ist daher das Finanzamt mit erweitertem Aufgabenkreis zuständig. Da sich der Ort der Geschäftsleitung in Villach befindet, ist das Finanzamt Klagenfurt als Betriebsfinanzamt iSd § 21 AVOG 2010 örtlich zuständig.

3. Der deutsche Unternehmer B stellt Ware auf einer österreichischen Mes-

se aus.

Die direkt auf der Messe verkaufte Ware ist in Österreich umsatzsteuerpflichtig. Welches Finanzamt ist für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständig? Gem § 17 AVOG 2010 obliegt dem Finanzamt Graz-Stadt für das gesamte Bundesgebiet die Erhebung der Umsatzsteuern von Unternehmern, die ihr Unternehmen vom Ausland aus betreiben und im Inland keine Betriebsstätte haben.

J. Abgabenverfahrensrecht (BAO)

Richtlinien und Erlässe des BMF: Richtlinien für die Abgabeneinhebung (RAE); Vereinsrichtlinien 2001 (VereinsR).

Kommentare: *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO Handbuch (2016); *Ellinger/Sutter/Urtz*, Bundesabgabenordnung, Loseblattsammlung, 15. Lfg (2017); *Ritz*, Bundesabgabenordnung, 5. Aufl (2014); *Stoll*, BAO, Band 1 – 3 (1994).

Lehrbücher: *Tanzer/Unger*, BAO 2016/2017, 5. Aufl (2017).

Monographien und Sammelwerke: *Holoubek/Lang* (Hrsg), Allgemeine Grundsätze des Verwaltungs- und Abgabenverfahrens (2006); *Holoubek/Lang* (Hrsg), Rechtskraft im Verwaltungs- und Abgabenverfahren (2007); *Holoubek/Lang* (Hrsg), Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (2010); *Kotschnigg*, Beweisrecht der BAO (2011); *Holoubek/Lang* (Hrsg), Die allgemeinen Bestimmungen der BAO (2012); *Holoubek/Lang* (Hrsg), Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013); *Ritz/Koran*, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit neu in Österreich (2013); *Holoubek/Lang* (Hrsg), Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesfinanzgericht (2014); *Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof (2015); *Ritz/Koran/Kutschera*, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht, SWK-Spezial (2016); *Holoubek/Lang* (Hrsg), Grundfragen der Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit (2017); *Holoubek/Lang*, Korrektur fehlerhafter Entscheidungen durch die Verwaltungs- und Abgabenbehörde (2017).

I. Anwendungsbereich der BAO

Die allgemeinen Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und der Gemeinden verwalteten Abgaben werden in der **Bundesabgabenordnung** (BAO) geregelt. Die Regelungskompetenz liegt nach § 7 Abs 6 F-VG dafür beim Bundesgesetzgeber.

Die Bestimmungen der BAO gelten für (§§ 1 bis 2a BAO):

- öffentliche Abgaben (zB Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer), ausgenommen sind die Verwaltungsabgaben wie zB die Gerichtsgebühren);
- auf Grund unmittelbar wirksamen Europarechts zu erhebende Abgaben; hinsichtlich der Ein- und Ausfuhrabgaben gelten die Vorschriften nur subsidiär zu den zollrechtlichen Vorschriften (zB Zollkodex, Zollrechts-Durchführungs-gesetz; betrifft etwa die Einfuhrumsatzsteuer);
- Beiträge an öffentliche Fonds oder an Körperschaften des öffentlichen Rechts, die nicht Gebietskörperschaften sind, soweit diese Beiträge durch Abgabenbehörden des Bundes zu erheben sind (zB Kammerumlage gem § 122 WKG);
- von den Abgabebehörden des Bundes zuzuerkennende oder rückzufordernde bundesrechtlich geregelte Beihilfen aller Art;
- die Erstattung, Vergütung und Abgeltung von Bundesabgaben;
- die Besorgung der Aufgaben im Rahmen des Tabak-, Salz- und Alkoholmonopols durch Abgabenbehörden des Bundes;
- die Rückerstattung von Landes- und Gemeindeabgaben;
- das Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, soweit sie im Verfahren der belangten Abgabenbehörde gelten.

Als **Abgabe iSd BAO** gelten neben den Abgaben und Beiträgen auch Beihilfen, Abgabenerstattungen sowie Nebenansprüche aller Art wie Abgabenerhöhungen, Verspätungszuschläge, Beschwerde- und Anspruchszinsen, Zwangs-, Ordnung- und Mutwillensstrafen, Stundungszinsen, Aussetzungszinsen, Säumniszuschläge sowie Kosten des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens (§ 3 Abs 1 und 2 BAO).

Das Verfahrensrecht für die Bundes-, Landes- und Gemeindeabgaben ist erst seit 2010 gemeinsam in der BAO geregelt. Zuvor gab es neben der BAO neun Landesabgabenordnungen. Die Zusammenführung der Rechtnormen in einem

Gesetz bedeutet aber nicht, dass das Verfahren vollständig vereinheitlicht wurde. Vielmehr enthält die BAO eine Vielzahl von Bestimmungen, die speziell für Landes- und Gemeindeabgaben gelten.

Die folgenden Ausführungen beziehen sich ausschließlich auf das Verfahren zur Einhebung von **Bundesabgaben** und den diesbezüglichen Rechtsschutz.

II. Das Steuerschuldverhältnis

1. Steuergläubiger und Steuerschuldner

Aus den materiellen Steuergesetzen ergibt sich, wer der **Schuldner einer Abgabe** ist (zB § 83 EStG betreffend Lohnsteuer, § 19 UStG). Dies können eine oder mehrere Personen sein. Darüber hinaus sind in den Gesetzen oftmals Personen genannt, die für die Entrichtung der Abgabe haften (zB § 82 EStG: Haftung des Arbeitgebers für die Lohnsteuer).

Ergänzend zu den Bestimmungen in den materiellen Steuergesetzen enthält die BAO in den §§ 6–19 Regeln über das Verhältnis mehrerer Abgabenschuldner zueinander, die Haftung von Personen für Abgaben anderer sowie über die Rechtsnachfolge.

Wer **Gläubiger des Abgabenanspruchs** ist, lässt sich den materiellen Steuergesetzen nicht entnehmen. Die Gläubigereigenschaft ergibt sich aus dem jeweils geltenden Finanzausgleichsgesetz, in welchem die konkreten Abgaben den im F-VG vorgesehenen Abgabentypen (ausschließliche oder gemeinschaftliche Bundes-, Landes- und Gemeindeabgaben) zugeordnet werden.

2. Entstehen des Abgabenanspruchs

§ 4 Abs 1 BAO:

Der Abgabenanspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

§ 4 Abs 1 BAO bestimmt den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabeanspruchs grundsätzlich mit dem Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung. In Absatz 2 der Bestimmung wird dieser Zeitpunkt für einige Abgaben konkretisiert. So entsteht der Abgabenanspruch:

- bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer
- für die Vorauszahlungen mit dem Beginn des Kalendervierteljahres, für das die Vorauszahlungen zu entrichten sind;
- für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird;
- für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte;
- für jährlich wiederkehrend zu entrichtende Abgaben und Beiträge mit dem Beginn des Kalenderjahres, für das die Abgabe erhoben wird.

In Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruchs bleiben unberührt (Abs 3 leg cit). So entsteht die Umsatzsteuerschuld beispielsweise nicht mit Ausführung der Leistung (dies wäre der Abgabentatbestand), sondern mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Leistung erbracht wurde (siehe § 19 Abs 2 UStG).

Vom Entstehen des Abgabenanspruchs ist der Zeitpunkt der Festsetzung und der Fälligkeit zu unterscheiden (siehe unten 4.). Auf die Entstehung des Abgabenanspruchs haben diese Zeitpunkte keinen Einfluss (§ 4 Abs 4 BAO).

Das Entstehen des Abgabenanspruchs ist von Bedeutung für:

- den Beginn der Festsetzungsverjährung (§§ 208, 209 BAO);
- den Sicherstellungsauftrag (§ 232 BAO);
- die Abgabenfestsetzung und die Fälligkeit;
- die Geltendmachung von Haftungen;

- den zeitlichen Anwendungsbereich von Abgabengesetzen und Verordnungen sowie für Aufhebungen von Gesetzen und Verordnungen durch den VfGH;
- die Abgrenzung zwischen Masse- und Insolvenzforderungen.

3. Gesamtschuld, Haftung und Rechtsnachfolge

3.1. Gesamtschuld

Personen, die nach Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, sind Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand, § 891 ABGB), (§ 6 Abs 1 BAO).

Gesamtschuld bedeutet, dass jeder der Beteiligten für die gesamte Steuerschuld haftet und der Gläubiger nach seinem Ermessen verlangen kann, dass entweder ein einzelner der Schuldner die ganze Schuld oder jeder den vom Gläubiger gewünschten Anteil erbringt. Dem **Ermessen der Abgabenbehörde** wird allerdings durch § 20 BAO Grenzen gesetzt. Im Speziellen sind bei der Ermessensentscheidung die Ausgestaltung des Innenverhältnisses zu beachten (VwGH 19.12.2002, 99/16/0405). Kein Ermessensspielraum besteht im Fall der Uneinbringlichkeit bei einem Abgabenschuldner. In diesem Fall sind die anderen Schuldner in Anspruch zu nehmen (VwGH 26.6.2003, 2002/16/0301).

Beispiel:

Die Grunderwerbsteuer schulden gem § 9 GrEStG die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen. Nach § 6 Abs 1 BAO handelt es sich dabei um Gesamtschuldner. Ist im Kaufvertrag vorgesehen, dass der Käufer die GrESt zu tragen hat, kann sich die Behörde diesbezüglich nicht ohne sachlichen Grund an den Verkäufer wenden. Ist der Käufer zwischenzeitlich insolvent geworden, hat die Behörde die Steuer dem Verkäufer vorzuschreiben.

Personen, die gemeinsam zu einer Abgabe heranzuziehen sind, sind ebenfalls Gesamtschuldner (§ 6 Abs 2 BAO). Das Gesetz selbst nennt als Anwendungsfall

die Gesellschafter einer nach bürgerlichem Recht nicht rechtfähigen Personenvereinigung (GesbR), weitere Beispiele sind Mitglieder einer Miteigentumsgemeinschaft und ähnlicher Gebilde hinsichtlich jener Abgaben, für die diese Gebilde abgabepflichtig sind (zB Umsatzsteuer).

3.2. Haftung

Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, werden durch Geltendmachung dieser Haftung zu Gesamtschuldnern (§ 7 Abs 2 BAO). Die Geltendmachung der Haftung erfolgt durch Erlassung von Haftungsbescheiden (§ 224 Abs 1 BAO). Die zur Haftung herangezogenen Personen erlangen in Hinblick auf die Erhebung von Rechtsmitteln (§ 248 BAO) und die Verjährung des Abgabenanspruchs (§ 224 Abs 3 BAO) die gleiche Stellung wie der originäre Abgabenschuldner.

Die Inanspruchnahme des persönlich Haftenden liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, wobei hier von einer prinzipiellen **Nachrangigkeit der Haftung** gegenüber der Inanspruchnahme des Hauptschuldners auszugehen ist. Die materiellen Abgabengesetze können davon abweichendes vorsehen. So können Arbeitnehmer als Lohnsteuerschuldner nur in den in § 83 Abs 2 EStG genannten Fällen unmittelbar in Anspruch genommen werden. In allen anderen Fällen sind die Dienstgeber als Abzugsverpflichtete zu belangen.

Im Folgenden wird nur eine Auswahl der in der BAO geregelten Haftungsnormen dargestellt:

- **Vertreterhaftung (§ 9 BAO)**

Die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben. Die Haftung ist eingeschränkt auf Beträge, die infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten (abgabenrechtlichen) Pflichten nicht eingebracht werden können. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden. Kann eine Abgabe nicht entrichtet werden, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH

26.11.2002, 99/15/0249). Ob den Vertreter ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit trifft, ist für die Haftung ohne Bedeutung (VwGH 22.2.2008, 2007/17/0124). Verfügt der Vertretene über – wenn auch nicht ausreichende – Mittel, so darf der Vertreter Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden (VwGH 15.12.2009, 2005/13/0040). Er hat die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen (**Gleichbehandlungsgrundsatz**).

Beispiele für Vertreter iSv §§ 80 ff: Eltern minderjähriger ehelicher Kinder, Mutter des minderjährigen unehelichen Kindes, Sachwalter, Geschäftsführer einer GmbH, Vorstand einer AG, Stiftungsvorstand einer Privatstiftung, Leitungsorgan eines Vereines, Verwalter einer Wohnungseigentumsgemeinschaft, Insolvenzverwalter

- **Haftung des faktischen Vertreters (§ 9a BAO)**

Soweit Personen auf die Erfüllung der Pflichten der Abgabepflichtigen und der in den § 80 ff BAO bezeichneten Vertreter tatsächlich Einfluss nehmen, haben sie diesen Einfluss dahingehend auszuüben, dass diese Pflichten erfüllt werden. Können Abgaben infolge der Einflussnahme solcher sog faktischer Vertreter nicht eingebracht werden, haften sie insoweit.

- **Gesellschafterhaftung (§ 12 BAO)**

Die Gesellschafter von Offenen Gesellschaften und Kommanditgesellschaften haften persönlich für die Abgabenschulden der Personengesellschaft. Der Umfang ihrer Haftung richtet sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts. Kommanditisten haften somit nur insoweit, als sie ihre Hafteinlage nicht geleistet haben (§ 171 UGB).

- **Erwerberhaftung (§ 14 BAO)**

Wird ein Unternehmen oder ein im Rahmen eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen übereignet, so haftet der Erwerber für Abgaben, bei denen die Abgabepflicht sich auf den Betrieb des Unternehmens gründet (zB Umsatzsteuer) sowie für Steuerabzugsbeträge (zB Lohnsteuer). Die Haftung ist zeitlich und der Höhe nach beschränkt. Zeitlich besteht die Haftung nur, soweit Abgaben auf die Zeit seit dem Beginn des letzten, vor der Übereignung

liegenden Kalenderjahres entfallen bzw innerhalb dieses Zeitraumes abzuführen waren.

Beispiel:

Ein Unternehmen wird zum 1.7.05 entgeltlich übertragen. Der Erwerber haftet für Umsatzsteuerschulden, die seit Jänner 04 entstanden sind, sowie für Lohnsteuerschulden ab dem Monat Dezember 03. Die Lohnsteuer für Dezember 03 ist im Jänner 04 fällig gewesen.

Die Haftung besteht nur insoweit, als der Erwerber im Zeitpunkt der Übereignung die in Betracht kommenden Schulden kannte oder kennen musste und insoweit, als er an solchen Abgabenschuldigkeiten nicht schon so viel entrichtet hat, wie der Wert der übertragenen Gegenstände und Rechte (Besitzposten) ohne Abzug übernommener Schulden beträgt. Keine Haftung besteht beim Erwerb im Zuge eines Zwangsvollstreckungsverfahrens.

- **Haftung des Eigentümers (§ 16 BAO)**

An Körperschaften wesentlich beteiligte Gesellschafter (mehr als 25% beteiligt) haften mit in ihrem zivilrechtlichen Eigentum stehenden Wirtschaftsgütern, die einem gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Körperschaft dienen, für Abgabepflichten, die sich auf den Betrieb gründen (betrifft Umsatzsteuer-, Kommunalsteuer-, **nicht** aber Körperschaftsteuerschulden). Bei der Haftung handelt es sich um eine persönliche, der Höhe nach mit dem Wert der Wirtschaftsgüter beschränkte Haftung der Gesellschafter.

- **Sachhaftungen (§ 17 BAO)**

Gegenstände, die einer Verbrauchsteuer unterliegen, haften ohne Rücksicht auf die Rechte Dritter für den Betrag der darauf ruhenden Abgaben. Die Haftung beginnt mit der Entstehung des Abgabenanspruchs und endet mit seinem Erlöschen.

3.3. Rechtsnachfolge

Bei Gesamtrechtsnachfolge gehen die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes (§ 19 Abs 1 BAO).

Fälle einer Gesamtrechtsnachfolge sind ua die Erbfolge, der Erbschaftskauf und die Erbschaftsschenkung, Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften nach den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften, Umwandlungen von Kapitalgesellschaften, die Übernahme von Gesellschaftsvermögen nach § 142 UGB (Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters), Einbringungen nach VAG und BWG, Spaltungen nach dem SpaltG, die Fortsetzung einer Vorgesellschaft durch die eingetragene GmbH (VwGH 26.6.2000, 95/17/0404).

Bei Erbschaften ist zu unterscheiden: Gibt der Erbe eine **unbedingte Erbantrittserklärung** ab, kann er nach Einantwortung grundsätzlich unbeschränkt für Abgabenschulden des Erblassers in Anspruch genommen werden. Bei **bedingter Erbantrittserklärung** (mit Vorbehalt des Inventars, § 802 ABGB) ist die Inanspruchnahme nur bis zum Wert des dem Erben zugekommenen Nachlasses möglich.

4. Festsetzung der Abgaben, Anspruchszinsen

- **Festsetzung der Abgaben (§§ 198 – 204 BAO)**

Soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes vorgeschrieben ist, hat die Abgabenbehörde die Abgaben durch **Abgabenbescheide** festzusetzen (§ 198 Abs 1 BAO). Die Abgabenbehörde kann die Abgabe **vorläufig festsetzen**, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Wenn die Ungewissheit beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige zu ersetzen (§ 200 BAO).

Selbstbemessungsabgaben sind vom Abgabenschuldner oder vom Abfuhrverpflichteten selbst zu berechnen und zu entrichten, ohne dass eine abgaben-

behördliche Tätigkeit (bescheidmäßige Festsetzung) abgewartet werden dürfte. Eine erstmalige Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben kann oder hat unter in § 201 BAO näher bestimmten Voraussetzungen zu erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl dazu verpflichtet, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt, oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist. § 201 BAO gilt sinngemäß für Abzugssteuern (§ 202 BAO).

Eine bescheidmäßige Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben hat zu erfolgen, wenn binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages ein **Antrag auf Festsetzung** eingebracht wird (§ 201 Abs 3 Z 1 BAO). Erst die bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe ermöglicht es dem Steuerpflichtigen, ein Rechtsmittel zu ergreifen.

- **Anspruchszinsen (§ 205 BAO)**

Um Zinsvorteile bzw Zinsnachteile, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben, auszugleichen, werden bei Einkommensteuer- und Körperschaftsteueransprüchen wechselseitig Anspruchszinsen verrechnet. Nach den Gesetzesmaterialien (311 BlgNR 21. GP, 196) soll die **Verzinsung von Nachforderungen** Anträge auf Herabsetzung von Einkommensteuer- und Körperschaftsteuervorauszahlungen unattraktiver machen sowie der Tendenz entgegenwirken, zu Nachforderungen führende Abgabenerklärungen möglichst spät und zu Gutschriften führende Erklärungen möglichst früh einzureichen.

Die Verzinsung betrifft Steuerdifferenzbeträge für den Zeitraum ab dem 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens der Steuerschuld folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der Bescheide, maximal aber für 4 Jahre (§ 205 Abs 1 BAO). Die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) kann durch Anzahlungen vermindert werden (Abs 4 leg cit). Der Zinssatz beträgt 2% über dem Basiszinssatz (ab 8.5.2013: - 0,12%). Anspruchszinsen, die den Betrag von € 50, – nicht erreichen, sind nicht vorzuschreiben (Freigrenze; Abs 2 leg cit).

Ermittlung des Differenzbetrages an Einkommen- oder Körperschaftsteuer

	Festgesetzte Einkommen-/Körperschaftsteuer
–	Steuervorauszahlungen nach § 45 EStG (§ 24 Abs 3 KStG)
–	Anzahlungen gem § 205 Abs 3 und 4 BAO
=	Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen

- **Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung (§ 206 BAO)**

Die Abgabenbehörde kann von der Festsetzung von Abgaben ganz oder teilweise Abstand nehmen,

– soweit Abgabepflichtige von den Folgen eines durch höhere Gewalt ausgelösten Notstandes betroffen werden, vor allem soweit abgabepflichtige Vorgänge durch Katastrophenschäden veranlasst worden sind;

Beispiele:

Gebührenfreistellung bei katastrophenbedingter Ersatzbeschaffung von Urkunden, Absehen von Säumniszuschlägen bei katastrophenbedingter Säumnis.

– soweit im Einzelfall auf Grund der der Abgabenbehörde zur Verfügung stehenden Unterlagen und der durchgeführten Erhebungen mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass der Abgabenanspruch gegenüber dem Abgabenschuldner nicht durchsetzbar sein wird;

Beispiel:

Durch Festsetzung einer Abgabe würde ein Abgabepflichtiger in den Konkurs „geschickt“ werden

– wenn in einer Mehrheit von gleichgelagerten Fällen der behördliche Verwaltungsaufwand außer Verhältnis zur Höhe der festzusetzenden Abgabe steht.

Durch die Abstandnahme erlischt der Abgabenanspruch nicht. Die Abstandnahme berührt nicht die Befugnis, diesbezügliche persönliche Haftungen gegenüber Haftungspflichtigen geltend zu machen (§ 206 Abs 2 BAO).

Bei der Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung handelt es sich um eine **Ermessensentscheidung** der für die Abgabenfestsetzung zuständigen Abgabenbehörde.

5. Fälligkeit, Aussetzung der Einhebung, Beschwerdezinsen, Zahlungserleichterungen, Säumnis

Bescheidmäßig vorgeschriebene Abgaben werden **einen Monat nach Bekanntgabe des Abgabenbescheids fällig** (§ 210 BAO). Bei Selbstbemessungsabgaben und Abzugssteuern ergibt sich die Fälligkeit aus dem jeweiligen materiellen Steuergesetz (zB § 21 Abs 1 UStG, § 79 EStG betreffend Lohnsteuer).

- **Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO)**

Der Einbringung einer Bescheidbeschwerde kommt im Abgabenrecht **keine aufschiebende Wirkung** zu (§ 254 BAO). Allerdings kann der Steuerpflichtige **einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung** stellen (§ 212a BAO). Von dem Antrag erfasst werden Abgaben höchsten in dem Ausmaß, in dem sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Beschwerdeerledigung die Abgabenschuld reduziert.

Beispiel:

Einem niedergelassenen Arzt wird im Einkommensteuerbescheid eine Nachforderung iHv € 15.000,– vorgeschrieben. Die Nachforderung resultiert aus zu niedrig festgesetzten Vorauszahlungen und der Nichtanerkennung von Fortbildungskosten iHv € 10.000,– als Betriebsausgaben. Erhebt der Arzt Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid und beantragt er die Anerkennung der Fortbildungskosten als Betriebsausgaben im Umfang von € 8.000,–, so kann er – bei einem Grenzsteuersatz von 50% – für einen Betrag von € 4.000,– die Aussetzung der Einhebung beantragen.

Die Aussetzung der Einhebung ist **nicht zu bewilligen**, insoweit die Beschwerde nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint oder insoweit mit der Bescheidbeschwerde ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er nicht von einem Anbringen des Abgabepflichtigen abweicht, oder wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist (§ 212a Abs 2 BAO).

Anträge auf Aussetzung der Einhebung können bis zur Entscheidung über die Bescheidbeschwerde gestellt werden. Der Steuerpflichtige hat in dem Antrag die Ermittlung des für die Aussetzung in Betracht kommenden Abgabenbetrages darzustellen. Andernfalls sind die Anträge zurückzuweisen (§ 212a Abs 3 BAO).

Die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung besteht in einem **Zahlungsaufschub**. Dieser endet mit Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf. Der Ablauf der Aussetzung ist anlässlich einer über die Beschwerde ergehenden Beschwerdevorentscheidung, einem Erkenntnis oder einer anderen das Beschwerdeverfahren abschließenden Erledigung zu verfügen. Wird im Zusammenhang mit einer Beschwerdevorentscheidung der Ablauf der Aussetzung verfügt, kann bei weiterem Beschreiten des Instanzenzuges ein neuerlicher Antrag gestellt werden (§ 212a Abs 5 BAO).

Nach Bekanntgabe des Bescheides über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung steht dem Abgabepflichtigen eine Frist von einem Monat zu, die Abgaben zu entrichten (§ 212a Abs 7 BAO).

Für die Dauer der Aussetzung der Einhebung hat der Abgabepflichtige **Aussetzungszinsen** in Höhe von 2% über dem jeweils geltenden Basissatz (ab 8.5.2013: - 0,12%, somit 1,88%) pro Jahr zu entrichten. Aussetzungszinsen, die den Betrag von € 50,– nicht erreichen, werden nicht festgesetzt (Freigrenze; § 212a Abs 9 BAO).

Entrichtet ein Abgabepflichtiger eine fällige Abgabenschuld, über die eine Bescheidbeschwerde anhängig ist, und wird die Abgabenschuld wegen Stattgabe der Beschwerde herabgesetzt, so sind auf Antrag des Abgabepflichtigen Zinsen für den Zeitraum ab Entrichtung bis zur Bekanntgabe des die Abgabe herabsetzenden Bescheides bzw Erkenntnisses festzusetzen (**Beschwerdezin-**

sen; § 205a BAO). Der Zinssatz beträgt 2% über dem Basissatz. Zinsen, die den Betrag von € 50,– nicht erreichen, werden nicht festgesetzt (Freigrenze).

• Beschwerdezinsen (§ 205a BAO)

Sollte der Abgabepflichtige im Zusammenhang mit einer Beschwerde keinen Antrag auf Aussetzung der Einhebung stellen und die Abgabenschuld entrichten, sind in dem Fall, dass die Abgabeschuld infolge der Beschwerde herabgesetzt wird, dem Abgabepflichtigen seitens der Behörde auf dessen Antrag insoweit Beschwerdezinsen zu zahlen. Die Beschwerdezinsen betragen – gleich wie die Aussetzungszinsen – pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Zinsen, die den Betrag von € 50,– nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

• Stundung und Ratenzahlung (§ 212 BAO)

Auf Ansuchen des Abgabepflichtigen kann die Abgabenbehörde für fällige Abgaben den Zeitpunkt der Entrichtung hinausschieben (**Stundung**) oder die Entrichtung in Raten bewilligen (**Ratenzahlung**), wenn die sofortige (volle) Entrichtung der Abgabe für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet wird (§ 212 Abs 1 BAO). Wird dem Ansuchen nicht stattgegeben, steht dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des das Ansuchen erledigenden Bescheides zu (Abs 3 leg cit).

Für Abgabenschuldigkeiten, die den Betrag von insgesamt € 750,– überschreiten, sind, solange Zahlungserleichterungen oder ein Zahlungsaufschub eintreten, **Stundungszinsen** in Höhe von 4% über dem Basissatz zu entrichten. Stundungszinsen, die den Betrag von € 50,– nicht erreichen, werden nicht festgesetzt (Freigrenze; Abs 2 leg cit).

• Säumnis (§ 217 BAO)

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, sind **Säumniszuschläge** zu entrichten.

- 1. Säumniszuschlag: 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrags.
- 2. Säumniszuschlag: 1% des drei Monate nach dem Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) nicht entrichteten Abgabenbetrags.

– 3. Säumniszuschlag: 1% des sechs Monate nach dem Eintritt der Vollstreckbarkeit nicht entrichteten Abgabenbetrags.

Insoweit die Einhebung einer Abgabe ausgesetzt oder gestundet ist, sind keine Säumniszuschläge zu entrichten.

6. Vollstreckbarkeit

Abgabenschuldigkeiten, die nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet werden, sind in dem von der Abgabenbehörde festgesetzten Ausmaß (bei Selbstbemessungs- und Abzugsabgaben in dem der Abgabenbehörde bekanntgegebenen Ausmaß) vollstreckbar (§ 226 BAO). Vollstreckbar gewordene Abgabenschuldigkeiten sind einzumahnen (§ 227 BAO). Vor Ablauf der Mahnfrist dürfen keine Einbringungsmaßnahmen eingeleitet werden (§ 230 BAO). Von der Mahnverpflichtung gibt es viele Ausnahmen. So kann eine Mahnung unterbleiben, wenn dem Steuerpflichtigen spätestens eine Woche vor dem Eintritt der Fälligkeit eine Verständigung (Buchungsmitteilung, Lastschriftanzeige) zugesendet wurde (§ 227 Abs 4 lit a BAO).

Über vollstreckbar gewordene Abgabenschuldigkeiten ist ein **Rückstandsausweis** auszufertigen. Dieser hat Namen und Anschrift des Abgabepflichtigen, den Betrag der Abgabenschuld und den Vermerk zu enthalten, dass die Abgabenschuld vollstreckbar geworden ist (**Vollstreckbarkeitsklausel**). Der Rückstandsausweis ist Exekutionstitel für das finanzbehördliche Vollstreckungsverfahren (dieses ist in der Abgabenexekutionsordnung geregelt) sowie für das gerichtliche Vollstreckungsverfahren (§ 229 BAO).

Abgabenbeträge unter € 20,– sind nicht zu vollstrecken (§ 242 BAO).

7. Erlöschen der Abgabenschuld

Das Steuerschuldverhältnis erlischt durch:

– Entrichtung der geschuldeten Steuer;

- Löschung mangels Einbringlichkeit gem § 235 BAO;
- Nachsicht gem § 236 BAO.

Fällige Abgabenschuldigkeiten können von Amts wegen **durch Abschreibung gelöscht** werden, wenn alle Möglichkeiten der Einbringung erfolglos versucht wurden oder Einbringungsmaßnahmen offenkundig aussichtslos sind und auf Grund der Sachlage nicht angenommen werden kann, dass sie zu einem späteren Zeitpunkt zu einem Erfolg führen werden (Löschung). Eine Abschreibung kann zu einem späteren Zeitpunkt widerrufen werden.

Anwendungsfälle:

- Vermögensloser Nachlass ohne Gesamtrechtsnachfolger, insolvente Körperschaften, Einhebungsverjährung.
- Fällige Abgabenschuldigkeiten können auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre (**Nachsicht**). VO BGBl II 2005/435 idF BGBl II 2013/449 zu § 236 BAO unterscheidet betreffend die Unbilligkeit zwischen Fällen persönlicher und sachlicher Natur.

Eine **persönliche Unbilligkeit** liegt insbesondere vor, wenn die Einhebung

- die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner ihm gegenüber unterhaltsberechtigten Angehörigen gefährden würde;
- mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, etwa wenn die Entrichtung der Abgabenschuldigkeit trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Vermögensveräußerung möglich wäre und dies einer Verschleuderung gleichkäme.

Eine **sachliche Unbilligkeit** liegt bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches auf einer Rechtsauffassung beruht, die

- von der Rechtsauslegung der Höchstgerichte (Verfassungsgerichtshof oder Verwaltungsgerichtshof) abweicht;

- in Widerspruch zu einer nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegung steht, die dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde geäußert wurde;
- in Widerspruch zu einer nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegung steht, die vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung oder im Internet als Amtliche Veröffentlichung in der Findok veröffentlicht wurde und

der Abgabepflichtige im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung, Auskunft oder den betreffenden Erlass für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt hat.

Eine sachliche Unbilligkeit liegt weiters vor, wenn die Geltendmachung des Abgabenabspruchs zu einer internationalen Doppelbesteuerung führt, deren Beseitigung ungeachtet einer Einigung in einem Verständigungsverfahren die Verjährung oder das Fehlen eines Verfahrenstitels entgegensteht.

8. Verjährung (§§ 207, 208 BAO; § 238 BAO)

Die Verjährung dient dem Zweck, nach Ablauf einer bestimmten Zeitspanne Rechtsfrieden herzustellen. Die Verjährung von Ansprüchen soll zum einen den Berechtigten anspornen, seine Ansprüche möglichst rasch anzumelden und durchzusetzen, weil die gegebenenfalls erforderliche Beweisbarkeit in der Regel mit fortschreitender Zeit schwierig oder gar unmöglich wird. Zum anderen dient sie dazu, den Verpflichteten von einer zeitlich unbefristeten Möglichkeit der Durchsetzung von Ansprüchen zu entlasten.

Die Verjährungsbestimmungen der BAO sind keine Normen des materiellen Rechtes, sondern solche des **Verfahrensrechtes**. Daher führt die Verjährung nicht zum Erlöschen des Abgabenanspruchs, sondern lediglich zum Verlust des Rechtes, diesen Anspruch geltend zu machen. Der Eintritt der Verjährung ist im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten.

In der BAO sind zwei Arten von Verjährung vorgesehen. Die **Festsetzungs- oder Bemessungsverjährung** befristet das Recht, eine Abgabe festzusetzen

(§§ 207 – 209a BAO). Dieses Recht verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruchs (absolute Verjährung).

Der im § 238 BAO geregelten **Einhebungsverjährung** unterliegt das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen.

In der Rechtspraxis sind für die Anwendung von Verjährungsbestimmungen folgende drei Fragen zu beantworten:

1. Wann beginnt die Verjährungsfrist zu laufen?
2. Wie lange dauert die Verjährungsfrist?
3. Wird die Verjährungsfrist durch ein Ereignis verlängert, der Fristlauf gehemmt oder steht der Verjährung sonst etwas entgegen?

8.1. Festsetzungs- bzw Bemessungsverjährung

In den §§ 207 Abs 2 und § 209 BAO sind die Verjährungsfristen für die Festsetzung von Abgaben geregelt.

Dauer der Verjährungsfrist:

- Verbrauchsteuern und feste Stempelgebühren (II. Abschnitt GebG): 3 Jahre
- Gebühren nach dem VwGG und VfGG: 3 Jahre
- Übrige Abgaben: 5 Jahre
- Hinterzogene Abgaben: 10 Jahre
- Absolute Verjährung: 10 Jahre
- Absolute Verjährung bei vorläufiger Abgabenfestsetzung (§ 200 Abs 1 BAO): 15 Jahre

Die Verjährung beginnt für die Festsetzung von Abgaben grundsätzlich mit dem **Ablauf des Jahres** zu laufen, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (**Beginn der Verjährungsfrist**; § 208 Abs 1 BAO). Abweichend davon ist in § 208

Abs 2 BAO vorgesehen, dass bei der ErbSt unterliegenden Erwerben (Zweckzuwendungen) von Todes wegen die Verjährung frühestens mit Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde vom Erwerb (der Zweckzuwendung) Kenntnis erlangt, zu laufen beginnt.

Die **Verjährungsfrist verlängert sich um ein Jahr**, wenn innerhalb der Verjährungsfrist **nach außen erkennbare Amtshandlungen** zur Geltendmachung des Abgabenanspruches (zB Erlass des Abgabenbescheides, Durchführung einer Außenprüfung) oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde vorgenommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich **jeweils um ein weiteres Jahr**, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist (§ 209 Abs 1 BAO).

Beispiel:

A hat nach Rücksprache mit dem Finanzamt Umsätze als nicht steuerbar behandelt und daher nicht in seine Umsatzsteuererklärung für das Jahr 00 aufgenommen. Im Jahr 01 wird er rechtskräftig veranlagt. Im Jahr 06 beginnt eine Außenprüfung, die im Jahr 07 abgeschlossen wird.

Die Verjährungsfrist für die Umsatzsteuer beträgt fünf Jahre. Sie beginnt mit Ablauf des Jahres zu laufen, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs 1 lit a BAO), dh mit Ablauf des Jahres 00. Die rechtskräftige Veranlagung im Jahr 01 sowie die sich über die Jahre 06 und 07 erstreckende Außenprüfung sind als nach außen erkennbare Amtshandlung zu qualifizieren. Die Veranlagung im Jahr 01 verlängert die Verjährungsfrist um ein Jahr, dh bis zum Ende des Jahres 06. Die im „Verlängerungsjahr" 06 beginnende Außenprüfung verlängert die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr, somit bis Ende des Jahres 07. Die Abgabenbehörde kann daher im Jahr 07 die Umsatzsteuerschuld festsetzen.

Die **Verjährung ist gehemmt**, solange die Geltendmachung des Anspruches innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist (§ 209 Abs 2 BAO). Nach Wegfall des Hindernisses läuft die nicht verbrauchte Verjährungsfrist weiter.

Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens **zehn Jahre** nach Entstehen des Abgabeanspruchs (**absolute Verjährung**; § 209 Abs 3 BAO). Bei vorläufig festgesetzten Abgaben gem § 200 BAO verjährt das Recht, die vorläufige Festsetzung nach Wegfall der Ungewissheit durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, spätestens 15 Jahre nach Entstehen des Abgabenanspruchs (§ 209 Abs 4 BAO). Die absolute Verjährungsfrist ist **weder verlängerbar noch hemmbar.**

Für die Erbschaftsteuer auf Erwerbe (Zweckzuwendungen) von Todes wegen beginnt die absolute Verjährungsfrist erst mit dem Zeitpunkt der Anzeige zu laufen (§ 209 Abs 3 Satz 2 BAO).

In Fällen, in denen über eine Steuerschuld abgesprochen, diese aber nicht festgesetzt wurde (zB Wegzugsbesteuerung gem § 27 Abs 6 Z 1 EStG), beginnt die absolute Verjährungsfrist erst nach Ablauf des Jahres zu laufen, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist (zB die Veräußerung jenes Kapitalvermögens, für das bei Wohnsitzverlegung innerhalb der EU die Steuer nicht festgesetzt wurde; § 209 Abs 5 BAO).

Beispiel:

B hat im März des Jahres 00 vorsätzlich steuerpflichtige Umsätze nicht der Umsatzsteuer unterworfen und sie folglich auch nicht erklärt (Schwarzumsätze). Auf Grund einer anonymen Anzeige erfährt die Behörde im Juni des Jahres 10 von diesen Umsätzen.

Die Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben beträgt 10 Jahre, sie beginnt mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist zu laufen. Die Umsatzsteuer und eine eventuelle Einkommensteuer aus dem Schwarzgeschäft würden demnach mit Ablauf des Jahres 10 verjähren. Demgegenüber beginnt die absolute Verjährungsfrist von 10 Jahren mit Entstehung des Abgabenanspruchs zu laufen.

Die Umsatzsteuerschuld ist mit Ablauf des Monats der Leistungserbringung entstanden (§ 19 Abs 2 UStG), somit Ende März des Jahres 00. Mit Ablauf des Monats März des Jahres 10 steht einer Umsatzsteuerfestsetzung die ab-

solute Verjährung entgegen. Der Einkommensteueranspruch ist gem § 4 Abs 2 lit a BAO mit Ablauf des Jahres 00 entstanden. Die hinterzogene Einkommensteuer kann bis Ablauf des Jahres 10 festgesetzt werden.

Die Festsetzung eines Abgabenanspruchs **verjährt nicht** (auch keine absolute Verjährung), solange die Festsetzung von der **Erledigung einer Beschwerde** (durch Beschwerdevorentscheidung oder ein Erkenntnis) oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrags abhängt (§ 209a BAO). Wird eine Bescheidbeschwerde oder ein Vorlageantrag nach Eintritt der absoluten Verjährung zurückgenommen, so können hinterzogene Abgaben noch innerhalb eines Jahres festgesetzt werden (Abs 6 leg cit).

8.2. Einhebungsverjährung (§ 238 BAO)

Das Recht, eine **fällige Abgabe einzuheben** und zwangsweise einzubringen, verjährt binnen **fünf Jahren** nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keineswegs jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe; § 209a gilt sinngemäß (§ 238 Abs 1 BAO).

Die Ergänzung „keineswegs jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe“ hat vor allem Bedeutung in Hinblick auf die 10-jährige Verjährungsfrist für hinterzogene Selbstbemessungsabgaben.

Die Einhebungsverjährung wird durch Mahnungen, Vollstreckungsmaßnahmen, Bewilligungen von Zahlungserleichterungen und durch die Erlassung eines Haftungsbescheids unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen (§ 238 Abs 2 BAO).

9. Rückzahlung von Guthaben

Die Rückzahlung von Guthaben kann auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen erfolgen (§ 239 Abs 1 BAO). Der Rückzahlungsbetrag kann von der Behörde um jene Beträge gekürzt werden, die der Abgabepflichtige binnen

drei Monaten nach Stellung des Rückzahlungsantrags zu entrichten haben wird (Abs 2 leg cit). Der Rückzahlungsanspruch erlischt gem § 1478 ABGB nach 30 Jahren.

Bei **indirekten Abgaben** (insb Verbrauchsteuern) haben Gutschriften auf ein Abgabenkonto, die Rückzahlung, Umbuchung oder Überrechnung von Guthaben und die Verwendung zur Tilgung von Abgabenschuldigkeiten zu unterbleiben, wenn dies zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Abgabepflichtigen führen würde (§ 239a BAO).

Bei **Abfuhrabgaben** (zB Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer) ist der Abfuhrverpflichtete berechtigt, während eines Kalenderjahres zu Unrecht einbehaltene Beträge bis zum Ablauf dieses Kalenderjahres auszugleichen oder auf Verlangen des Abgabepflichtigen zurückzuzahlen (§ 240 Abs 1 BAO).

Ansonsten sind zu Unrecht einbehaltene Abfuhrsteuern auf Antrag des Abgabepflichtigen zurückzuzahlen. Der Antrag kann bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, gestellt werden. Dies gilt nicht, insoweit

- eine Rückzahlung oder ein Ausgleich bereits durch den Abzugsverpflichteten erfolgt ist;
- ein Ausgleich im Wege der Veranlagung erfolgt ist;
- Ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder im Fall eines Antrages auf Veranlagung zu erfolgen hätte.

Beispiel:

Student S arbeitet in den Semesterferien für zwei Monate in einem Stahlwerk und verdient dort € 2.500,– pro Monat. Der Dienstgeber behält vom Bruttolohn Lohnsteuer ein, weil auf das Jahr hochgerechnet (§ 66 EStG), der Dienstnehmer mehr als € 12.000,– verdienen würde. Ansonsten erzielt S in diesem Kalenderjahr keine Einkünfte.

Nach § 41 Abs 2 EStG hat auf Antrag des Steuerpflichtigen eine Veranlagung zu erfolgen (Arbeitnehmerveranlagung). Der Antrag kann innerhalb von fünf

Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraums gestellt werden. Ein Rückzahlungsantrag nach § 240 Abs 2 BAO ist damit ausgeschlossen.

III. Grundsätze des Abgabenverfahrens

1. Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens und Untersuchungsgrundsatz

§ 114 Abs 1 BAO:

„Die Abgabenbehörden haben darauf zu achten, daß alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfaßt und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, daß Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Sie haben alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen."

Alle Staatsbürger sind vor dem Gesetz gleich (Art 7 Abs 1 B-VG). Die gesamte staatliche Verwaltung darf nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden (Art 18 Abs 1 B-VG). Diese beiden Gebote der Österreichischen Verfassung finden in auf das Abgabenverfahren hin adaptierter Form in § 114 Abs 1 BAO (siehe oben) eine Wiederholung.

In Hinblick auf die geforderte **Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Abgabenerhebung** ist das Abgabenverfahren als ein überwiegend an der Offizialmaxime (Grundsatz der Amtswegigkeit) und dem Untersuchungsgrundsatz ausgerichtetes Verwaltungsverfahren ausgestaltet. Der **Offizialmaxime** zufolge ist die Abgabenbehörde verpflichtet, ein Verfahren von Amts wegen einzuleiten. Damit fällt dieser Verfahrensschritt weder in die Dispositionsfreiheit der Partei noch liegt er im Ermessen der Behörde.

Unter dem Begriff **Untersuchungsgrundsatz** versteht die Verfahrenslehre die **amtswegige Erforschung der materiellen Wahrheit**. § 115 Abs 1 BAO nor-

miert: „Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.“ Die Verpflichtung der Abgabenbehörde wird in bestimmten Fällen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen eingeschränkt (seit 2017 ist dies explizit in § 115 Abs 1 letzter Satz BAO geregelt, womit aber nur die stRsp des VwGH in das Gesetz aufgenommen wurde; siehe dazu unten III.4.).

Gem Abs 3 leg cit haben die Abgabenbehörden Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch **zugunsten der Abgabepflichtigen** zu prüfen und zu würdigen.

Die Abgabenbehörden haben ihre Ermittlungen ohne Rücksicht auf fiskalische Vorteil- oder Nachteilhaftigkeiten zu führen. Dies selbst dann, wenn der Steuerpflichtige nicht bereit ist, an der Sachverhaltsermittlung mitzuwirken (dazu im Folgenden). Im Unterbleiben von Ermittlungshandlungen ist ein Verstoß gegen § 115 BAO und damit eine letztinstanzlich beim VwGH geltend zu machende Rechtsverletzung zu erblicken. Das **Unterlassen jeglicher Ermittlungstätigkeiten** in einem entscheidenden Punkt oder das Unterbleiben eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens überhaupt stellt sogar eine bis in die Verfassungssphäre hineinreichende Gesetzesverletzung dar (Verletzung des Gleichheitssatzes).

Als Maßnahmen zur Erforschung der materiellen Wahrheit sind in der BAO vorgesehen:

• Verlangen nach Auskunftserteilung (§ 143 BAO)

Die Behörde ist berechtigt, von jedermann Auskünfte über die für die Abgabenerhebung maßgebenden Tatsachen zu verlangen, auch wenn die persönliche Abgabepflicht des Befragten nicht betroffen ist (§ 143 BAO).

Die **Grenzen des Auskunftsanspruches** der Behörde liegen in den Aussageverweigerungsrechten von Angehörigen,

– im Berufsgeheimnis der freien Berufe (§ 171 Abs 2 BAO),

- im Bankgeheimnis: Gemäß § 38 Bankwesengesetz (BWG) dürfen Kreditinstitute (ihre Organe, ihre Beschäftigten) Geheimnisse, die ihnen ausschließlich auf Grund der Geschäftsverbindungen mit Kunden anvertraut oder zugänglich gemacht worden sind, nicht offenbaren oder verwerten. Die Verpflichtung zur Verschwiegenheit besteht jedoch nicht im Zusammenhang mit eingeleiteten Strafverfahren wegen vorsätzlicher Finanzvergehen. Das Bankgeheimnis besteht nach dem Amtshilfedurchführungsgesetz auch im Rahmen von Amtshilfeersuchen ausländischer Behörden nicht, wenn Österreich ein DBA mit großer Auskunftsklausel oder ein „Tax-Information-Exchange-Agreement“ (TIEA) abgeschlossen hat.

• Nachschau (§ 144 BAO)

Die Abgabenbehörden haben das Recht, zur Feststellung von Abgabeansprüchen bei Abgabepflichtigen Nachschau zu halten. In Ausübung der Nachschau dürfen Organe der Abgabenbehörde Gebäude, Grundstücke und Betriebe betreten und besichtigen, die Vorlage der nach Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie sonstiger für die Abgabenerhebung maßgeblicher Unterlagen verlangen und in diese Einsicht nehmen (§ 144 BAO).

• Außenprüfungen (§ 147 BAO)

Die Abgabenbehörde kann bei jedem, der zur Führung von Büchern oder von Aufzeichnungen oder zur Zahlung gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde verpflichtet ist, jederzeit alle für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Umstände prüfen (Außenprüfung; § 147 BAO).

Die Außenprüfung beginnt damit, dass das mit der Außenprüfung beauftragte Organ dem zu Prüfenden seinen Prüfungsauftrag vorweist. Dieser hat den Gegenstand der vorzunehmenden Prüfung zu umschreiben, das sind die von der Prüfung betroffenen Abgabenarten und die zu prüfenden Zeiträume (§ 148 Abs 1 und 2 BAO).

Außenprüfungen sind dem Abgabepflichtigen oder seinem Bevollmächtigten (in der Regel Wirtschaftstreuhänder) tunlichst eine Woche vorher anzukündigen, es sei denn, der Prüfungszweck wird hierdurch vereitelt (§ 148 Abs 5 BAO).

Nach Beendigung der Außenprüfung findet grundsätzlich eine **Schlussbesprechung** zwischen dem Organ, das die Prüfung durchgeführt hat, dem Abgabepflichtigen und seinem Parteienvertreter statt. Über die Schlussbesprechung ist eine Niederschrift aufzunehmen (§ 149 BAO).

Außenprüfungen betreffen in der Regel Zeiträume, für die die Rechtskraft bereits eingetreten ist. Treten im Zuge der Außenprüfung Umstände zu Tage, die eine andere Abgabenschuld als die rechtskräftige Abgabenbelastung zur Folge gehabt hätten, so kann die Finanzbehörde, sofern ein Rechtskraftdurchbrechungsgrund (siehe dazu VII.2. und VII.3.) vorliegt und Verjährung noch nicht eingetreten ist, die Abgabenschuld neuerlich festsetzen.

• Beistandspflicht (§ 158 BAO)

Nach Art 22 B-VG sind alle Organe des Bundes, der Länder und der Gemeinden im Rahmen ihres gesetzmäßigen Wirkungsbereiches zur wechselseitigen Hilfeleistung verpflichtet. § 158 BAO konkretisiert diese Verpflichtung für Zwecke der Abgabenbehörden. Die Amtshilfe durch andere Behörden setzt ein Ersuchen der Abgabenbehörden voraus. Dem Amtshilfeersuchen ist möglichst rasch zu entsprechen oder es sind entgegenstehende Hindernisse bekanntzugeben. Für Zwecke der Abgabenerhebung sind die Abgabenbehörden berechtigt, auf automationsunterstütztem Weg **Einsicht in automationsunterstützte Register** (zB Grundbuch, Firmenbuch, Melderegister, Vereinsregister, Kfz-Zulassungsregister) zu nehmen (§ 158 Abs 4 BAO).

Auf die **Amtsverschwiegenheit** darf sich die andere Behörde nur berufen, wenn diese Abgabenbehörden gegenüber ausdrücklich im Gesetz vorgesehen ist (Abs 2 leg cit). Ferner sind Dienststellen von Körperschaften des öffentlichen Rechts zur Hilfestellung verpflichtet (zB haben Gerichte Abschriften von abgabenrechtlich bedeutsamen Urteilen, Beschlüssen oder sonstigen Aktenstücken zu übermitteln; Abs 3 leg cit).

Die Abgabenbehörden sind berechtigt, auf automationsunterstütztem Weg Einsicht in folgende öffentliche Bücher zu nehmen: Grundbuch, Firmenbuch, zentrales Melderegister, Gewerberegister, Vereinsregister, Kfz-Zulassungsregister (Abs 4 ff leg cit).

• Finanzpolizei

Mit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2010 (ab 1.1.2011) wurden den Finanzämtern finanzpolizeiliche Befugnisse eingeräumt, wie insb Betretungs-, Anhalte-, Identitätsfeststellungs- und Auskunftsrechte (vgl dazu im Detail § 12 AVOG 2010). Zu den originären Aufgaben der finanzpolizeilichen Tätigkeit zählen im Wesentlichen die Maßnahmen zur Steueraufsicht (Aufsichts- und Kontrolltätigkeiten zum Zwecke der Abgabenerhebung) sowie die ordnungspolitischen Maßnahmen (insbesondere Arbeitsmarktaufgaben sowie Kontrollen nach dem Sozialbetrugsgesetz und zur Einhaltung des Glücksspielgesetzes).

Die Finanzpolizei wird bundesweit durch die im BMF angesiedelte „Stabstelle Finanzpolizei“ gesteuert. Bei jedem Finanzamt gibt es ein „Kernteam Finanzpolizei“ sowie einen zusätzlichen Pool an Mitarbeitern (vor allem aus dem Bereich der Betriebsprüfung) für finanzpolizeiliche Maßnahmen. Den Teams steht ein „Koordinator für finanzpolizeiliche Maßnahmen, Steueraufsicht und Betrugsbekämpfung“ vor.

Soweit Mitglieder der Finanzpolizei zur Gewinnung von für die Erhebung von Abgaben maßgeblichen Daten Maßnahmen nach der BAO durchführen (insb Auskunftsbegehren, Nachschau, Beistand durch andere Behörden), sind sie als Organe des jeweils zuständigen Finanzamtes tätig (§ 12 Abs 4 AVOG 2010).

2. Mitwirkungspflichten des Abgabepflichtigen

Die Eigenschaft des **Abgabenverfahrens als Massenverfahren** sowie der Umstand, dass Steuertatbestände teils tief in der gesetzlich geschützten **Privatsphäre des Abgabepflichtigen** liegen, machen die Mitwirkung des Abgabepflichtigen bei der Sachverhaltsermittlung in großem Umfang notwendig. Entsprechend vielfältig sind die Normen der BAO, die den Abgabepflichtigen zur Mitwirkung verpflichten:

• Offenlegungspflicht (§ 119 ff BAO)

Nach § 119 BAO hat der Abgabepflichtige die für den Bestand und den Umfang seiner Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvor-

schriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen (zB § 120 BAO oder § 121a BAO), Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen.

Auf Grund der Anzeigepflicht (§ 120 BAO) hat ein Abgabepflichtiger dem zuständigen Finanzamt alle Umstände anzuzeigen, die eine persönliche Abgabepflicht begründen, ändern oder verändern. So ist etwa die Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit dem zuständigen Finanzamt zu melden. Fallen die Voraussetzungen für eine Begünstigung weg, so ist dieses anzuzeigen.

Hinweis:

Seit dem 1.8.2008 wird die Erbschafts- und Schenkungssteuer nicht mehr erhoben. Um Missbräuchen vorzubeugen, sind **Schenkungen und Zweckzuwendungen unter Lebenden** nach den Bestimmungen des § 121a BAO einem Finanzamt mit allgemeinem Aufgabenkreis **anzuzeigen**.

Die Anzeige hat unter nahen Angehörigen (§ 25 BAO) bei Schenkungen und Zweckzuwendungen ab € 50.000,–, in allen anderen Fällen ab € 15.000,– zu erfolgen. Gleiches gilt für den Fall, dass mehrere Schenkungen oder Zweckzuwendungen bei nahen Angehörigen innerhalb eines Jahres den Betrag von € 50.000,– übersteigen, oder in allen anderen Fällen innerhalb von fünf Jahren den Betrag von € 15.000,– übersteigen.

Die Anzeige ist innerhalb von drei Monaten zu erstatten. Zur Anzeige verpflichtet sind zur ungeteilten Hand der Erwerber, Geschenkgeber, der Zuwendende sowie Rechtsanwälte und Notare, die beim Erwerb oder bei der Errichtung der Vertragsurkunde über den Erwerb mitgewirkt haben. Ein Verstoß gegen die Verpflichtung zur Schenkungsmeldung begründet eine Finanzordnungswidrigkeit gem § 49a FinStrG, die mit einer Geldstrafe zu ahnden ist.

• Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten (§ 124 ff BAO)

Den Abgabepflichtigen trifft die Verpflichtung zur **Führung von Büchern** und Aufzeichnungen (zB Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, Wareneingangsbuch). Unternehmensrechtliche Rechnungslegungspflichten müssen auch im Interesse der Abgabenerhebung erfüllt werden (§ 124 BAO). § 125 BAO enthält eigene steuerrechtliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten.

§ 131 BAO enthält **allgemeine Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung** (Verwendung einer lebenden Sprache, chronologische, vollständige, richtige und zeitgerechte Vornahme von Eintragungen, Unveränderbarkeit von Inhalten bei Erfassung der Geschäftsvorfälle auf Datenträgern).

Nach § 131b BAO sind Betriebe verpflichtet, alle Bareinnahmen zum Zweck der Losungsermittlung mit **elektronischer Registrierkasse**, Kassensystem oder sonstigem elektronischen Aufzeichungssystem einzeln zu erfassen. Die Verpflichtung zur Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems besteht ab einem Jahresumsatz von € 15.000,– je Betrieb, sofern die Barumsätze dieses Betriebes € 7.500,– im Jahr überschreiten. Zur Verfassungskonformität der Registrierkassenpflicht siehe VfGH 9.3.2016, G 606/2015 ua, VfSlg 20.065.Unternehmer haben über **Barzahlungen** einen Beleg zu erstellen (§ 132a Abs 1 BAO). Der Leistungsempfänger hat den Beleg entgegenzunehmen und bis außerhalb der Geschäftsräumlichkeiten mitzunehmen (Abs 5 leg cit).

Bücher und Aufzeichnungen sind grundsätzlich **sieben Jahre lang aufzubewahren** (genau siehe § 132 BAO), auf Verlangen sind sie zur Einsicht und Prüfung vorzulegen (§ 138 Abs 2 BAO).

• Erläuterungs- und Ergänzungspflicht (§ 138 BAO)

In Erfüllung der Offenlegungspflicht und zur Beseitigung von Zweifeln haben Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen **Richtigkeit zu beweisen**. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

- **Hilfeleistungspflichten (§ 141 f BAO)**

Der Abgabepflichtige ist schließlich zur Hilfeleistung bei Amtshandlungen (etwa bei Außenprüfungen) verpflichtet (§§ 141 und 142 BAO).

Die Mitwirkung der Steuerpflichtigen an der Feststellung von Abgabensachverhalten kann von der Behörde durch die Verhängung von Zwangs-, Ordnungs- und Mutwillensstrafen erzwungen werden. Die einzelne Zwangsstrafe darf den Betrag von € 5.000,– nicht überschreiten (§ 111 BAO).

Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, kann die Abgabenbehörde einen Zuschlag bis zu 10% der festgesetzten Abgabe **(Verspätungszuschlag)** auferlegen (§ 135 BAO).

Der Verstoß gegen eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht oder gegen die Pflicht zur Führung von Büchern stellt eine **Finanzordnungswidrigkeit** iSd Finanzstrafgesetzes (FinStrG) dar und ist mit einer Strafe von bis zu € 5.000,– zu ahnden (§ 51 FinStrG).

Kommt es durch die Pflichtverletzung zu einer Abgabenverkürzung, so ist das Delikt der **Abgabenhinterziehung** erfüllt (§§ 33 ff FinStrG). Die Abgabenhinterziehung wird mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages geahndet; neben der Geldstrafe kann unter bestimmten Voraussetzungen eine Freiheitsstrafe von bis zu zwei Jahren verhängt werden (§ 33 Abs 5 FinStrG); bei erschwerenden Umständen kann eine höhere Freiheitsstrafe verhängt werden (vgl §§ 38 ff FinStrG).

3. Der Grundsatz des Parteiengehörs

Die Abgabenbehörden sind verpflichtet, den Abgabepflichtigen über ihre Untersuchungshandlungen bzw Ermittlungshandlungen zu informieren und (zumindest implizit) zu einer Stellungnahme einzuladen. Diese Verpflichtung ist gesetzlich an verschiedenen Stellen verankert (§§ 115 Abs 2, 161 Abs 3 und 183 Abs 4 BAO) und wird als **Grundsatz des Parteiengehörs** bezeichnet.

So ordnet § 115 Abs 2 BAO an, dass den „Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben ist.“ Will die Abgabenbehörde von der Abgabenerklärung abweichen, sind dem Abgabepflichtigen gem § 161 Abs 3 BAO die Punkte, in denen eine wesentliche Änderung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen.

Der Grundsatz des Parteiengehörs beschränkt sich nur auf die Sachverhaltsfeststellung. Die Abgabenbehörde ist nicht verpflichtet, ihre Rechtsauffassung vor Bescheiderlassung kundzutun. Eine Verletzung dieses Grundsatzes führt nur dann zur Bescheidaufhebung, wenn die Behörde bei Berücksichtigung des Parteiengehörs unter Umständen zu einem anderen Ergebnis gekommen wäre.

4. Beweislastverteilung

Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht grundsätzlich auch dann, wenn die Partei ihre Verpflichtungen (Offenlegungs- und Mitwirkungspflichten) verletzt (zB bei Nichtbeantwortung eines Vorhaltes), doch wird nach der Rechtsprechung des VwGH ihr Umfang durch solche Pflichtverletzungen beeinflusst. In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (zB VwGH 22.4.2009, 2004/15/0144). Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann.

Die Rechtsprechung nimmt bei einer Reihe von Sachverhaltstypen und ebenso bei bestimmten Normen- und Verfahrenstypen eine **erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei** an. Es sind dies:

- Sachverhalte mit einem Bezug zum Ausland,
- Sachverhalte, bei denen ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen,
- Sachverhalte, bei denen den Behörden der Zutritt verschlossen ist (zB weil diese einem Berufsgeheimnis oder dem Bankgeheimnis unterliegen) sowie

- Verfahren, in denen die Behörde nur auf Antrag tätig wird, und
- generell Begünstigungsbestimmungen.

IV. Das Ermittlungsverfahren

1. Abgabe einer Abgabenerklärung

Das Abgabenverfahren im engeren Sinne (Ermittlungsverfahren) wird durch die Abgabe oder die Aufforderung zur Abgabe einer Abgabenerklärung ausgelöst. Sind amtliche Vordrucke für Abgabenerklärungen aufgelegt, so sind die Abgabenerklärungen unter Verwendung dieser Vordrucke abzugeben (§ 133 Abs 2 BAO).

Abgabenerklärungen und Mitteilungen sind teils von Gesetzes wegen (zB § 21 Abs 4 UStG) oder auf Grund von Rechtsverordnungen (VO BGBl II 2006/97 idF BGBl II 2012/93 „FinanzOnline-Verordnung 2006“) auf elektronischem Wege via FinanzOnline zu übermitteln. Für andere Erklärungen (zB Einkommensteuer) besteht die Möglichkeit zur elektronischen Übermittlung. Eine solche wird – so etwa bei der Einkommensteuererklärung – dadurch gefördert, dass die Abgabe auf elektronischem Weg zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen darf (30.6. des Folgejahres) als eine Erklärung mittels Papierformulars (30.4. des Folgejahres; § 134 Abs 1 BAO).

2. Prüfung der Abgabenerklärung

Die Abgabenbehörde hat die Abgabenerklärungen zu prüfen. Soweit nötig, hat sie zu veranlassen, dass der Abgabepflichtige unvollständige Angaben ergänzt und Zweifel beseitigt (**Ergänzungsauftrag**, § 161 Abs 1 BAO).

Wenn die Behörde Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung hegt, hat sie die Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhalts für nötig hält. Sie kann den Abgabepflichtigen unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung auffordern (**Bedenkenvorhalt;** Abs 2 leg cit). Will

die Behörde von der Abgabenerklärung in wesentlichen Punkten zu seinen Ungunsten abweichen, hat die Behörde den Abgabepflichtigen diese Punkte zur vorherigen Äußerung mitzuteilen (Abs 3 leg cit).

Verfahrensökonomische Gründe würden es nahelegen, die Abgabenerklärung vor der Abgabenfestsetzung zu prüfen. Infolge der Übermittlung der Abgabenerklärung auf elektronischem Weg ergehen heutzutage Abgabenbescheide oftmals automatisch ohne nähere Prüfung. Eine solche erfolgt im Nachhinein, wenn automatische Prüfprogramme signifikante Abweichungen von Vorjahreserklärungen oder Branchenkennzahlen feststellen oder die Erklärung auf Grund einer elektronischen Zufallsauswahl zur nachprüfenden Kontrolle ausgewählt wird. Die zwischenzeitig oftmals rechtskräftigen Abgabenbescheide werden nach § 299 BAO binnen der Jahresfrist aufgehoben.

Der VwGH hat diese Vorgehensweise als rechtskonform beurteilt, weil ein Auskunftsbegehren gestützt auf § 143 Abs 1 BAO und nicht auf § 161 Abs 1 BAO in jedem Verfahrensabschnitt möglich ist (VwGH 7.7.2011, 2011/15/0060).

Auf Verlangen der Abgabenbehörde hat der Abgabepflichtige, wenn er Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen absetzen möchte, die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau zu bezeichnen (**Empfängerbenennung**). Soweit der Abgabepflichtige die verlangten Angaben verweigert, werden die beantragten Absetzungen nicht anerkannt (§ 162 BAO).

Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften der BAO (§ 131, 131b) entsprechen, haben die **Vermutung ordnungsmäßiger Führung** für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen (§ 163 Abs 1 BAO).

Die Abgabenbehörde soll die Vorlage von Büchern und Aufzeichnungen erst verlangen, wenn die Auskunft des Abgabepflichtigen nicht genügt oder Bedenken gegen deren Richtigkeit bestehen (§ 164 BAO; keine zwingende Norm).

Andere Personen (Auskunftspersonen, Zeugen) sollen erst dann befragt werden, wenn die Verhandlungen mit dem Abgabepflichtigen nicht zum Erfolg führen oder keinen Erfolg versprechen (§ 165 BAO). Dadurch soll verhindert werden, dass Dritte unnötigerweise Kenntnis vom Bestand oder von ungeklärten Elementen eines Abgabenrechtsverhältnisses erlangen (Geheimnisschutz).

3. Beweiswürdigung

Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des Einzelfalls zweckdienlich ist (**Grundsatz der Unbeschränktheit** und Gleichwertigkeit der Beweismittel; § 166 BAO). Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises (§ 167 Abs 1 BAO). Vermutungen können widerlegbar oder unwiderlegbar sein.

Beispiele:

1. Formell ordnungsmäßige Bücher und Aufzeichnungen haben gem § 163 Abs 1 BAO die Vermutung der inhaltlichen Richtigkeit, außer es ist ein begründeter Verdacht gegeben, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen (widerlegbare Vermutung).
2. Gem § 8 Abs 1 EStG beträgt die AfA von Gebäuden ohne Nachweis der Nutzungsdauer 2,5% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (widerlegbare Vermutung).
3. Gem § 8 Abs 6 EStG beträgt die Nutzungsdauer von Pkw, die der Bemessung der AfA zugrunde zu legen ist, mindestens acht Jahre (unwiderlegbare Vermutung).

Im Übrigen hat die Behörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ereignisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (**Grundsatz der freien Beweiswürdigung**; § 167 Abs 2 BAO).

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 26.5.2011, 2011/16/0011).

Die Beweiswürdigung unterliegt nur insofern der **verwaltungsgerichtlichen Kontrolle**, als der VwGH überprüfen kann, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommen Erwägungen schlüssig sind. Dazu genügt es, dass die Erwägungen den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut (zB VwGH 29.7.2010, 2007/15/0234) bzw den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen (VwGH 5.4.2011, 2010/16/0168).

Als Beweismittel besonders in der BAO geregelt sind: (öffentliche) Urkunden (§ 168 BAO), Zeugen (§§ 169–176 BAO), **Sachverständige** (§§ 177– 181 BAO) sowie der **Augenschein** (§ 182 BAO).

Die **Beweisaufnahme** erfolgt **von Amts wegen** oder auf Antrag. Von der Beweisaufnahme ist ua abzusehen, wenn diese mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, außer die Partei erklärt sich bereit, die Kosten zu tragen und leistet dafür Sicherheit. Den Parteien ist vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben, sich zum Ergebnis der Beweisaufnahme zu äußern (§ 183 BAO).

4. Schätzung

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind (§ 184 Abs 1 BAO).

Folgende Anwendungsfälle für Schätzungen nennt die BAO exemplarisch:

- Der Abgabepflichtige vermag keine ausreichenden Aufklärungen über seine Angaben zu geben;
- der Abgabepflichtige verweigert weitere Auskunft über Umstände, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind;
- der Abgabepflichtige legt Bücher oder Aufzeichnungen, die er zu führen hat, nicht vor;

- Bücher oder Aufzeichnungen sind sachlich unrichtig oder haben solche formellen Mängel, dass die sachliche Richtigkeit in Zweifel gezogen werden kann.

Gegenstand der Schätzung sind Besteuerungsgrundlagen oder ein Teil hiervon, nicht jedoch die Abgabenhöhe. Bei einer Vollschätzung wird die Bemessungsgrundlage einer Abgabe geschätzt. Teilschätzungen betreffen etwa Betriebsausgaben, Umsätze aus einer bestimmten Tätigkeit oder die Höhe von Privatanteilen.

Gängige **Schätzungsmethoden** sind:

- Äußerer Betriebsvergleich (Vergleich mit Betrieben der gleichen Branche und der gleichen Größe);
- Innerer Betriebsvergleich (Vergleich mit Ergebnissen desselben Betriebes anderer Zeiträume);
- Kalkulatorische Schätzung (zB Teilumsätze werden mit Hilfe eines Rohaufschlages auf eine geeignete Basis [zB Wareneinsatz] geschätzt);
- Schätzung nach dem Lebensaufwand (Lebenshaltungskosten), hiebei werden die persönlichen, familiären und wirtschaftlichen Lebensverhältnisse des Abgabepflichtigen berücksichtigt;
- Schätzung nach dem Vermögenszuwachs.

Das Ergebnis der Schätzung kann durch einen **Sicherheitszuschlag** erhöht werden. Dadurch wird berücksichtigt, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen es wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Werden die Einnahmen global geschätzt, darf kein zusätzlicher Sicherheitszuschlag verhängt werden. Sicherheitszuschläge dürfen keine Strafzuschläge sein.

V. Die Festsetzung der Abgaben – Der Abgabenbescheid

Soweit in den Abgabenvorschriften nichts anderes vorgeschrieben ist, hat die Abgabenbehörde die Abgaben durch **Abgabenbescheid** festzusetzen (§ 198 Abs 1 BAO).

Beispiele für Abgabenbescheide:

Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide, Jahresveranlagungsbescheide nach § 21 Abs 4 UStG, Bescheide über die veranlagte Einkommensteuer, Einkommensteuervorauszahlungsbescheide; Berufungs(vor)entscheidungen zu einem der genannten Bescheide.

Neben den Abgabenbescheiden gibt es im Abgabenverfahren noch andere Bescheide wie etwa verfahrensleitende Verfügungen, Feststellungsbescheide, Sicherstellungsaufträge, Haftungsbescheide.

Die **formalen Bestandteile** eines schriftlichen Abgabenbescheides ergeben sich einerseits aus § 93 BAO, der die Merkmale von Bescheiden generell regelt, sowie aus § 198 Abs 2 BAO. Bescheide haben zu enthalten:

- Ausdrückliche Bezeichnung als Bescheid;
- Bescheidspruch, in dem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen ist, an die der Bescheid ergeht (Nennung am Kopf des Bescheides im Adressfeld genügt);

Nach § 198 Abs 2 BAO hat der Spruch eines Abgabenbescheides zusätzlich folgende Punkte zu beinhalten:

- Art und Höhe der Abgaben;
- Zeitpunkt der Fälligkeit;
- Bemessungsgrundlagen;

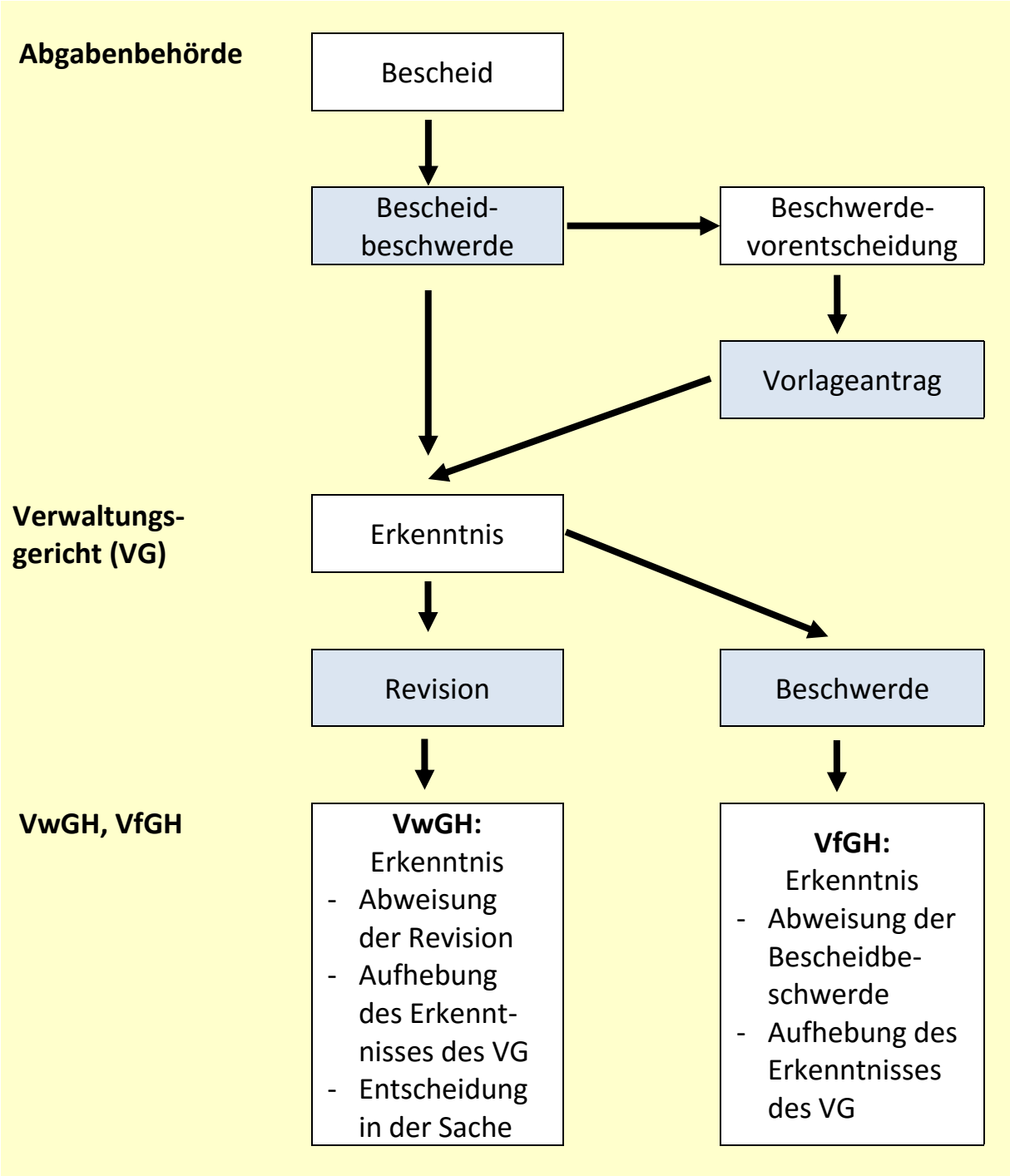
- Bescheidbegründung (kann unterbleiben, wenn dem Anbringen des Abgabepflichtigen vollinhaltlich Rechnung getragen wird);
- Rechtsmittelbelehrung (Zulässigkeit eines Rechtsmittels, Rechtsmittelfrist, Rechtsmittelbehörde, Hinweis auf die Notwendigkeit einer Rechtsmittelbegründung sowie die im Abgabenverfahren nicht gegebene aufschiebende Wirkung).

Das Fehlen eines der genannten Merkmale führt nur in den wenigsten Fällen zur **Nichtigkeit des Bescheides**. Wohl aber werden bestimmte Rechtsfolgen nicht oder abweichend ausgelöst.

- Die fehlende Bezeichnung als Bescheid ist dann unschädlich, wenn sich aus dem Inhalt kein Zweifel am normativen Gehalt des Schreibens ergibt (VwGH 3.7.2009, 2007/17/0115).
- Die fehlende oder falsche Bezeichnung des bzw der Bescheidadressaten im Spruch führt zur Nichtigkeit des Bescheides.
- Bei fehlenden Angaben über die Fälligkeit, ergibt sich diese aus § 210 Abs 1 BAO (ein Monat nach Bekanntgabe des Abgabenbescheids).
- Die Rechtsmittelfrist wird nicht in Lauf gesetzt, wenn der Bescheid keine Rechtsmittelbelehrung oder keine Angabe über die Rechtsmittelfrist enthält oder ein Rechtsmittel zu Unrecht für unzulässig erklärt (§ 93 Abs 4 BAO).
- Bei falscher Angabe einer Rechtsmittelfrist (zu kurz bzw zu lang) gilt die längere gesetzliche oder angegebene längere Rechtsmittelfrist (Abs 5 leg cit).
- Wird die Rechtsmittelinstanz falsch benannt, kann das Rechtsmittel bei der Behörde eingebracht werden, die den Bescheid erlassen hat, oder bei der angegebenen Abgabenbehörde (Abs 6 leg cit).
- Fehlt einem Bescheid ganz oder teilweise eine Begründung, wird durch einen Antrag auf Mitteilung der Begründung der Lauf der Berufungsfrist gehemmt (§ 245 Abs 2 BAO).

VI. Rechtsschutz

1. Der Instanzenzug im Überblick



2. Die Beschwerde

Das ordentliche Rechtsmittel gegen Bescheide von Abgabenbehörden ist die Beschwerde (**Bescheidbeschwerde**) an ein Verwaltungsgericht, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist (§ 243 BAO). Rechtsmittelinstanz in Bundesabgabensachen ist das **Bundesfinanzgericht**. Der Rechtsmittelzug in Landesabgabensachen geht an das Landesverwaltungsgericht. Bei den Gemeindeabgaben geht der Instanzenzug nach einem zweistufigen innergemeindlichen Instanzenzug ebenfalls an das Landesverwaltungsgericht.

Die Bescheidbeschwerde ist binnen **eines Monats** (**Beschwerdefrist**; § 245 BAO) bei jener Abgabenbehörde einzubringen, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat (§ 249 BAO).

Wird eine Bescheidbeschwerde innerhalb der Beschwerdefrist beim Verwaltungsgericht eingebracht, so gilt dies als rechtzeitige Einbringung; das Verwaltungsgericht hat die bei ihr eingebrachte Bescheidbeschwerde unverzüglich an die Abgabenbehörde weiterzuleiten (§ 249 Abs 1 BAO).

Die Beschwerdefrist ist auf Antrag aus berücksichtigungswürdigen Gründen, erforderlichenfalls auch wiederholt, zu verlängern (kein Ermessen der Behörde). Ein entsprechender Antrag hemmt mit dem Tag der Einbringung bis zum Tag der Entscheidung über den Antrag, den Lauf der Beschwerdefrist (§ 245 Abs 3 und 4 BAO).

Zur **Beschwerde legitimiert**

- ist jeder, an den der betreffende Bescheid ergangen ist (Bescheidadressat; § 246 Abs 1 BAO);
- ist bei Feststellungsbescheiden jeder, gegen den der Bescheid wirkt (Abs 2 leg cit);
- sind Personen, die nach den Abgabenvorschriften für einen Abgabenanspruch haften. Die Beschwerde ist innerhalb der für den Haftungsbescheid offenen Beschwerdefrist einzubringen (§ 248 BAO), daneben kann Beschwerde gegen den Haftungsbescheid erhoben werden.

Beispiel:

Bescheide zur gesonderten Feststellung von Einkünften von Personengesellschaften (§ 188 BAO) ergehen nach § 191 Abs 1 lit c BAO an die Personenvereinigung. Sie sind einer nach § 81 BAO zur Vertretung befugten Person zuzustellen (§ 101 Abs 3 BAO). Sie wirken gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet bzw nicht zugerechnet werden (§ 191 Abs 3 BAO).

Zur Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid legitimiert sind die Personenvereinigung (§ 246 Abs 1 BAO; vertreten durch eine in § 81 BAO genannte Person) sowie die Gesellschafter (§ 246 Abs 2 BAO).

Die Bescheidbeschwerde muss enthalten (**Inhalt der Beschwerde**; § 250 Abs 1 BAO; siehe auch X.2. „Musterbeschwerde“):

- die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;
- die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;
- die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;
- eine Begründung.

Ein von einem Feststellungsbescheid abgeleiteter Bescheid kann nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind (§ 252 Abs 1 BAO). Die Beschwerde ist gegen den Feststellungsbescheid einzubringen.

Eine Bescheidbeschwerde im Abgabenverfahren entfaltet **keine aufschiebende Wirkung** (§ 254 BAO). Zur Möglichkeit des Antrags auf Aussetzung der Einhebung jener Abgaben, die von der Berufung betroffenen sind, siehe II.5.

Beispiel:

Der XY-GmbH wird am 5.8.02 der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 01 zugestellt. Da im vorliegenden Bescheid Aufwendungen iHv € 100.000,– nicht anerkannt wurden, fällt die Nachzahlung höher aus als erwartet (insgesamt beträgt die Nachzahlung € 30.000,–). Welche Maßnahmen müssen

für die GmbH getroffen werden, wenn die Aufwendungen zu Unrecht nicht anerkannt wurden? Wann wird die Nachzahlung fällig?

Innerhalb einer Frist von einem Monat ab Zustellung des Bescheides (§ 245 BAO) muss Bescheidbeschwerde gem §§ 243 ff BAO erhoben werden. Die Beschwerde ist grundsätzlich bei der Behörde einzubringen, die den Bescheid erlassen hat. Alternativ kann die Beschwerde auch beim Bundesfinanzgericht eingebracht werden. Die Beschwerde hat gem § 254 BAO keine aufschiebende Wirkung, dh die Nachzahlung iHv € 30.000,– wird trotz Berufung innerhalb von einem Monat nach Zustellung des Bescheides fällig.

Die Zahlungsverpflichtung des strittigen Betrages (strittig sind € 25.000,–, das sind 25% KöSt von € 100.000,–) kann durch einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO) hinausgeschoben werden. Dem Antrag auf Aussetzung der Einhebung hat die Behörde stattzugeben, soweit die Berufung nicht nach der Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint bzw die Einbringlichkeit der Abgabe dadurch nicht gefährdet wird. Die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung besteht in einem Zahlungsaufschub, der bei wiederholter Beantragung bis zum Ergehen eines Erkenntnisses des Verwaltungsgerichts andauern kann (vgl § 212a Abs 5 BAO). Wird der Berufung des Abgabepflichtigen nicht oder nicht vollständig Folge geleistet, so sind Aussetzungszinsen iHv 2% über dem Basiszinssatz zu entrichten.

3. Beschwerdevorentscheidung und Vorlageantrag

Das Rechtsmittelverfahren beginnt mit der Prüfung, ob die Beschwerde zulässig ist und fristgerecht eingebracht wurde. Andernfalls ist die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (im Fall des Unterbleibens einer Berufungsvorentscheidung mit Beschluss des Verwaltungsgerichts) **zurückzuweisen** (§ 260 Abs 1 BAO). Die die Beschwerde zurückweisenden Beschwerdevorentscheidungen oder Beschlüsse sind anfechtbar.

Eine Beschwerde ist ua in folgenden Fällen **als unzulässig zurückzuweisen**: mangelnde Aktivlegitimation des Beschwerdeführers, mangelnde Bescheidqualität, Abgabe eines Rechtsmittelverzichts (§ 255 BAO).

Eine Beschwerde ist (mit Berufungsvorentscheidung oder Beschluss des Verwaltungsgerichts) als **gegenstandslos** zu erklären (§ 261 BAO), wenn

- dem Beschwerdebegehren Rechnung getragen wird in einem an die Stelle des angefochtenen Bescheids tretenden Bescheid oder in einem den angefochtenen Bescheid abändernden oder aufhebenden Bescheid (Abs 1 leg cit) oder
- wenn einer Bescheidbeschwerde gegen einen aufhebenden Bescheid (§ 299 Abs 1 BAO) oder einen Wiederaufnahmebescheid (§ 307 Abs 1 BAO) entsprochen wird (Abs 2 leg cit). Diesfalls ist die Beschwerde gegen die Sachentscheidung für gegenstandslos zu erklären.

Hinweis:

In den Fällen einer Zurückweisung oder Gegenstandsloserklärung spricht man von einer **formalen Erledigung** der Beschwerde.

Ist die Beschwerde zulässig, so ist die Abgabenbehörde erster Instanz verpflichtet, über die Beschwerde nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen mit Bescheid, der als **Beschwerdevorentscheidung** zu bezeichnen ist, abzusprechen (§ 262 Abs 1 BAO).

Von der Pflicht, die Beschwerde durch Beschwerdevorentscheidung zu erledigen, bestehen **Ausnahmen** (§ 262 Abs 2–4 BAO):

- Die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung hat zu unterbleiben, wenn dies der **Abgabepflichtige in der Bescheidbeschwerde beantragt** und die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten ab deren Einlagen dem Verwaltungsgericht vorlegt (Abs 2 leg cit).

In diesem Fall müssen sowohl der Beschwerdeführer als auch die Abgabenbehörde die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung nicht anstreben bzw beabsichtigen. Dies kommt etwa in Betracht, wenn mit Beschwerde die Rechtswidrigkeit einer vom Bundesministerium für Finanzen in einem Erlass vertretenen Rechtsansicht behauptet wird und daher eine Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht zweckmäßiger ist (weil auf eine abweisende

Beschwerdevorentscheidung voraussichtlich mit Vorlageantrag reagiert wird vgl ErlRV 2007 BlgNR, 24. GP, 18).

- Eine Bescheidbeschwerde ist unverzüglich (dh ohne Vorentscheidung) dem Verwaltungsgericht vorzulegen, wenn die Beschwerde lediglich die Gesetzwidrigkeit von Verordnungen, die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen oder die Rechtswidrigkeit von Staatsverträgen behauptet (Abs 3 leg cit).
- Keine Berufungsvorentscheidung ergeht bei Beschwerden gegen Bescheide des Bundesministers für Finanzen (Abs 4 leg cit).

Ist keine formale Erledigung der Beschwerde vorzunehmen, so ist in der Sache zu entscheiden (**meritorische Entscheidung**). Der angefochtene Bescheid ist nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abweisen (§ 263 Abs 1 BAO). In der Beschwerdevorentscheidung ist auf das Recht zur Stellung eines Vorlageantrags als Rechtsbehelf hinzuweisen (§ 263 Abs 2 BAO).

Gegen die Beschwerdevorentscheidung, die wie ein Beschluss (§ 278 BAO) oder ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts (§ 279 BAO) wirkt, kann **innerhalb eines Monats** ab Bekanntgabe der Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden (**Vorlageantrag**). Die Bescheidbeschwerde gilt alsdann wieder als unerledigt (§ 264 BAO).

Die Beschwerdevorentscheidung scheidet mit Einbringung eines Vorlageantrags nicht aus dem Rechtsbestand aus. Sollte ein Vorlageantrag zurückgezogen werden, gilt die Beschwerde als durch die Beschwerdevorentscheidung erledigt (§ 264 Abs 3 BAO).

Ein Vorlageantrag ist im Fall der Unzulässigkeit oder nicht fristgerechten Einbringung vom **Verwaltungsgericht** zurückzuweisen (§ 264 Abs 4 und 5 BAO).

War über eine Bescheidbeschwerde keine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen oder hat infolge eines Vorlageantrags das Verwaltungsgericht über eine Bescheidbeschwerde zu entscheiden, hat die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlun-

gen ohne unnötigen Aufschub dem Verwaltungsgericht vorzulegen (§ 265 Abs 1–3 BAO).

Erfolgt die Vorlage der Bescheidbeschwerde an das Verwaltungsgericht nicht innerhalb von zwei Monaten ab Einbringung des Vorlageantrags bzw in den Fällen, in denen keine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen ist, ab Einbringung der Bescheidbeschwerde, so kann die Partei (§ 78 BAO) beim Verwaltungsgericht eine Vorlageerinnerung einbringen. Diese wirkt wie eine Vorlage der Beschwerde (§ 264 Abs 6 BAO).

Die Abgabenbehörde hat die Parteien vom Zeitpunkt der Vorlage an das Verwaltungsgericht unter Anschluss einer Ausfertigung des **Vorlageberichtes** (dieser enthält eine Darstellung des Sachverhalts, die Nennung der Beweismittel und eine Stellungnahme der Abgabenbehörde) zu verständigen (§ 265 Abs 4 BAO).

Gleichzeitig mit der Vorlage der Bescheidbeschwerde sind, soweit nicht anders angeordnet, die Akten dem Verwaltungsgericht vorzulegen (§ 266 BAO). Soweit die Abgabenbehörde die Vorlage von Akten unterlässt, kann das Verwaltungsgericht nach erfolgloser Aufforderung unter Setzung einer angemessenen Nachfrist auf Grund der Behauptungen des Beschwerdeführers erkennen (§ 266 Abs 4 BAO).

4. Erkenntnisse und Beschlüsse des Bundesfinanzgerichts

4.1. Rechtsentwicklung

Mit der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl I 51/2012 wurde mit Wirksamkeit ab 1.1.2014 der Instanzenzug im Abgabenverfahren grundlegend geändert. War bisher der Unabhängige Finanzsenat (UFS) als weisungsungebundene Verwaltungsbehörde Berufungsinstanz in Abgabensachen, so sind dies nun die mit der Novelle neu eingerichteten Verwaltungsgerichte.

In Abgabensachen, die durch Abgaben- oder Finanzstrafbehörden des Bundes besorgt werden (**Bundesabgabensachen**), ist Berufungsinstanz das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen (Art 131 Abs 3 B-VG), das als **Bundesfi-**

nanzgericht bezeichnet wird. Es besteht die Möglichkeit, dass durch Landesgesetz die Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichts in Angelegenheiten der Landes- und Gemeindeabgaben (generell in Angelegenheiten des selbständigen Wirkungsbereichs der Länder nach Art 15 Abs 1 B-VG) erweitert wird (Art 131 Abs 5 B-VG). Solche Landesgesetze bedürfen der Zustimmung der Bundesregierung.

Bei den **Landesabgaben** geht der Instanzenzug von dem für die Abgabenerhebung zuständigen Organ des Landes (Landesamtsdirektion, Landesabgabenamt) oder – im Fall der Übertragung der Abgabenerhebung in den Wirkungsbereich von Gemeinden – von dem dazu zuständigen Gemeindeorgan an das **Landesverwaltungsgericht** (Art 131 Abs 1 B-VG).

Bei den **ausschließlichen Gemeindeabgaben** besteht ein zweistufiger innergemeindlicher Instanzenzug (zB vom Bürgermeister an den Gemeinderat); dieser kann gesetzlich ausgeschlossen werden (Art 118 Abs 4 B-VG). Gegen den Bescheid der innergemeindlichen Berufungsinstanz kann Beschwerde gem Art 130 B-VG an das **Landesverwaltungsgericht** erhoben werden. Die Gemeinde ist Partei des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht und hat das Recht, Revision beim VwGH (Art 133 B-VG) oder Beschwerde beim VfGH (Art 144 B-VG) zu erheben (Art 119a Abs 9 B-VG).

4.2. Das Bundesfinanzgericht (BFG)

Das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen (Bundesfinanzgericht – BFG) ist Berufungsinstanz in Rechtsangelegenheiten der öffentlichen Abgaben (mit Ausnahme der Verwaltungsabgaben) und des Finanzstrafrechts sowie in sonstigen gesetzlich festgelegten Angelegenheiten, soweit die genannten Angelegenheiten unmittelbar von den **Abgaben oder Finanzstrafbehörden des Bundes** besorgt werden (§ 1 Abs 1 BFGG).

Abgabenbehörden des Bundes sind ausschließlich das BMF sowie die Finanz- und Zollämter (§ 1 Abs 2 BFGG).

Zu den sonstigen Angelegenheiten gehören Angelegenheiten der Beiträge an öffentliche Fonds oder an Körperschaften des öffentlichen Rechts, die nicht

Gebietskörperschaften sind, soweit diese Beiträge durch Abgabenbehörden des Bundes zu erheben sind (zB Dienstgeberzuschlag, siehe dazu C.VIII.2.6.).

Das BFG hat seinen Sitz in Wien. **Außenstellen** bestehen in Feldkirch, Graz, Innsbruck, Klagenfurt, Linz und Salzburg (§ 2 Abs 2 BFGG).

Das BFG besteht aus **richterlichen Mitgliedern** (PräsidentIn, VizepräsidentIn, sonstige RichterInnen) sowie aus ehrenamtlichen **fachkundigen LaienrichterInnen** (§§ 3 und 4 BFGG). Die hauptberuflichen Mitglieder werden unbefristet ernannt (Art 86 B-VG) und sind in Ausübung ihres richterlichen Amtes unabhängig (Art 87 B-VG). Die nebenberuflichen Mitglieder werden durch die gesetzlichen Berufsvertretungen (mit Ausnahme jener der Notare, Rechtsanwälte und Wirtschaftstreuhänder) für eine Dauer von sechs Jahren entsandt. Die fachkundigen LaienrichterInnen sind in Ausübung ihres Amtes unabhängig; sie haben hierbei die mit dem Richteramt verbundenen Befugnisse in vollem Umfang (§ 4 BFGG).

4.3. Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Das Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht ist als kontradiktorisches (streitiges) Verfahren ausgestaltet. Den Abgabenbehörden kommt Parteistellung zu („Amtspartei“; § 265 Abs 5 BAO).

- **Ermittlungen**

Im Beschwerdeverfahren haben die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind. Dies gilt nicht für (§ 269 Abs 1 BAO):

- Verlängerung der Beschwerdefrist
- Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung
- Bindung an die für den aufhebenden Beschluss bzw für das Erkenntnis maßgebliche Rechtsanschauung.

Die Verwaltungsgerichte können das zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhalts erforderliche Ermittlungsverfahren durch eine von ihnen selbst zu

bestimmende Abgabenbehörde durchführen oder ergänzen lassen (§ 269 Abs 2 BAO).

Das Verwaltungsgericht kann die Parteien zur Erörterung der Sach- und Rechtslage sowie zur Beilegung des Rechtsstreits laden (**Erörterungstermin**). Über das Ergebnis ist eine Niederschrift anzufertigen (§ 269 Abs 3 BAO).

- **Kein Neuerungsverbot**

Im Beschwerdeverfahren besteht kein Neuerungsverbot, dh die Parteien können neue Tatsachen behaupten und neue Beweise vorbringen (§ 270 BAO).

- **Verfahren**

Das Bundesfinanzgericht entscheidet durch EinzelrichterInnen und durch Senate (§ 12 Abs 1 BFGG).

Ein Senat besteht aus zwei RichterInnen, wobei ein(e) RichterIn aus dem Kreis der Senatsvorsitzenden kommt, sowie zwei fachkundigen LaienrichterInnen. In Bundesabgabesachen hat die Geschäftsverteilung zu beachten, dass je eine fachkundige LaienrichterIn von einer gesetzlichen Berufsvertretung selbständiger Berufe und von einer gesetzlichen Berufsvertretung unselbständiger Berufe entsendet sein muss (§ 12 BFGG).

Eine Senatsentscheidung stellt die Ausnahme dar. Eine Entscheidung obliegt dem Senat nur dann, wenn dies

- ua in der Beschwerde, dem Vorlageantrag oder einer Beitrittserklärung **beantragt wird** oder
- der Einzelrichter verlangt (§ 272 Abs 2 BAO). Ein solches Verlangen ist nur unter bestimmten Voraussetzungen zulässig (ua der Entscheidung kommt grundsätzliche Bedeutung zu, weil der Bescheid von der Rechtsprechung des VwGH abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird (§ 272 Abs 3 BAO).

Im Falle einer Entscheidung durch den Senat, fasst dieser seine Beschlüsse mit **einfacher Mehrheit**, wobei bei Stimmengleichheit die Stimme des Vorsitzenden den Ausschlag gibt (sog **Dirimierungsrecht**; § 277 Abs 2 BAO).

In den meisten Fällen entscheidet der Berichterstatter (dies ist einer der beiden richterlichen Mitglieder des Senates) als Einzelrichter.

Die Durchführung einer **mündlichen Verhandlung** in Anwesenheit der Parteien hat nur in den folgenden Fällen stattzufinden (§ 274 Abs 1 BAO):

– auf Antrag einer Partei ua in der Berufung oder im Vorlageantrag;

– wenn es der Einzelrichter bzw der Berichterstatter für erforderlich hält;

Obliegt die Entscheidung über die Beschwerde dem Senat, hat eine mündliche Verhandlung weiters stattzufinden:

– wenn es der Vorsitzende für erforderlich hält;

– wenn es der Berufungssenat auf Antrag eines Mitglieds beschließt.

Hinweis:

In den Fällen, in denen die Abgabenbehörde keine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen hat (siehe § 262 Abs 2 und 3 BAO), muss ein Antrag auf Senatsentscheidung oder mündliche Verhandlung bereits in der Beschwerde gestellt werden. Es genügt nicht, dass ein solcher Antrag in einem ergänzenden Schriftsatz gestellt wird (VwGH 24.3.2004, 98/14/0179).

- **Erkenntnisse und Beschlüsse**

Das BFG entscheidet gem § 279 Abs 1 BAO grundsätzlich **mit Erkenntnis** in der Sache selbst. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Eine Aufhebung eines Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter **Zurückverweisung** der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz **mittels Beschluss** kommt nur dann in Betracht, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhal-

tes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist (§ 278 Abs 1 BAO).

Durch die Aufhebung tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat (§ 278 Abs 2 BAO). Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden (§ 278 Abs 3 BAO).

Eine Entscheidung in der Sache unterbleibt auch dann, wenn das Verwaltungsgericht die Bescheidbeschwerde **mit Beschluss** als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückweist oder als zurückgenommen oder gegenstandslos erklärt (§ 278 Abs 1 BAO).

Gegen das Erkenntnis oder den Beschluss des BFG besteht die Möglichkeit einer **Revision an den VwGH** oder einer **Beschwerde an den VfGH** (siehe dazu 5.).

Hinweis:

Mit dem Ausdruck „Erkenntnis“ wird im Zusammenhang mit den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts übelicherweise die Sachentscheidung bezeichnet, wogegen der Ausdruck „Beschluss“ verfahrensrechtliche Erledigungen bezeichnet.

4.4. Inhalt von Erkenntnissen

Ausfertigungen von Erkenntnissen und Beschlüssen des Verwaltungsgerichts haben zu enthalten (§ 280 Abs 1 und 2 BAO):

- den Namen des Richters (bei Senatsentscheidungen die Namen der Senatsmitglieder und des etwa beigezogenen Schriftführers),
- die Namen der Parteien des Beschwerdeverfahrens und ihrer Vertreter,
- die Bezeichnung des angefochtenen Bescheides,

- den Spruch, einschließlich der Entscheidung, ob eine Revision beim VwGH nach Art 133 Abs 4 B-VG zulässig ist,
- die Begründung
- im Verfahren eines Senates die Unterschrift des Senatsvorsitzenden, in den übrigen Fällen die Unterschrift des Einzelrichters.

Die Erkenntnisse sind im **Namen der Republik** zu verkünden und auszufertigen (§ 280 Abs 3 BAO).

Ausfertigungen von Erkenntnissen und Beschlüssen haben eine Belehrung über die Möglichkeit der Erhebung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof und einer ordentlichen oder außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof zu enthalten (**Rechtsmittelbelehrung**). Das Verwaltungsgericht hat ferner hinzuweisen:

- auf die bei der Einbringung einer solchen Beschwerde bzw Revision einzuhaltenden **Fristen**;
- auf die gesetzlichen Erfordernisse der Einbringung einer solchen Beschwerde bzw Revision durch einen **bevollmächtigten Rechtsanwalt** (bei Beschwerden) bzw durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt oder Wirtschaftstreuhänder (bei Revisionen);
- auf die für eine solche Beschwerde bzw Revision zu entrichtenden **Eingabengebühren** (§ 280 Abs 4 BAO).

5. Maßnahmenbeschwerde

Gegen die Ausübung unmittelbarer verwaltungsbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt durch Abgabenbehörden kann wegen Rechtswidrigkeit Beschwerde (**Maßnahmenbeschwerde**) erheben, wer durch sie in seinen Rechten verletzt zu sein behauptet (§ 283 Abs 1 BAO). Die Maßnahmenbeschwerde ist innerhalb von **sechs Wochen** ab dem Zeitpunkt, in dem der Beschwerdeführer von der Ausübung unmittelbarer verwaltungsbehördlicher Befehls- oder Zwangsgewalt Kenntnis erlangt hat, **beim Verwaltungsgericht einzubringen**;

sofern er durch sie behindert war, von seinem Beschwerderecht Gebrauch zu machen, innerhalb von sechs Wochen ab dem Wegfall dieser Behinderung.

Das Verwaltungsgericht hat den angefochtenen Verwaltungsakt, sofern die Beschwerde nicht zurückzuweisen oder als unbegründet abzuweisen war, mit Erkenntnis für rechtswidrig zu erklären. Dauert der für rechtswidrig erklärte Verwaltungsakt noch an, so hat die belangt Behörde unverzüglich den dem Erkenntnis entsprechenden Rechtszustand herzustellen (§ 283 Abs 4 und 5 BAO).

Beispiele für Zwangsmaßnahmen: Beschlagnahme von Gegenständen (zB Glückspielgeräten nach § 53 GSpG, Medikamenten nach § 17 Arzneiwareneinfuhrgesetz 2010), Vorführung zur Einvernahme als Verdächtiger gem § 117 Abs 2 FinStrG; Hausdurchsuchungen.

6. Beschwerde bei den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts

6.1. Verwaltungsgerichtshof

Gegen Erkenntnisse und Beschlüsse des BFG (Landesverwaltungsgerichte in Landesabgabensachen) kann **Revision** an den Verwaltungsgerichtshof erhoben werden (Art 133 Abs 1 B-VG). Klagslegitimiert ist, wer durch das Erkenntnis (Beschluss) in seinen Rechten verletzt zu sein behauptet (sog Revisionswerber) sowie die belangte Behörde des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht (Art 133 Abs 6 B-VG).

Die Möglichkeit zur Erhebung einer Revision ist mehrfach eingeschränkt:

- Nach Art 133 Abs 3 B-VG liegt keine Rechtswidrigkeit vor, soweit das Verwaltungsgericht **Ermessen** im Sinne des Gesetzes geübt hat.
- Im Übrigen ist die Revision nur zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der **grundsätzliche Bedeutung** zukommt, insb weil
  - das Erkenntnis von der Rechtsprechung des VwGH abweicht,
  - eine solche Rechtsprechung fehlt oder
  - die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH nicht einheitlich beantwortet wird (Art 133 Abs 4 B-VG).

- Von der Zuständigkeit des VwGH ausgeschlossen sind Rechtssachen, die zur Zuständigkeit des VfGH gehören (Art 133 Abs 5 B-VG).
- Unzulässig sind Revisionen in mit geringer Strafe (bis € 750,–, keine Freiheitsstrafe) bedrohten Finanzstrafsachen, wenn im Erkenntnis eine Geldstrafe von maximal € 400,– verhängt wurde (§ 25a Abs 4 VwGG).

Das BFG (das Landesverwaltungsgericht) hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gem Art 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a VwGG).

Hat das Verwaltungsgericht in seinem Erkenntnis ausgesprochen, dass die Revision nicht gemäß Art 133 Abs 4 B-VG zulässig ist, kann **außerordentliche Revision** erhoben werden. In der außerordentlichen Revision sind einerseits die Gründe anzuführen, wegen derer – entgegen dem Ausspruch des Verwaltungsgerichtes – die Revision für zulässig erachtet wird (§ 28 Abs 3 VwGG). Andererseits sind die materiellen Gründe für das Rechtsmittel anzuführen. Die außerordentliche Revision verbindet somit wie nach der ZPO eine Zulassungsbeschwerde mit dem inhaltlichen Rechtsmittel. Bloße Zulassungsbeschwerden sind damit ausgeschlossen.

Der VwGH prüft die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe, ohne an den Ausspruch des Verwaltungsgerichts über die Zulässigkeit der Revision gebunden zu sein (§ 34 Abs 1a VwGG). Liegen die Voraussetzungen für eine Revision nach Art 133 Abs 1 B-VG nicht vor, so hat der VwGH die Revision mit Beschluss zurückzuweisen (§ 34 Abs 1 VwGG). Die Behandlung einer Revision liegt diesbezüglich nicht im Ermessen des VwGH.

Die Revision ist **beim BFG (Landesverwaltungsgericht) einzubringen** (§ 25a Abs 5 VwGG). Die Frist zur Erhebung einer Revision beträgt **sechs Wochen**, sie beginnt mit dem Tag der Zustellung (mündlichen Verkündung) des Erkenntnisses zu laufen (§ 26 VwGG).

In der Revision sind die Rechte, in denen der Revisionswerber verletzt zu sein behauptet (**Revisionspunkte**), zu benennen (siehe § 28 Abs 1 VwGG zum Inhalt der Revision). Dies ist insofern von Bedeutung, als der VwGH das angefochtene

Erkenntnis (Beschluss) nur im Rahmen der geltend gemachten Revisionspunkte überprüft (§ 41 VwGG).

Die Revision hat von Gesetzes wegen **keine aufschiebende Wirkung**; auf Antrag kann eine solche zuerkannt werden, was aber in Abgabensachen äußerst selten der Fall ist (§ 30 VwGG). Beschwerden an den VwGH in Abgabensachen sind durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt, Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer einzubringen (§ 24 Abs 2 VwGG).

Im Verfahren vor dem VwGH herrscht ein strenges **Neuerungsverbot**. Der VwGH hat den angefochtenen Bescheid auf Grund des **von der Behörde angenommenen Sachverhaltes** im Rahmen der geltend gemachten Beschwerdepunkte oder im Rahmen der Erklärung über den Umfang der Anfechtung zu überprüfen (§ 41 VwGG).

Der Verwaltungsgerichtshof erledigt Rechtssachen idR mit Erkenntnis. Mit dem Erkenntnis ist entweder (§ 42 Abs 1 VwGG):

- die Revision als unbegründet abzuweisen,
- das angefochtene Erkenntnis (Beschluss) aufzuheben oder
- in der Sache selbst zu entscheiden.

Das angefochtene Erkenntnis (Beschluss) ist aufzuheben **wegen Rechtswidrigkeit** (§ 42 Abs 2 VwGG):

- seines Inhaltes,
- infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde,
- infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und zwar, weil
  - der Sachverhalt vom Verwaltungsgericht in einem wesentlichen Punkt aktenwidrig angenommen wurde oder
  - der Sachverhalt in einem wesentlichen Punkt einer Ergänzung bedarf oder
  - das Verwaltungsgericht bei Einhaltung der verletzten Verfahrensvorschriften zu einem anderen Erkenntnis (Beschluss) hätte kommen müssen.

Durch die Aufhebung (**Kassation**) des angefochtenen Erkenntnisses (Beschlusses) tritt die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Erkenntnisses (Beschlusses) befunden hat (§ 42 Abs 3 VwGG). Das heißt, das BFG (Landesverwaltungsgericht) hat neuerlich über die Beschwerde des Abgabepflichtigen zu entscheiden. Das BFG (Landesverwaltungsgericht) ist an die Rechtsanschauung des VwGH gebunden (§ 63 Abs 1 VwGG).

Seit der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 (seit 1.7.2012) kann der VwGH in der Sache selbst entscheiden (**meritorische Entscheidung**), wenn sie entscheidungsreif ist und die Entscheidung in der Sache selbst im Interesse der Einfachheit, Zweckmäßigkeit und Kostenersparnis liegt. In diesem Fall hat er den maßgeblichen Sachverhalt festzustellen und kann zu diesem Zwecke auch das Verwaltungsgericht mit der Ergänzung des Ermittlungsverfahrens betrauen (§ 42 Abs 4 VwGG). Entscheidet der VwGH in der Sache selbst, hat er in dem Erkenntnis auch die Verwaltungsbehörde zu bestimmen, die das Erkenntnis zu vollstrecken hat (§ 63 Abs 2 VwGG).

Der Verwaltungsgerichtshof entscheidet auch über Beschwerden, in denen die Rechtswidrigkeit eines Bescheides wegen der **Unionsrechtswidrigkeit** einer innerstaatlichen Vorschrift behauptet wird. Ist der VwGH der Auffassung, dass es sich bei der behaupteten Unionsrechtswidrigkeit tatsächlich und eindeutig um einen Verstoß gegen Unionsrecht handelt, so wendet er die Norm des nationalen Rechts nicht an (sog **„acte-clair-Entscheidung“**). Ist er sich hinsichtlich der Auslegung des Unionsrechts unsicher, setzt er das bei ihm anhängige Verfahren aus und richtet ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art 267 AEUV an den EuGH.

6.2. Verfassungsgerichtshof

Als Rechtsbehelfe vor dem VfGH sind im Abgabenverfahren die Beschwerde gegen Entscheidungen eines Verwaltungsgerichts (Art 144 B-VG) und der Individualantrag auf Normenkontrolle (Art 140 Abs 1 lit c B-VG) von Bedeutung.

Die Beschwerde gegen ein Erkenntnis (Beschluss) des BFG (Landesverwaltungsgerichts) kann innerhalb einer **Frist von sechs Wochen** nach Zustellung (mündlicher Verkündung) des Erkenntnisses erhoben werden (§ 82 Abs 1 VfGG). Der Abgabepflichtige muss behaupten, durch das Erkenntnis (Beschluss) des Verwaltungsgerichts in einem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder wegen Anwendung einer gesetzeswidrigen Verordnung, einer gesetzwidrigen Kundmachung über die Wiederverlautbarung eines Gesetzes (Staatsvertrages), eines verfassungswidrigen Gesetzes oder eines rechtswidrigen Staatsvertrages in seinen Rechten verletzt worden zu sein (Art 144 Abs 1 B-VG).

Die Beschwerde hat von Gesetzes wegen **keine aufschiebende Wirkung**; auf Antrag kann eine solche zuerkannt werden (§ 85 VfGG). Beschwerden an den VfGH sind durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt abzufassen und einzubringen (**Anwaltspflicht**; § 17 Abs 2 VfGG).

In Ausnahmefällen kann der Abgabepflichtige einen **Individualantrag auf Normenkontrolle** gem Art 140 Abs 1 B-VG an den VfGH stellen. Voraussetzung ist, dass er durch die Verfassungswidrigkeit des Gesetzes unmittelbar in seinen Rechten verletzt zu sein behauptet und, dass das Gesetz für ihn ohne Fällung einer gerichtlichen Entscheidung oder ohne Erlassung eines Bescheides wirksam geworden ist. Entsprechendes gilt für Verordnungen.

Der Verfassungsgerichtshof kann die Behandlung einer Beschwerde bis zur Verhandlung durch Beschluss ablehnen, wenn sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat oder von der Entscheidung die Klärung einer verfassungsrechtlichen Frage nicht zu erwarten ist (Art 144 Abs 2 B-VG). Von den 2.073 Erledigungen des VfGH im Jahr 2016 (mit Ausnahme der negativen Entscheidungen betreffend Anträge auf Verfahrenshilfe und sonstigen Erledigungen) wurden 1.318 durch Ablehnung der Behandlung erledigt, dies sind 64% (vgl Tätigkeitsbericht des VfGH 2016).

VII. Rechtskraft von Bescheiden und deren Durchbrechungen

1. Formelle und materielle Rechtskraft

Bescheide, die im ordentlichen Rechtsmittelverfahren keinem Rechtsmittel (mehr) unterliegen und bezüglich der kein allfälliges Rechtsmittel mehr anhängig ist, sind **formell rechtskräftig**. Formell rechtskräftige Bescheide sind grundsätzlich nicht mehr anfechtbar. Formelle Rechtskraft tritt ein:

- mit Erlassung eines letztinstanzlichen Bescheides,
- mit ungenütztem Ablauf der Rechtsmittelfrist,
- mit Zurückziehung eines bereits eingebrachten ordentlichen Rechtsmittels und
- mit Verzicht auf das ordentliche Rechtsmittel.

Materielle Rechtskraft bedeutet im Verwaltungsverfahren:

- die Unwiderrufbarkeit und Unabänderlichkeit des Bescheides,
- die Unwiederholbarkeit sowie
- die Verbindlichkeit des Bescheides.

Materielle Rechtskraft kann erst dann eintreten, wenn die Entscheidung formell rechtskräftig ist.

Beachte!

Die Rechtskraft eines Bescheides darf nicht mit der Wirksamkeit eines Bescheides verwechselt werden. Letztere, insb die Fälligkeit der Abgaben, tritt unabhängig von der Rechtskraft ein (§ 254 BAO). Bis zur Rechtskraft kann jedoch die Aussetzung der Einhebung beantragt werden (§ 212a BAO).

Im Unterschied zum Verwaltungsverfahren nach dem AVG kennt die BAO eine Vielzahl von Maßnahmen, die es ermöglichen, formell rechtskräftige Bescheide – sei es auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen – ab-

zuändern, zurückzunehmen oder aufzuheben (**Rechtskraftdurchbrechungen**). Dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Rechtsrichtigkeit) wird im Abgabenrecht ein höherer Stellenwert eingeräumt als dem des Rechtsbestandes (Rechtssicherheit). Sofern es sich bei einer Maßnahme zur Rechtskraftdurchbrechung um eine Ermessensentscheidung der Behörde (§ 20 BAO) handelt, hat sie dies zu berücksichtigen.

Sämtliche Maßnahmen zur Rechtskraftdurchbrechung sind mit Bescheid vorzunehmen.

Systematisch ist zwischen einer Abänderung und Berichtigung von Bescheiden auf der einen Seite und einer Zurücknahme und Aufhebung von Bescheiden auf der anderen Seite zu unterscheiden:

- Ändernde **und berichtigende Bescheide** lassen den geänderten Bescheid im Rechtsbestand, sie ergänzen den geänderten Bescheid und bilden mit diesem eine Einheit. Ein Rechtsmittel ist in der Regel nur gegen den ändernden/berichtigenden Bescheid möglich. Der geänderte Bescheid kann nicht angefochten werden.
- Bei zurücknehmenden und **aufhebenden Bescheiden** scheidet der betroffene Bescheid aus dem Rechtsbestand aus und es ist (bescheidmäßig) eine neue Sachentscheidung zu treffen, die an die Stelle des aufgehobenen Bescheides tritt. Mit dem aufhebenden Bescheid ist die in Bescheidform ergehende neue Sachentscheidung zu verbinden (vgl § 299 Abs 2 BAO, § 307 Abs 1 BAO). Ein Rechtsmittel kann sowohl gegen den aufhebenden Bescheid als auch gegen die neue Sachentscheidung erhoben werden.

2. Rechtskraftdurchbrechung nach den §§ 293 – 300 BAO

• Berichtigung von Schreib-, Rechen- und EDV-Fehlern (§ 293 BAO)

Die Berichtigung von offenkundigen Schreib-, Rechen- und EDV-Fehlern kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen durch die Abgabenbehörde (§ 293 BAO) innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft des Bescheides vorgenommen werden (§ 302 Abs 2 lit a BAO).

• Berichtigung der Angabe der Einkunftsart in der Begründung eines Bescheides (§ 293a BAO)

Verletzt die Angabe der Einkunftsart in der Begründung eines Abgabenbescheides rechtliche Interessen der Partei, so dann sie auf Antrag der Partei auch dann berichtigt werden, wenn eine Berichtigung nach § 293 BAO nicht zulässig ist. Die Norm wurde vor dem Hintergrund erlassen, dass die Qualifikation von Einkünften nicht Teil des Spruchs eines Abgabenbescheides ist und daher nicht mit einem Rechtsmittel anfechtbar ist. Die Qualifikation von Einkünften hat aber (bindende) Auswirkungen auf andere Rechtsbereiche (zB § 4 Abs 2 ASVG [Sozialversicherungspflicht nach dem ASVG von Beziehern bestimmter unter § 25 EStG fallender Einkünfte] oder § 2 Abs 1 Z 4 GSVG [Versicherungspflicht von Personen mit Einkünften gem § 22 Z 1 bis 3 und 5 und (oder) 23 EStG]).

• Abänderung wegen Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen (§ 293b BAO)

Die Berichtigung eines Bescheides, insoweit seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht, ist auf Antrag der Partei oder von Amts wegen durch die Abgabenbehörde (§ 293b BAO) bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig (§ 302 Abs 1 BAO).

Beachte!

Die Nichtberücksichtigung von Zu- oder Abschlägen im Rahmen einer Bilanzberichtigung zur Erreichung des richtigen Totalgewinns gilt als offensichtliche Unrichtigkeit iSd § 293b BAO (§ 4 Abs 2 Z 2 EStG; siehe C.VI.4.7.).

• Begünstigende Bescheide (§ 294 BAO)

Die Änderung oder Zurücknahme von begünstigenden Bescheiden ist bei Änderung der Verhältnisse unter bestimmten Voraussetzungen (§ 294 BAO) innerhalb der Verjährungsfrist (§ 302 Abs 1 BAO) zulässig.

• Anpassung abgeleiteter Bescheide (§ 295 BAO)

Abgeleitete Bescheide sind bei nachträglicher Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides (Grundlagenbescheides) von Amts we-

gen innerhalb der Verjährungsfrist (§ 302 Abs 1 BAO) durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben (§ 295 BAO).

• Ereignis mit abgabenrechtlicher Wirkung für die Vergangenheit (§ 295a BAO)

Nach § 295a BAO können Bescheide auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder den Umfang eines Abgabenanspruches hat. Die Änderung ist innerhalb der absoluten Verjährungsfrist von 10 Jahren möglich.

Die absolute Verjährungsfrist beginnt im Allgemeinen mit Enstehung des Abgabenanspruches, in besonderen Fällen aber zu einem späteren Zeitpunkt. So beginnt sie etwa im Fall der Nichtfestsetzung von Einkommensteuer im Zuge eines Wegzugs innerhalb der EU (§ 27 Abs 6 Z 1 EStG) erst nach Ablauf des Jahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist (§ 295a Abs 5 BAO).

• Unrichtiger Bescheidspruch (§ 299 BAO)

Die Abgabenbehörde erster Instanz kann einen Bescheid, dessen Spruch sich als nicht richtig erweist, von Amts wegen oder auf Antrag der Partei innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des Bescheides (§ 302 Abs 1 BAO) in jede Richtung abändern.

• Aufhebung von beim Verwaltungsgericht angefochtenen Bescheiden (§ 300 BAO)

Bei einem Verwaltungsgericht angefochtene Bescheide können von der Abgabenbehörde grundsätzlich weder abgeändert noch aufgehoben werden. Nach § 300 BAO ist die Aufhebung eines Bescheides, dessen Spruch sich als nicht richtig erweist, dann möglich, wenn der Beschwerdeführer einer solchen Aufhebung gegenüber dem Verwaltungsgericht zustimmt.

3. Die Wiederaufnahme des Verfahrens (§§ 303 ff BAO)

Ein durch Bescheid abgeschlossenes, **formell rechtskräftiges** Verfahren kann **auf Antrag** des Abgabepflichtigen oder **von Amts wegen** unter bestimmten Voraussetzungen wiederaufgenommen werden. Als Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme nennt das Gesetz die Fälle, dass

- der Bescheid durch eine **gerichtlich strafbare Tat** herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder
- **Tatsachen** oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren **neu hervorgekommen** sind, oder
- der Bescheid von **Vorfragen** (§ 116 BAO) abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und
- die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen **im Spruch anders lautenden Bescheid** herbeigeführt hätte (§ 303 Abs 1 BAO).

Beachte!

Eine **Vorfrage** ist eine Frage, deren Beantwortung ein unentbehrliches Tatbestandselement für die Entscheidung der Hauptfrage im konkreten Rechtsfall bildet (vgl VwGH 21.9.2009, 2008/16/0148); zB die Frage, ob eine gerichtlich strafbare Tat vorliegt.

Der Vorfragentatbestand setzt voraus, dass die Entscheidung der Hauptfragenbehörde **gegenüber der Partei** des wiederaufzunehmenden Verfahrens **bindend** geworden ist.

EuGH-Entscheidungen (VfGH 22.6.2009, G 5/09, VfSlg 18.797; VwGH 16.12.2010, 2007/16/0073) und höchstgerichtliche Entscheidungen (VwGH 21.9.2009, 2008/16/0148), die nach Rechtskraft des Verfahrens ergehen, sind – nicht zuletzt wegen mangelnder Parteienidentität – keine Wiederaufnahmsgründe.

In dem Wiederaufnahmsantrag sind die Umstände, auf die der Antrag gestützt wird, näher zu bezeichnen. Hinsichtlich der Bestimmung der für die Ermessensausübung (arg: ein Verfahren kann wiederaufgenommen werden) bedeutsamen Umstände enthält das Gesetz eine **Verordnungsermächtigung** an den Bundesminister für Finanzen (§ 303 Abs 3 BAO).

Ein Wiederaufnahmeantrag ist bis zum **Ablauf der Verjährungsfrist** einzubringen (§ 304 BAO).

Über die Wiederaufnahme hat jene Abgabenbehörde zu entscheiden, die für die Erlassung des aufzuhebenden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde (Säumnisbeschwerde) zuständig gewesen wäre (§ 305 BAO).

Gleichzeitig mit dem Bescheid, der die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligt oder verfügt, ist der neue Sachbescheid in dem Verfahren zu erlassen (§ 307 BAO). Sowohl gegen den Wiederaufnahmebescheid als auch den neuen Sachbescheid kann das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde erhoben werden.

4. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 308 BAO)

Wiedereinsetzung in den vorigen Stand kann beantragt werden, wenn eine **Frist oder mündliche Verhandlung versäumt wird** und die Partei durch ein unabwendbares oder unvorhergesehenes Ereignis an der Einhaltung dieser Frist oder dem Erscheinen zur Verhandlung gehindert wurde und dadurch einen Rechtsnachteil erleidet. Der Antrag auf Wiedereinsetzung ist innerhalb einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei der Abgabenbehörde einzubringen, bei der die Frist wahrzunehmen war, bzw bei dem Gericht einzubringen, bei dem die Verhandlung stattfinden sollte.

Kontrollfragen:

J 1. Herr X hat gegen seinen Umsatzsteuerbescheid kein Rechtsmittel erhoben. Sechs Monate nach Zustellung des Bescheides ergeht ein Urteil des EuGH (in einem einen anderen Abgabepflichtigen betreffenden Fall), aus dem hervorgeht, dass der Umsatzsteuerbescheid des X zu seinen Un-

gunsten gegen Unionsrecht verstößt. Kann X eine Berichtigung des Umsatzsteuerbescheides erwirken? (→ Lösung)

J 2. Frau Y hat einen Einkommensteuerbescheid erhalten, in dem nicht alle von ihr geltend gemachte Aufwendungen als Betriebsausgaben anerkannt wurden. Bevor Frau Y innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde erheben kann, erleidet sie einen schweren Autounfall und liegt mehrere Wochen im Koma. Nach ihrer Rehabilitation möchte Frau Y nachträglich gegen den Bescheid Beschwerde erheben. Ist die Bescheidbeschwerde zu einem späteren Zeitpunkt noch möglich? (→ Lösung)

J 3. Im Zuge einer Außenprüfung stellt das Finanzamt fest, dass der Vermieter mehrerer Eigentumswohnungen sämtliche Mietverträge der letzten Jahre bewusst nicht vergebührt hat. Kann die Behörde die Gebühren nachträglich festsetzen? (→ Lösung)

VIII. Entscheidungspflicht

Der Rechtsbehelf gegen die Untätigkeit der Behörde ist die Säumnisbeschwerde. Kommt die Behörde ihrer Pflicht zur Erlassung eines Bescheides nicht binnen sechs Monaten nach, kann jede Partei, der gegenüber der Bescheid zu ergehen hat, Beschwerde beim Verwaltungsgericht (Bundesfinanzgericht) erheben (§ 284 BAO).

Das Verwaltungsgericht hat der Abgabenbehörde aufzutragen, innerhalb einer Frist von bis zu **drei Monaten** ab Einlangen der Säumnisbeschwerde zu entscheiden. Die Frist kann einmal verlängert werden, wenn die Abgabenbehörde das Vorliegen von in der Sache gelegenen Gründen nachzuweisen vermag, die eine fristgerechte Entscheidung unmöglich machen. Wird der Bescheid erlassen oder wurde er vor Einleitung des Verfahrens erlassen, so ist das Säumnisbeschwerdeverfahren einzustellen.

Ist die der Behörde gewährte Frist abgelaufen, geht die Zuständigkeit zur Entscheidung auf das Verwaltungsgericht über. Säumnisbeschwerden sind mit

Erkenntnis abzuweisen, wenn die Verspätung nicht auf ein überwiegendes Verschulden der Abgabenbehörde zurückzuführen ist (§ 284 Abs 4 BAO).

Erlässt das Verwaltungsgericht binnen einer Frist von sechs Monaten nach dem Einlangen von Parteianträgen, Beschwerden oder Vorlageerinnerungen keine Entscheidung, so kann der Abgabepflichtige (jede Partei im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht) beim VwGH einen Antrag auf Fristsetzung stellen (Art 133 Abs 7 B-VG). Der VwGH fordert dann die zuständige Behörde auf, binnen einer Frist von drei Monaten eine Entscheidung zu treffen (wobei diese Frist einmal verlängert werden kann; § 38 Abs 4 VwGG). Die Entscheidungspflicht geht auch bei einem Pflichtsetzungsantrag nicht an den VwGH über, womit dieser Rechtsbehelf ein eher zahnloses Instrument sein dürfte.

IX. Verfahrenskosten

Im Abgaben- und Beschwerdeverfahren tragen die Parteien die Kosten des Verfahrens grundsätzlich selbst (siehe § 312 BAO betreffend die Abgabenbehörden und die Verwaltungsgerichte, § 313 BAO betreffend die Abgabepflichtigen).

Seit 2017 besteht die Möglichkeit, für den Fall, dass zu entscheidende Rechtsfragen besondere Schwierigkeiten rechtlicher Art aufweisen, **Verfahrenshilfe** zu beantragen (§ 292 BAO). Voraussetzung für die Bewilligung der Verfahrenshilfe ist neben dem Umstand, dass die beabsichtigte Rechtsverfolgung nicht als offenbar mutwillig oder aussichstlos erscheint,

- bei einer natürlichen Person der Umstand, dass die Partei außerstande ist, die Kosten der Führung des Verfahrens ohne Beeinträchtigung des notwendigen Unterhalts zu bestreiten,
- bei einer juristischen Person der Umstand, dass die zur Führung des Verfahrens notwendigen Mittel weder von ihr noch von den an der Führung des Verfahrens wirtschaftlich Beteiligten (dies sind Personen, auf deren Vermögenssphäre sich der Prozessausgang nicht ganz unerheblich auswirkt; zB Haftungsverpflichtete) aufgebracht werden können.

Über den Antrag auf Verfahrenshilfe entscheidet das Verwaltungsgericht mit Beschluss (§ 292 Abs 10 BAO). Ein Antrag auf Verfahrenshilfe unterbricht die Frist zur Einbringung der Beschwerde oder eines Vorlageantrages oder eine sonstige im Beschwerdeverfahren gegenüber dem Verwaltungsgericht einzuhaltende Frist. Die unterbrochene Frist beginnt mit dem Zeitpunkt, in dem entweder der Beschluss über die Bestellung eines Wirtschaftstreuhänders oder Rechtsanwaltes zum Vertreter und der anzufechtende Bescheid dem Wirtschaftstreuhänder bzw Rechtsanwalt oder der den Antrag nicht stattgebende Beschluss der Partei zugestellt wurde, von neuem zu laufen (§ 292 Abs 12). Die Kosten für die Verfahrenshilfe trägt der Bund mittels einer angemessenen Pauschalvergütung, die er an die Kammer der Wirtschaftstreuhänder und den Österreichischen Rechtsanwaltkammertag leistet (Abs 14 leg cit).

Zeugen und **Sachverständigen** gebührt ein **Kostenersatz** (§§ 176 und 181 BAO), diese Kosten trägt in der Regel die Behörde (§ 312 BAO). Beweise mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand muss die Behörde jedoch nur dann aufnehmen, wenn der Abgabepflichtige sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt (§ 183 Abs 3 BAO).

Bei **Beschwerden an die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts** (VwGH und VfGH) ist eine Eingabegebühr von € 240,– zu entrichten (§ 24a Z 1 VwGG; § 17a VfGG, valorisiert gegenüber Stichtag 1.1.2013). Die übrigen Verfahrenskosten sind weitgehend pauschaliert. Im Fall des Obsiegens erfolgt ein pauschaler Kostenersatz. Der als Kostenersatz zuzusprechende Pauschalsatz beträgt beispielsweise mit 1.3.2013 für (erfolgreiche) Anträge bzw Beschwerden beim VfGH € 2.180,– + 20% USt (€ 436,–) + Rückerstattung der Eingabegebühr (€ 240,–), insgesamt also **€ 2.856,–** und deckt die Kosten sämtlicher Vertretungshandlungen (auch in Zwischenverfahren der Normenkontrolle und Vorabentscheidung) ab.

Kontrollfragen:

J 4. Herr S ist geschäftsführender Alleingesellschafter einer GmbH, die ein Elektrounternehmen betreibt. Bei einer Außenprüfung gelangt der Prüfer zu der Auffassung, dass die GmbH für Herrn S zu Unrecht keine Dienstnehmerbeiträge nach dem FLAG entrichtet hat. Die Behörde erlässt an die

GmbH einen Abgabenbescheid und an Herrn S einen Haftungsbescheid nach § 224 BAO für die nicht entrichteten Abgaben. Herr S möchte sich gegen diese Bescheide zur Wehr setzen.

a) Als Steuerberater(-in) von Herrn S sollen Sie ihm den Gang des Rechtsmittelverfahrens erklären. Skizzieren Sie in kurzen Worten, wie das Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen abläuft. Folgende Fragen sollen Ihnen dabei eine Hilfestellung sein:

- Wer ist zur Einbringung eines Rechtsmittels befugt?
- Innerhalb welcher Frist ist ein Rechtsmittel und bei welcher Behörde einzubringen?
- Wie wirkt sich ein Rechtsmittel auf die Verpflichtung zur Zahlung der Abgabenschuld aus?
- Hat die Behörde, die den Bescheid erlassen hat, die Möglichkeit, den Bescheid abzuändern?
- Informieren Sie Herrn S über die möglichen Schritte im Falle einer neuerlichen Entscheidung durch die Abgabenbehörde, die nicht seinem Begehren Rechnung trägt.
- Welche Behörde ist als Rechtsmittelinstanz zur Entscheidung über die Beschwerde zuständig? Welche Entscheidungsmöglichkeiten hat die Rechtsmittelinstanz?

b) Kann sich Herr S auch an die Höchstgerichte wenden? – Wenn ja, an welches, mit welcher Begründung und innerhalb welcher Fristen? (→ Lösung)

X. Beispiele und Muster

1. Einkommensteuer- und Vorauszahlungsbescheid

Auf den folgenden Seiten ist ein Muster eines Einkommensteuer- und Vorauszahlungsbescheids abgedruckt.

Finanzamt ….
Straße Nr
Plz Ort

Datum

Tel.:

St.Nr. 123/1234
VNR 1234 010180

Name Vorname
Straße Nr
Plz Ort

EINKOMMENSTEUERBESCHEID 2011

Die E i n k o m m e n s t e u e r
wird für das Jahr 2011
festgesetzt mit …… 5.074,00 €
Bisher war vorgeschrieben …… 4.000,00 €

Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von …… 1.074,00 €

Dieser Betrag ist am (Datum) fällig. Den Betrag, der auf Ihr Abgabenkonto zu entrichten ist, entnehmen Sie bitte der beiliegenden Buchungsmitteilung

Das E i n k o m m e n
im Jahr 2011 beträgt …… 57.500,00 €

Berechnung der Einkommensteuer :

Einkünfte aus selbständiger Arbeit ……		10.000,00 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
Übermittelte Lohnzettel laut Anhang		
Bezugauszahlende Stelle	Stpfl. Bezüge (245)	
ABC-GmbH ……	50.000,00 €	
FACHHOCHSCHUL GmbH ……	1.000,00 €	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte ……	-4.000,00 €	
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag ……	-400,00 €	46.600,00 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ……		5.000,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte ……		**61.600,00 €**
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)		
Pauschbetrag für Sonderausgaben		-60,00 €
Kirchenbeitrag ……		-200,00 €
Einkommen……		**61.340,00 €**

www.bmf.gv.at

BMF FINANZAMT

KStG Körperschaftsteuer-/EStG Einkommensteuer-/UStG UmsatzsteuerGesetz/WerbeAbg Werbeabgabe/BAO Bundesabgabenordnung
Bedruck im Bundesrechenzentrum auf chlorfrei gebleichtem Papier F681231234 Formular RZ 06-L/BRZ
NORL/DVR 0009687 BLATT 1 / ES FOLGT BLATT 2

Finanzamt	Datum
Straße Nr	
Plz Ort	Tel.:
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (61.340,00 - 60.000,00) x 0,5 + 20.235,00	20.905,00 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	**20.905,00 €**
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	**20.560,00 €**
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrags von 620 € mit 6 %	467,73 €
Einkommensteuer	**21.027,73 €**
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-15.953,48 €
Festgesetzte Einkommensteuer	**5.074,25 €**
Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift	
Festgesetzte Einkommensteuer	5.074,25 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	4.000,00 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,25 €
Abgabennachforderung	**1.074,00 €**

Hinweise:

Sie haben während des Jahres gleichzeitig von mehreren auszahlenden Stellen Bezüge erhalten. Die Lohnsteuer wurde von jedem Arbeitgeber getrennt ermittelt. Bei der Veranlagung werden Ihre Bezüge zusammengerechnet und so besteuert, als wären sie von einer Stelle ausgezahlt worden. Sie zahlen damit genau so viel Steuer wie jeder andere Steuerpflichtige, der dasselbe Einkommen von nur einer auszahlenden Stelle bezogen hat.

Begründung:

Bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte zwischen 36.400 € und 60.000 € vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60.000 € ein absetzbarer Betrag in Höhe von 60 € ergibt.

Rechtsmittelbelehrung: Sie haben das Recht, gegen diesen Bescheid Berufung einzulegen (z.B. wenn Fehler aufgetreten sind bzw. wenn Sie Positionen vergessen haben). Die Berufung muss innerhalb eines Monats nach Zustellung des Bescheides beim oben angeführten Finanzamt eingereicht oder bei der Post aufgegeben werden. In der Berufung sind der Bescheid zu bezeichnen (Einkommensteuerbescheid für 2011 vom Datum) sowie die gewünschten Änderungen anzuführen und zu begründen. Die Berufung hat keine aufschiebende Wirkung (§ 254 BAO). Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Die Einhebung des in Streit stehenden Betrages kann auf Antrag gemäß § 212a BAO bis zur Erledigung der Berufung ausgesetzt werden. Insoweit der Berufung nicht stattgegeben wird, sind in der Folge Zinsen zu entrichten.

www.bmf.gv.at

BMF FINANZAMT

KStG Körperschaftsteuer-/EStG Einkommensteuer-/UStG UmsatzsteuerGesetz/WerbeAbg Werbeabgabe/BAO Bundesabgabenordnung
Bedruck im Bundesrechenzentrum auf chlorfrei gebleichtem Papier F681231234 Formular RZ 06-L/BRZ
NORL/DVR 0009687 BLATT 2 / ES FOLGT BLATT 3

Finanzamt .... Datum
Straße Nr
Plz Ort Tel.:

Lohnzettel und Meldungen:

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit enthalten die steuerpflichtigen Bezuge (245) nachfolgend angeführter Lohnzettel:

Bezugsauszahlende Stelle: Bezugszeitraum:

ABC-GmbH 01.01. bis 31.12.2011

Beträge in	**EUR**
Bruttobezüge (210)	69.458,50
Steuerfreie Bezüge (215)	500,00
Sonstige Bezüge vor Abzug d. SV-Beiträge (220)	9.851,22
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	9.107,28
Steuerpflichtige Bezüge (245)	**50.000,00**
Einbehaltene Lohnsteuer	*15.953,48*
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	15.953,48
SV-Beiträge für sonstige Bezüge (225)	1.433,88

FACHHOCHSCHUL GmbH 01.09. bis 31.12.2011

Beträge in	**EUR**
Bruttobezüge (210)	1.000,00
Steuerpflichtige Bezüge (245)	**1.000,00**

Die Bezüge waren gemäß §§ 84 bzw. 3 Abs. 2 EStG 1988 von den bezugs-, pensionsauszahlenden Stellen dem Finanzamt zu melden.

Erläuterung Kennzahlen:

210 Bruttobezüge gemäß § 25 inklusive steuerfreie Bezüge, aber ohne Bezüge gemäß § 26 und ohne Familienbeihilfe bzw. Pflegegeld.

215 Steuerfreie Bezüge gemäß § 68 (zB steuerfreie Zuschläge für Überstunden).

220 Sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 innerhalb des Jahressechstels, vor Abzug der Sozialversicherungsbeiträge. Die Kennzahl umfasst auch den Freibetrag gemäß § 67 Abs. 1 in Höhe von 620 Euro sowie allenfalls durch die Freigrenze steuerfrei belassene sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 1. Hier sind auch Bezüge gemäß § 67 Abs. 5 einzutragen soweit sie als sonstige Bezüge zu versteuern sind.

225 Einbehaltene Sozialversicherungsbeiträge für Bezüge gemäß Kennzahl 220, die mit festem Steuersatz versteuert wurden.

230 Die Kennzahl enthält nur die einbehaltenen Sozialversicherungsbeiträge, Kammerumlage und Wohnbauförderung abzüglich der unter den Kennzahlen 225 und 226 gesondert auszuweisenden Sozialversicherungsbeiträge für Bezüge gemäß § 67 soweit sie mit festem Steuersatz versteuert wurden.

260 Die anrechenbare Lohnsteuer enthält auch die auf die sonstigen Bezüge gemäß § 67 innerhalb des Jahressechstels (Kennzahl 220) entfallende Lohnsteuer.

www.bmf.gv.at

BMF FINANZAMT

KStG Körperschaftsteuer-/EStG Einkommensteuer-/UStG UmsatzsteuerGesetz/WerbeAbg Werbeabgabe/BAO Bundesabgabenordnung
Bedruck im Bundesrechenzentrum auf chlorfrei gebleichtem Papier F681231234 Formular RZ 06-L/BRZ
NORL/DVR 0009687 BLATT 3 / ES FOLGT BLATT 4

Finanzamt ....
Straße Nr
Plz Ort

Datum

Tel.:

St.Nr. 123/1234
VNR 1234 010180

Name Vorname
Straße Nr
Plz Ort

VORAUSZAHLUNGSBESCHEID 2012

Die Vorauszahlung an
E i n k o m m e n s t e u e r
für 2012 und Folgejahre
werden festgesetzt mit ..... **5.277,33 €**

Hinweis:

Bis zur Zustellung eines neuen Bescheides sind die festgesetzten Vorauszahlungen mit je einem Viertel jeweils am 15. Februar, 15. Mai, 15. August und 15. November fällig. Der sich gegenüber der bisherigen Höhe der Vorauszahlung ergebende Unterschiedsbetrag wird, sofern er nicht eine Gutschrift ergibt, erst bei der nächsten Vierteljahresfälligkeit ausgeglichen. Bei Bescheiden über die Erhöhung oder die erstmalige Festsetzung von Vorauszahlungen, bei denen der nächste Vierteljahresbetrag innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe des Bescheides fällig wird, erfolgt der Ausgleich bei der zweitfolgenden Vierteljahresfälligkeit. Erfolgt die Bekanntgabe von Bescheiden über die Erhöhung oder die erstmalige Festsetzung der Vorauszahlung nach dem 15. Oktober, ist der Unterschiedsbetrag (der Jahresbetrag der Vorauszahlung) innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheides zu entrichten.

Begründung:

Die für die Festsetzung der Vorauszahlungen maßgebliche Veranlagung betrifft das Jahr 2010. Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 wurde daher die maßgebliche Abgabenschuld in Höhe von 5.074,36 € um 4,00 % erhöht.

Rechtsmittelbelehrung: Sie haben das Recht, gegen diesen Bescheid Berufung einzulegen (z.B. wenn Fehler aufgetreten sind bzw. wenn Sie Positionen vergessen haben). Die Berufung muss innerhalb eines Monats nach der Zustellung des Bescheides beim oben angeführten Finanzamt eingereicht oder bei der Post aufgegeben werden. In der Berufung sind der Bescheid zu bezeichnen (Vorauszahlungsbescheid für 2012 vom Datum) sowie die gewünschte Änderung anzuführen und zu begründen. Die Berufung hat keine aufschiebende Wirkung (§ 254 BAO). Die Einhebung des in Streit stehenden Betrages kann auf Antrag gemäß § 212a BAO bis zur Erledigung der Berufung ausgesetzt werden. Insoweit der Berufung nicht stattgegeben wird, sind in der Folge Zinsen zu entrichten.

www.bmf.gv.at

BMF
FINANZAMT

KStG Körperschaftsteuer-/EStG Einkommensteuer-/UStG UmsatzsteuerGesetz/WerbeAbg Werbeabgabe/BAO Bundesabgabenordnung
Bedruck im Bundesrechenzentrum auf chlorfrei gebleichtem Papier F681231234 Formular RZ 06-L/BRZ
NORL/DVR 0009687 BLATT 4

2. Musterbeschwerde

Name: …….
SVNr/SteuerNr: …….
Adresse: …….. Datum: ……

An das
Finanzamt …….…….
……
…….

Beschwerde gegen den Bescheid vom [Datum] betreffend [Abgabenart]

Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO.

Antrag gemäß § 272 Abs 2 Z 1 BAO auf Entscheidung über die vorliegende Beschwerde durch den Senat sowie auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs 1 Z 1 BAO.

Sehr geehrte Damen und Herren!

Gegen den o.a. Bescheid, datiert mit [Ausstellungsdatum], zugestellt am [Zustellungsdatum], erhebe(n) ich (wir) innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Beschwerde.

Die Beschwerde richtet sich gegen folgenden Punkt/folgende Punkte des Bescheides:

……..

Ich (Wir) beantrage(n), …….....
……

zu berücksichtigen und einen neuen Bescheid zu erlassen.

Gleichzeitig beantrage(n) ich (wir), die Einhebung der Abgaben in Höhe des strittigen Betrages von € …….. gemäß § 212a BAO auszusetzen.

Für den Fall, dass über meine (unsere) Beschwerde das Bundesfinanzgericht (Verwaltungsgericht) zu entscheiden hat, beantrage(n) ich (wir) weiters gemäß § 272 Abs 2 Z 1 BAO die Entscheidung über die vorliegende Berufung durch den Senat sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs 1 Z 1 BAO.

Begründung:

1. Sachverhaltsdarstellung
2. Rechtliche Beurteilung

Mit der Bitte um Kenntnisnahme und Stattgabe der gestellten Anträge verbleibe(n) ich (wir)

mit freundlichen Grüßen

K. Rechtsanwendung im Steuerrecht

Literatur: *Stoll*, BAO – Kommentar (1994); *Ritz*, Bundesabgabenordnung – Kommentar, 5. Aufl (2014); *F. Bydlinski*, Grundzüge der juristischen Methodenlehre, 2. Aufl, bearbeitet von *P. Bydlinski* (2012); *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II, 7. Aufl bearbeitet von *Ehrke-Rabel* (2014); *Kerschner*, Wissenschaftliche Arbeitstechnik und Methodenlehre für Juristen, 6. Aufl (2014); *Potacs*, Rechtstheorie (2015).

I. Subsumtion

Unter Subsumtion versteht man in den Rechtswissenschaften die Unterordnung eines (Lebens-)Sachverhaltes unter eine Rechtsnorm. Subsumierbare Rechtsnormen haben regelmäßig eine Wenn-Dann-Struktur. Sie zerfallen in einen Tatbestand (Wenn-Teil), der durch ein oder mehrere Tatbestandsmerkmale charakterisiert ist, und eine Rechtsfolge (Dann-Teil). Erfüllt der Sachverhalt sämtliche Tatbestandsmerkmale der Norm, so ergibt sich daraus die in der Norm vorgesehene Rechtsfolge. Die Subsumtion ist kein formallogisch exakter Vorgang, sondern ein wechselseitiger Annäherungs- und Abwägungsprozess.

Der Subsumtionsprozess setzt das Normverständnis, dh die Kenntnis des Inhalts der Norm, voraus. Der Norminhalt ist durch Normauslegung (Interpretation) zu gewinnen. Dazu stehen unterschiedliche Methoden zur Verfügung (siehe dazu II.). Ist der Inhalt der Norm geklärt, ist in einem nächsten Schritt der Sachverhalt auf seine rechtsrelevanten Bestandteile hin vollständig zu ermitteln. Jetzt erst kann der eigentliche Normanwendungsprozess, die Subsumtion, beginnen.

Auch die Normen der Steuergesetze folgen regelmäßig einer Wenn- Dann-Struktur, jedoch lautet die Rechtsfolge der einzelnen Norm in den wenigsten Fällen, dass der Betrag X an Steuer zu zahlen sei. Konkrete Steuerzahlungen ergeben sich aus der Anwendung vieler Normen, die teils in unterschiedlichen Gesetzen enthalten sind. Jede einzelne Norm für sich muss tatbestandsmäßig

erfüllt sein, damit es als Ergebnis der Zusammenschau sämtlicher Rechtsfolgen zu einer Steuerzahlung kommt.

II. Interpretation von Abgabengesetzen

1. Interpretationsmethoden

Die Subsumtion setzt das Normverständnis voraus. Inhalt und Sinn einer Norm, und somit die Reichweite des Tatbestandes und der Rechtsfolgen sind durch Interpretation der Rechtssätze, die sich aus einer Vielzahl auslegungsbedürftiger Rechtsbegriffe zusammensetzen, zu eruieren. Als Begriffskern eines Rechtsbegriffes versteht man jene Anwendungsfälle, die jeder Sprach- und Sachkundige als solche behandelt. In den Begriffshof fallen hingegen alle Gegenstände, auf die sich der Begriff manchmal erstreckt, manchmal aber auch nicht. Das Ergebnis einer Interpretation kann nun **einschränkend** (restriktiv) oder **ausdehnend** (extensiv) sein, je nachdem, ob man sich dem Begriffskern nähert, oder ob man auch den Begriffshof ausschöpft. Die Grenze der Interpretation stellt der äußerst mögliche Wortsinn dar. Die Interpretation (Auslegung) von Abgabegesetzen unterscheidet sich nicht grundlegend von der Interpretation anderer Gesetze. Als **Interpretationsmethoden** kommen in Betracht (vgl § 6 ABGB):

- die Wortlautinterpretation (grammatische Interpretation),
- die logisch-systematische Interpretation,
- die subjektiv-historische Interpretation,
- die objektiv-teleologische Interpretation.

Im Rahmen der **Wortlautinterpretation** wird dem vom Gesetzgeber verwendeten Begriff, als normativer Inhalt jene Bedeutung beigemessen, die der Begriff im (allgemeinen, juristischen, besonderen) Sprachgebrauch hat. Die Regeln der Grammatik kommen zur Anwendung.

Bei der **logisch-systematischen Interpretation** werden die Normen im Zusammenhang mit übergeordneten Rechtsnormen, den Normen desselben Ge-

setzes (Abschnitt, Überschrift), aber auch Normen anderer Gesetze (Regelungsbereich, Teilgebiet) betrachtet.

Im Rahmen der **subjektiv-historischen Interpretation** wird erkundet, was der Wille des (historischen) Gesetzgebers war. Informationen dazu lassen sich den Gesetzesmaterialien (insb Erläuterungen zu den Regierungsvorlagen [ErlRV], Ausschussberichte [AB]) entnehmen.

Bei der **objektiv-teleologischen** Interpretation wird der Begriffsinhalt vor dem Hintergrund des aktuellen Gesetzeszwecks erkundet. Nach hA besteht keine strikte Rangordnung unter den Interpretationsmethoden. Vielmehr ist die Stärke der einzelnen Begründungen entscheidend. Der äußerste mögliche Wortsinn bildet die Grenze der Interpretation. Wird diese überschritten, befindet man sich im Bereich der richterlichen Rechtsfortbildung.

Als Sonderfälle der objektiv-teleologischen Interpretation gelten die **verfassungskonforme Interpretation**, die **europarechtskonforme Interpretation** sowie die **wirtschaftliche Betrachtungsweise**. Bei den beiden erstgenannten Interpretationsmethoden geht es darum, einer Norm jenes Verständnis beizumessen, das sie nicht als verfassungs- oder europarechtswidrig erscheinen lässt.

Beispiel:

> Pflichtbeiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen sind, wenn sie im Zusammenhang mit einer liebhabereihaft betriebenen freiberuflichen Tätigkeit anfallen, nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Soweit diese Beiträge in der Folge zu pensionsartigen Bezügen führen werden, sind sie in verfassungskonformer Interpretation des § 18 Abs 1 Z 2 und Abs 3 Z 2 EStG als der freiwilligen Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung vergleichbare Beiträge anzusehen und folglich als Sonderausgaben abzugsfähig (VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038).

Zwischen der Interpretation bestehender Gesetze und der (richterlichen) Rechtsfortbildung ist die Gesetzesergänzung durch Lückenfüllung mittels Ana-

logie oder teleologischer Reduktion angesiedelt. Die Gesetzesergänzung setzt eine – gemessen an den Wertungen und den Regelungsabsichten des Gesetzgebers – planwidrige Lücke voraus, also die Unvollständigkeit des Gesetzes. Ob eine planwidrige Lücke vorliegt oder der Gesetzgeber etwas bewusst nicht geregelt hat, ist durch Interpretation zu ermitteln.

Im Zweifel ist das Bestehen einer Gesetzeslücke nicht anzunehmen (VwGH 30.3.2011, 2008/13/0053). Ist nun ein zu regelnder Fall nicht ausdrücklich normiert, so ist diese Lücke durch Analogie zu schließen. Ist das Gesetz deswegen „lückenhaft“, weil eine Ausnahme fehlt, ist der Anwendungsbereich einer Norm teleologisch zu reduzieren.

2. Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Gem § 21 Abs 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in **wirtschaftlicher Betrachtungsweise** der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhalts maßgebend. Um den Anwendungsbereich des § 21 BAO verstehen zu können, muss man die unterschiedlichen Möglichkeiten des Gesetzgebers, einen Steuerrechtstatbestand auszuformulieren, kennen.

Der Gesetzgeber kann steuerrechtliche Folgen unmittelbar an die Erfüllung außersteuerlicher Tatbestände knüpfen und sich dabei der Terminologie des anderen Rechtsbereichs bedienen. Wir sprechen hier von einer rechtlichen (oder formalen) **Anknüpfung**. In derartigen Fällen ist eine wirtschaftliche Betrachtungsweise des Steuertatbestandes ausgeschlossen (§ 21 Abs 2 BAO). Eine formale Anknüpfung finden wir vor allem im Bereich der Verkehrsteuern, aber etwa auch hinsichtlich der Bestimmung der Körperschaftsteuersubjekte.

Beispiele:

1. Der Grunderwerbsteuer unterliegen bestimmte Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen. § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG nennt als einen derartigen Rechtsvorgang den Kaufvertrag. Ob ein Kauf

vorliegt, bestimmt sich nach dem ABGB.

2. Eine Einmann-GmbH ist ein Körperschaftsteuersubjekt und kann in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht in ein Einzelunternehmen einer natürlichen Person umgedeutet werden.

Oftmals bedient sich der Steuergesetzgeber bei der Ausformulierung von Steuertatbeständen Rechtsbegriffen, die anderen Rechtsbereichen entlehnt sind, denen er aber eine eigenständige Bedeutung beimessen möchte. Es wird hier von einer **indirekten wirtschaftlichen Anknüpfung** gesprochen. Schlussendlich kann der Gesetzgeber eigenständige Begriffe kreieren, denen erkennbar eine eigenständige Bedeutung für Zwecke der Besteuerung zukommen soll (**direkte wirtschaftliche Anknüpfung**). Nur in den beiden letztgenannten Fällen können Begriffe in wirtschaftlicher Betrachtungsweise interpretiert werden. Welche Methode der Gesetzgeber zur Tatbestandsformulierung gewählt hat, ist selbst im Interpretationswege zu bestimmen.

Beispiele:

1. § 28 EStG regelt die Einkünfte aus „Vermietung und Verpachtung“. Der Begriff der „Vermietung und Verpachtung“ ist zwar dem bürgerlichen Recht entlehnt, hat aber im Steuerrecht eine eigenständige, viel umfassendere Bedeutung. Der Gesetzgeber hat hier die Methode der indirekten wirtschaftlichen Anknüpfung gewählt.

2. Eigenständige Begriffe des Steuerrechts, die wirtschaftlich auszulegen sind (direkte wirtschaftliche Anknüpfung), sind etwa die Begriffe „Betriebsausgabe“ (§ 4 Abs 4 EStG) und „Lieferung“ (§ 3 Abs 1 UStG).

Während nach hL die wirtschaftliche Betrachtungsweise eine Methode zur Interpretation von Abgabenormen ist, dient sie nach Auffassung des VwGH der Beurteilung von Sachverhalten. Danach soll § 21 BAO helfen, Tatfragen durch Zurückführung auf den vom Gesetzgeber als Regelfall angenommenen, wirtschaftlich oder rechtlich bedingten inneren Gehalt des jeweils steuerlich entscheidenden Sachverhaltes zu klären (vgl VwGH 27.8.1998, 98/13/0080; 22.2.2000, 95/14/0033; VwGH 6.7.2011, 2006/13/0042). Die wirtschaftliche

Betrachtungsweise rückt bei dieser Sichtweise in die Nähe zu Maßnahmen der Missbrauchsvermeidung.

III. Missbrauch, Scheingeschäfte

Gem § 22 Abs 1 BAO kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen werden.

Nach Auffassung des VwGH ist Missbrauch eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet. Es ist dann zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man sich den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (zB VwGH 25.2.2009, 2006/13/0111; VwGH 5.4.2011, 2010/16/0168). Eine ungewöhnliche Gestaltung ist somit kein Missbrauch im Sinne des § 22 BAO, wenn **außersteuerliche Gründe** vorliegen.

Hinweis:

Die vom VwGH vertretene Auffassung, dass § 22 BAO jedem einzelnen Steuertatbestand hinzuzufügen ist und es ermöglicht, einen fiktiven, dafür aber angemessenen Sachverhalt zu versteuern, wird im Schrifttum als sog **Außentheorie** bezeichnet und weitgehend abgelehnt. Demgegenüber wird im Schrifttum verbreitet die Auffassung vertreten, dass der Missbrauch ein generelles Rechtsproblem sei, und zwar ein Problem der Feststellung des Wirkungsbereiches eines Gesetzes. Der Wirkungsbereich eines Gesetzes könne aber durch Interpretation ermittelt werden (sog **Innentheorie**).

Als Rechtsfolge eines festgestellten Missbrauchs normiert § 22 Abs 2 BAO, dass die Abgaben so zu erheben seien, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

§ 23 BAO regelt Scheingeschäfte, die Besteuerung rechtswidrigen Verhaltens sowie nichtiger Rechtsgeschäfte.

Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen sind für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend (§ 23 Abs 1 BAO). Ein Scheingeschäft (§ 916 ABGB) liegt vor, wenn sich die Parteien dahingehend geeinigt haben (gemeinsamer Vorsatz muss gegeben sein), dass das offen geschlossene Geschäft nicht oder nicht so gelten soll, wie die Erklärungen lauten. Ein sog absolutes Scheingeschäft liegt vor, wenn überhaupt kein Rechtsgeschäft beabsichtigt ist. Ein relatives Scheingeschäft bezweckt ein Rechtsgeschäft anderer Art oder ein Rechtsgeschäft gleicher Art, aber mit teilweise anderen, nur vorgetäuschten Bedingungen.

Beispiele:

1. Unternehmer U stellt seine in einer anderen Stadt studierende Tochter im Unternehmen an. Die Tochter erbringt keine Arbeitsleistung.

   Die scheinbar als Lohn geleisteten Zahlungen an die Tochter stellen steuerrechtlich nicht abzugsfähige Unterhaltszahlungen dar (absolutes Scheingeschäft).

2. Steuerberater S, der in Pension geht, verkauft seinem Sohn seine Steuerberatungskanzlei und stundet den Kaufpreis. Steuerberater S besteuert den Veräußerungserlös zum halben Durchschnittssteuersatz (§ 37 Abs 5 EStG). Der Sohn schreibt den Kanzleiwert über fünf Jahre ab. Einige Jahre später erlässt S seinem Sohn die Kaufpreisforderung.

   Nur scheinbar verkauft S seine Kanzlei an seinen Sohn. Gewollt war eine Schenkung. Der Kauf dient dem Lukrieren von Steuervorteilen. Bei einer unentgeltlichen Übertragung besteht auf Grund der Buchwertfortführung keine Möglichkeit zur Firmenwertabschreibung (relatives Scheingeschäft).

Nach § 23 Abs 2 BAO wird die Erhebung einer Abgabe nicht dadurch ausgeschlossen, dass ein Verhalten (ein Handeln oder ein Unterlassen), das den ab-

gabepflichtigen Tatbestand erfüllt, einen Teil des abgabepflichtigen Tatbestandes bildet, gegen ein **gesetzliches Gebot oder Verbot** oder gegen **die guten Sitten verstößt.**

Beispiel:

Jemand, der nachhaltig mit verbotenem Suchtgift handelt, erzielt daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb und ist folglich einkommensteuerpflichtig. Die entgeltliche Lieferung von verbotenen Suchtmitteln ist nach Auffassung des EuGH hingegen nicht umsatzsteuerpflichtig (EuGH 5.7.1988, Rs 289/86, Happy Family).

§ 23 Abs 3 und 4 BAO regeln die steuerlichen Konsequenzen **nichtiger** sowie **anfechtbarer** Rechtsgeschäfte. Knüpft ein Abgabentatbestand an **wirtschaftliche Vorgänge** an, so ist die Nichtigkeit oder Anfechtbarkeit für die Verwirklichung der Abgabentatbestände bedeutungslos.

IV. Ermessen

Ermessensentscheidungen räumen – im Unterschied zu gebundenen Entscheidungen – der Behörde bei Verwirklichung gesetzlich vorgesehener Rechtsfolgen einen **Entscheidungsspielraum** ein. Gebundenheit liegt hingegen vor, wenn die Behörde durch das Gesetz verpflichtet ist, bei Erfüllung eines bestimmten Tatbestandes einen bestimmten Verwaltungsakt zu setzen.

Ermessensentscheidungen sind selten ausdrücklich als solche gekennzeichnet. Hinweise darauf, dass eine Ermessensnorm vorliegt, ergeben sich aus Formulierungen wie „kann“, „darf“, „ist zulässig“, „ist berechtigt“, „ist befugt“, „ist ermächtig“. Ob tatsächlich eine Ermessensnorm vorliegt, ist im Wege der Interpretation zu bestimmen.

Beispiele:

Inanspruchnahme von Gesamtschuldnern (§ 6 Abs 1 BAO), Geltendmachung

persönlicher Haftungen, Erlassung von Begünstigungsbescheiden, Erlassung vorläufiger Bescheide (§ 200 BAO), Bewilligung von Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO), Bescheidaufhebung nach § 299 BAO), Wiederaufnahme von Amts wegen (§ 303 Abs 1 BAO), Zuzugsbegünstigungsbescheide gem § 103 EStG, Verlängerung des Besteuerungszeitraumes bei Liquidation gem § 19 Abs 3 KStG.

Hinsichtlich der Ermessensausübung bestimmt § 20 BAO, dass sich die Entscheidung in den Grenzen halten muss, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen.

Unter **Billigkeit** wird die Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei, unter **Zweckmäßigkeit** das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben, verstanden. Bei der Ermessensausübung ist das, das Verwaltungsrecht mitbestimmende Gebot der **Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit** der Vollziehung zu beachten.

L. Finanzstrafrecht

Literatur: *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht, 3. Aufl (2008); *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, Finanzstrafgesetz mit Kommentar und Rechtsprechung Band 1, 4. Aufl (2013); *Tannert/Kotschnigg* (Hrsg), Finanzstrafgesetz, 50. Lfg (2017); *Fellner*, Finanzstrafgesetz, 22. Lfg (2017); *Höpfel/Ratz* (Hrsg), Wiener Kommentar zum StGB, 179. Lfg (2017); *Leitner/Plückhahn*, Finanzstrafrecht kompakt, 4. Aufl (2017).

I. Rechtsgrundlagen

Das Finanzstrafrecht betreffend Bundesabgaben (siehe dazu genauer II.1.1) ist überwiegend im **Finanzstrafgesetz** (FinStrG) geregelt. Neben den im FinStrG aufgezählten Delikten können auch in anderen Bundesgesetzen weitere Tatbestände normiert sein; diese müssen allerdings dort ausdrücklich als Finanzvergehen bzw Finanzordnungswidrigkeit bezeichnet werden (§ 1 Abs 1 FinStrG).

Beispiele:

§ 39 Außenhandelsgesetz 2005, § 11 Mineralölsteuergesetz 1995, § 42 Tabakmonopolgesetz 1996, § 91 Alkoholsteuergesetz, § 7 Produktpirateriegesetz.

Das FinStrG gliedert sich in einen

- **materiellrechtlichen Abschnitt** mit
  - einem **allgemeinen Teil** (§§ 1 – 32), in dem sich Bestimmungen über die Voraussetzungen der Strafbarkeit, Möglichkeiten der Bestrafung, etc finden und
  - einem **besonderen Teil** (§§ 33 – 52), der die einzelnen Finanzvergehen (zB die Abgabenhinterziehung) bzw Finanzordnungswidrigkeiten beinhaltet und
- einen **verfahrensrechtlichen Abschnitt** (§§ 53 – 247).

Für den Bereich des landesgesetzlichen und kommunalsteuerlichen Abgabenstrafrechts gilt gem § 254 Abs 1 FinStrG lediglich § 29 FinStrG (Selbstanzeige) sinngemäß, ansonsten ist hier das Verwaltungsstrafgesetz (VStG) anwendbar.

II. Materielles Finanzstrafrecht

1. Allgemeiner Teil

1.1. Geltungsbereich des FinStrG

- **Sachlicher Anwendungsbereich**

Das FinStrG ist insbesondere auf die **bundesrechtlich geregelten Abgaben**, die **von Abgabenbehörden des Bundes erhoben werden** (zB ESt, KSt, USt) und die Grundsteuer (§ 2 FinStrG), jedoch grundsätzlich nicht auf Gebühren nach dem GebG anwendbar (§ 9 GebG).

- **Zeitlicher Anwendungsbereich**

Gemäß § 4 FinStrG darf eine Strafe nur dann verhängt werden, wenn die Tat bereits zur Zeit ihrer Begehung mit Strafe bedroht war (**nulla poena sine lege**; Rückwirkungsverbot). Ist das zur Zeit der Entscheidung erster Instanz geltende Strafrecht für den Beschuldigten günstiger, so ist dieses anzuwenden (§ 4 Abs 2 FinStrG).

- **Räumlicher Anwendungsbereich**

Das FinStrG ist grundsätzlich nur auf jene Taten anwendbar, die im Inland begangen worden sind, dh der Täter muss im Inland gehandelt haben oder zumindest der Erfolg (zB die Abgabenverkürzung) muss im Inland eingetreten sein. Als Inlandstat gelten auch Straftaten, die im Zollgebiet der EU ausgeführt und im Inland entdeckt worden sind oder solche, die von einem österreichischen Staatsbürger im Ausland begangen worden sind (§ 5 Abs 1 und Abs 2 FinStrG).

- **Persönlicher Anwendungsbereich**

Das FinStrG erstreckt sich nicht nur auf natürliche Personen, sondern nach Maßgabe des § 28a FinStrG auch auf juristische Personen (**Verbandsverantwortlichkeit**).

1.2. Allgemeine Voraussetzungen der Strafbarkeit

Strafbar ist nur, wer tatbestandsmäßig, rechtswidrig und schuldhaft handelt.

- **Tatbestandsmäßigkeit**

Jedes Delikt besteht aus mehreren Tatbestandselementen. Strafbar ist nur, wer durch sein **Tun oder Unterlassen** sämtliche Tatbestandsmerkmale erfüllt und damit ein tatbestandmäßiges Verhalten setzt. Teil eines jeden Tatbestandes ist auch ein sog subjektives Tatbestandselement. Es bestimmt, ob ein Delikt vorsätzlich oder auch fahrlässig begangen werden kann.

Vorsätzlich handelt, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbestand entspricht (§ 8 Abs 1 FinStrG). Wird in dem betreffenden Delikt keine Absicht oder Wissentlichkeit verlangt, genügt Eventualvorsatz, dh der Täter hält die Verwirklichung eines Tatbestandes ernstlich für möglich und findet sich damit ab.

Bei der **Fahrlässigkeit** unterscheidet das Gesetz zwischen einfacher und grober Fahrlässigkeit. Bei der einfachen Fahrlässigkeit wird unterschieden zwischen:

- unbewusster Fahrlässigkeit, so handelt, wer die gebotene Sorgfalt außer Acht lässt und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklicht, der einem gesetzlichen Tatbestand entspricht; und
- bewusster Fahrlässigkeit, so hingegen handelt, wer es für möglich hält, einen solchen Sachverhalt zu verwirklichen, dies aber nicht will (§ 8 Abs 2 FinStrG).

Grob fahrlässig handelt, wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhalts als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war (Abs 3 leg cit).

- **Rechtswidrigkeit**

Wer tatbestandsmäßig handelt, handelt meist auch rechtswidrig, außer es liegt ein **Rechtfertigungsgrund** vor (zB der Täter ist auf Grund einer anderen Vorschrift zur Handlung verpflichtet, § 10 Satz 2 FinStrG).

- **Schuld**

Der Täter handelt schuldhaft iSd § 6 FinStrG, wenn ihm die Tat subjektiv vorwerfbar ist. **Nicht schuldhaft** handelt, wer zur Zeit der Tat

- unzurechnungsfähig ist (zB geisteskrank, § 7 Abs 1 FinStrG)
- das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet hat (Abs 2 leg cit)
- zwar 14, aber noch nicht 18 Jahre alt ist und aus bestimmten Gründen noch nicht reif genug ist, das Unrecht der Tat einzusehen (Abs 3 leg cit).

Ein Verhalten kann einem Täter überdies subjektiv nicht vorgeworfen werden, wenn ihm ein **Irrtum** (§ 9 FinStrG) unterlief. Man unterscheidet zwei Arten von Irrtümern: den Tatbildirrtum (der Täter erkennt das Vergehen nicht) und den Verbotsirrtum (der Täter erkennt das Unrecht seiner Tat nicht). Ist der Irrtum entschuldbar, ist der Täter nicht strafbar, ist er unentschuldbar (zB das Unrecht der Tat war leicht erkennbar), handelt er fahrlässig. Ebenso nicht strafbar ist, wem eine entschuldbare Fehlleistung unterläuft (§ 9 letzter Satz FinStrG).

Eine Tat ist nicht strafbar, wenn sie durch Notstand (§ 10 StGB) entschuldigt oder, obgleich sie dem Tatbild eines Finanzvergehens entspricht, vom Gesetz geboten oder erlaubt ist (§ 10 FinStrG).

Beispiel:

Zum leichteren Verständnis der Strafbarkeit eines Verhaltens folgt ein Beispiel zu einem typischen Straftatbestand aus dem StGB, nämlich zu § 80 StGB der fahrlässigen Tötung. § 80 StGB: „Wer fahrlässig den Tod eines an-

deren herbeiführt, ist … zu bestrafen."

Sachverhalt: Alexander schießt im Wald auf Bäume, bemerkt aber nicht, dass sich der Wanderer Bert nähert und trifft diesen versehentlich. Bert ist sofort tot.

1. Schritt: Prüfung der Tatbestandsmäßigkeit:

Objektiver Tatbestand: Alexander tötet Bert.

Subjektiver Tatbestand: Alexander handelt nicht vorsätzlich; er lässt aber die gebotene Sorgfalt außer Acht und handelt damit fahrlässig.

2. Schritt: Prüfung der Rechtswidrigkeit: *Es gibt keine Hinweise auf einen Rechtfertigungsgrund im Sachverhalt.*

3. Schritt: Prüfung der Schuld: *Es sind auch keine Anzeichen auf einen Entschuldigungsgrund aus dem Sachverhalt ersichtlich.*

Beispiele zu abgabenrechtlichen Sachverhalten:

4. Die Bäuerin Tanja will ihren Traktor tanken

   a) Tanja verwendet dazu versehentlich einen Kanister Heizöl statt Diesel.

      Tanja unterliegt einem Tatbildirrtum, da sie über die Eigenschaft des Tatobjektes (sie glaubt es sei Diesel) irrt.

   b) Tanja nimmt absichtlich Heizöl, weil dieses billiger als Diesel ist und sie nicht weiß, dass dies nach § 9 Abs 5 Mineralölsteuergesetz verboten ist.

      Tanja unterliegt einem Verbotsirrtum, da sie über die Rechtslage irrt.

5. Die sonst sehr zuverlässige Sekretärin eines Rechtsanwaltes vergisst eine bezahlte Honorarnote in die EAR aufzunehmen.

   Da die Sekretärin sonst sehr zuverlässig ist und dies nur einmal passiert ist, ist von einer entschuldbaren Fehlleistung auszugehen.

6. Weder die Weisung des Dienstgebers, noch finanzielle Schwierigkeiten bringen den Täter in eine entschuldigende Notstandslage.

Beispiele zu § 10 FinStrG (Schuldausschließungsgründe)

§ 48 FinStG sanktioniert die vorsätzliche oder fahrlässige Beschädigung von Verschlussmitteln (zB Zollplombe), die in einem Abgaben- oder Monopolverfahren angelegt wurden.

1. Öffnet eine Person die Tür zu einem verplombten Raum in einem Zolllager, um einen Brand darin zu löschen, so liegt ein entschuldigender Notstand vor.
2. Öffnet ein Zollbeamter im Rahmen einer Amtshandlung einen plombierten LKW, so ist die Tat nicht nach § 48 FinStrG strafbar, weil das Handeln des Zollbeamten vom Gesetz geboten ist.

1.3. Beteiligung

Bestraft werden nicht nur unmittelbare Täter, sondern auch jene, die den unmittelbaren Täter zur Begehung einer Tat anstiften (**Bestimmung**) oder sonst einen **Beitrag** zur Tat geleistet haben (§ 11 FinStrG).

Beispiel:

Ilse begleitet ihren Ehemann Ludwig auf einer Geschäftsreise. Den Rezeptionisten überredet Ludwig, den Rechnungsbetrag als Einzelzimmer auszuweisen, diesen macht er dann als Betriebsausgabe geltend.

*Ludwig ist sowohl **unmittelbarer Täter**, da er die ihn als Steuerpflichtigen treffende Wahrheitspflicht verletzt, als auch **Bestimmungstäter**, da er den Rezeptionisten anstiftet, einen **Beitrag** zu der von ihm begangenen Abgabenhinterziehung zu leisten.*

1.4. Versuch

Ebenso zu bestrafen ist derjenige, der sich **entschließt**, eine Tat auszuführen und eine entsprechende **Ausführungshandlung** oder eine, dieser **unmittelbar**

vorangehende Handlung setzt, es aber nicht zur Tatvollendung kommt (§ 13 FinStrG). Ob eine Tat vollendet ist oder nicht, ist je nach Tatbestand unterschiedlich. Bei der Abgabenhinterziehung ist die Tat vollendet, wenn die Abgabenverkürzung bewirkt ist (siehe dazu auch L.I.2.). Gibt der Täter die Ausführung der Tat rechtzeitig auf oder, falls mehrere Personen beteiligt sind, verhindert er diese oder wendet er den Erfolg ab, bleibt der Täter straffrei (**Rücktritt vom Versuch**, § 14 FinStrG). Nicht rechtzeitig ist der Rücktritt bei Betretung auf frischer Tat oder wenn die Behörde bereits Verfolgungshandlungen gesetzt hat und dies dem Täter auch bekannt ist.

Beispiel:

Erich nimmt diverse Einnahmen nicht in seine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung auf. Darauf basierend übermittelt er dem Finanzamt seine Steuererklärung. Das Finanzamt erkennt die Unrichtigkeit und beginnt zu ermitteln.

Die Nichtaufnahme der Einnahmen in die EAR an sich ist eine straflose Vorbereitungshandlung. Ausführungshandlung ist erst die Abgabe der unrichtigen Steuererklärung, mit der Erich in das ***strafbare*** *Versuchsstadium eintritt. Vollendet wäre die Abgabenhinterziehung mit Eintritt des Erfolges (der Abgabenverkürzung).*

1.5. Strafen

Das FinStrG sieht sowohl

- **Vermögensstrafen** (Geldstrafe/Verbandsgeldbuße, Verfall und Wertersatz), als auch
- **Freiheitsstrafen** vor (§§ 15ff FinStrG).

Ist eine Freiheitsstrafe nicht zwingend vorgesehen, darf diese nur verhängt werden, wenn dies aus Präventionsgründen notwendig ist (siehe dazu näher § 15 Abs 2 FinStrG). Im Finanzstrafrecht ist die Verhängung von Freiheitsstrafen größtenteils den Gerichten vorbehalten (§ 15 Abs 3 FinStrG).

Geldstrafen bemessen sich meist nach dem Verkürzungsbetrag.

Unter **Verfall** versteht man die Einziehung von Sachen, hinsichtlich derer ein Finanzvergehen begangen wurde (zB Verfall von geschmuggelten Zigaretten) oder von Beförderungsmitteln oder Behältnissen, wie Koffer und Taschen, wenn diese Gegenstände mit besonderen Vorrichtungen versehen waren, welche die Begehung des Finanzvergehens erleichtert haben (§ 17 Abs 2 FinStrG). Der Verfall ist eine neben der jeweils primär angedrohten Hauptstrafe (Geld- oder Freiheitsstrafe) zu verhängende Nebenstrafe.

Steht der Verfall zur Bedeutung der Tat oder zu dem den Täter treffenden Vorwurf außer Verhältnis, so tritt an die Stelle des Verfalls die **Strafe des Wertersatzes** (§ 17 Abs 6 iVm § 19 FinStrG).

1.6. Selbstanzeige (§ 29 FinStrG)

Unter bestimmten Voraussetzungen führt eine Selbstanzeige **auch bei vollendeter Tat** zur Straffreiheit (§ 29 FinStrG):

- **Zuständige Behörde**

Die Verfehlung muss, wenn die Handhabung der verletzten Abgaben- oder Monopolvorschriften den Zollämtern obliegt, bei einem Zollamt, ansonsten bei

einem Finanzamt dargelegt werden. Es muss sich jedoch nicht um die sachlich und örtlich zuständige Finanzbehörde handeln.

- **Darlegung der Verfehlung und Offenlegung**

Der Täter gibt zu, dass es zu einer Abgabenverkürzung gekommen ist und legt die für die Feststellung der Abgabenverkürzung bedeutsamen Umstände offen, sodass die Abgabenschuld festgesetzt werden kann.

- **Begleichung der Abgabenschuld**

Der Verkürzungsbetrag muss binnen eines Monats (bei Selbstbemessungsabgaben ab Selbstanzeige, ansonsten ab Zustellung des Abgabenbescheides) entrichtet werden und kann durch Gewährung von Zahlungserleichterungen höchstens auf zwei Jahre verlängert werden (§ 29 Abs 2 FinStrG).

- **Rechtzeitigkeit**

Eine Selbstanzeige muss rechtzeitig erfolgen. Dies ist nicht der Fall:

- bei Betretung auf frischer Tat,
- wenn bereits Verfolgungshandlungen gesetzt worden sind,
- wenn die Tat bereits entdeckt ist (zB durch eine anzeigepflichtige Behörde) und dies dem Täter auch bekannt war,
- wenn die Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Betriebsprüfung etc nicht unmittelbar zu Beginn der Amtshandlung erfolgt.

- **Täternennung**

Die Selbstanzeige wirkt jeweils nur für den Anzeigenden und für die Personen, für die sie erstattet worden ist.

Die Selbstanzeige unterliegt keiner besonderen Formvorschrift.

Beispiel:

Wegen schlechter Auftragslage befindet sich Unternehmer Richard in einem Liquiditätsengpass. Um seine Arbeitnehmer zahlen zu können, meldet und

entrichtet er die unterjährige Umsatzsteuer nur zum Teil. Bei der Umsatzsteuerjahreserklärung legt er die vollen Umsätze offen.

Soweit die Umsatzsteuerjahreserklärung alle anderen Voraussetzungen einer Selbstanzeige erfüllt (Täternennung!), ist Richard straffrei. Eine Zuordnung des Verkürzungsbetrages zu einem bestimmten Voranmeldungszeitraum ist nicht notwendig (§ 29 Abs 7 FinStrG). Richard hat den hinterzogenen Umsatzsteuerbetrag, da es sich bei der unterjährigen Umsatzsteuer um eine Selbstbemessungsabgabe handelt, binnen eines Monats ab Einreichung der Jahressteuererklärung (die als Selbstanzeige gilt) zu entrichten.

- **Ausschluss der Straffreiheit bei wiederholter Selbstanzeige**

Straffreiheit tritt nicht ein, wenn bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabenanspruchs (ausgenommen Vorauszahlungen) eine Selbstanzeige erstattet worden ist (§ 29 Abs 3 lit d FinStrG; ab 1.10.2014)).

- **Strafzuschlag bei Selbstanzeigen nach Ankündigung einer finanzbehördlichen Nachschau oder Prüfung von Büchern und Aufzeichnungen**

Nach Ankündigung einer finanzbehördlichen Nachschau oder Prüfung von Büchern und Aufzeichnungen kann noch bis zu deren Beginn eine strafbefreiende Selbstanzeige erstattet werden. Da wegen der Ankündigung der behördlichen Maßnahmen mit einer Tatentdeckung gerechnet werden muss, hat es der Gesetzgeber als gerechtfertigt angesehen (vgl ErlRV 177 BlgNR, 25. GP), Straffreiheit im Zusammenhang mit einer in diesem Zeitraum erstatteten Selbstanzeige für vorsätzlich oder grob fahrlässig begangene Finanzvergehen nur unter der Voraussetzung zu gewähren, dass zusammen mit dem Abgabenmehrbetrag ein Strafzuschlag zeitgerecht entrichtet wird.

Der Strafzuschlag beträgt zwischen 5% und 30% des sich aus der Selbstanzeige ergebenden Abgabenmehrbetrages (§ 29 Abs 6 FinStrG; ab 1.10.2014).

1.7. Verkürzungszuschlag (§ 30a FinStrG)

Sollte sich nach einer Überprüfung durch die Abgabenbehörde

- eine Nachforderung von nicht mehr als € 10.000,– pro Jahr und insgesamt nicht mehr als € 33.000,– ergeben und
- der Verdacht auf ein Finanzvergehen bestehen,

so kann die Abgabenbehörde

- mit Einverständnis des Steuerpflichtigen und
- soweit dieser auf ein Rechtsmittel gegen die Festsetzung verzichtet,

einen Verkürzungszuschlag in Höhe von **10%** der ermittelten Nachforderungen festsetzen.

Werden die Nachforderung und der Verkürzungszuschlag binnen 1 Monat entrichtet, ist der Steuerpflichtige straffrei (**Strafaufhebungsgrund**). Ungeachtet der Straffreiheit ist auf Verfall von Monopolgegenständen zu erkennen.

1.8. Verjährung (§ 31 FinStrG)

Die Verjährungsfrist

- für Finanzordnungswidrigkeiten nach §§ 49 und 49a beträgt 3 Jahre,
- für andere Finanzordnungswidrigkeiten 1 Jahr und
- für die übrigen Finanzvergehen 5 Jahre (§ 31 Abs 2 FinStrG).

Die Frist beginnt mit der Vollendung der Tat (siehe dazu auch I.2.1), bei Erfolgsdelikten mit Eintritt des Erfolges zu laufen. Sie beginnt aber nie früher zu laufen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet (§ 31 Abs 1 FinStrG).

Beispiele:

1. Die Verjährungsfrist für im Wege der Veranlagung zu erhebende, aber hinterzogene Einkommensteuer beginnt mit Zustellung des Einkommensteuerbescheides zu laufen.

2. Bei hinterzogenen Selbstbemessungsabgaben wie Lohnsteuer, DB zum FLAF, KESt, USt-Vorauszahlungen beginnt die Verjährungsfrist nicht mit Datum des Entstehens des Abgabenanspruchs oder dem Datum der Nichtentrichtung bei Fälligkeit (= Datum der Verkürzung), sondern erst mit Ablauf desjenigen Jahres zu laufen, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist – es sei denn, der Verkürzungszeitpunkt ist bereits im neuen Jahr gelegen.

Begeht der Täter während laufender Verjährungsfrist erneut vorsätzlich ein Finanzvergehen, so tritt die Verjährung erst ein, wenn auch dieses Delikt verjährt ist (**Ablaufhemmung**, § 31 Abs 3 FinStrG).

In § 31 Abs 4 FinStrG sind jene Zeiten aufgezählt, die nicht in die Verjährungsfrist eingerechnet werden (**Fortlaufhemmung**, zB die Zeit von der Einbringung einer VfGH-Beschwerde oder einer Revision an den VwGH bezüglich eines mit dem Finanzstrafverfahren im Zusammenhang stehenden Abgabenverfahrens bis zu dessen Erledigung).

Handelt es sich um ein von der Finanzstrafbehörde zu verfolgendes Vergehen, verjährt die Strafbarkeit aber jedenfalls nach **10 Jahren**, bei gerichtlich strafbaren Finanzvergehen gibt es keine solche **absolute** Verjährungsfrist.

Die **Vollstreckbarkeit der Strafentscheidung** verjährt nach 5 Jahren ab Rechtskraft (§ 32 FinStrG).

Beispiel:

Thomas arbeitet als Kassier im Supermarkt. 2010 erbt er ein Haus, welches er vermietet. Dadurch erzielt er zusätzlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von insgesamt € 6.000,–. Am 2.4.2011 reicht er die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung über FinanzOnline ein, wobei er seine

Mieteinnahmen nicht aufnimmt, um Steuern zu sparen. Am 4.5.2011 erlässt die Finanzbehörde den Einkommenssteuerbescheid, in dem die Mieteinnahmen nicht berücksichtigt wurden.

Macht es einen Unterschied, ob Thomas in den nächsten Jahren weiterhin unrichtige Angaben macht (Annahme: Thomas beendet die Vermietung per 31.12.2013 und zieht selbst in das Haus ein; das Finanzamt erlässt den Einkommenssteuerbescheid für das Jahr 2013 am 10.4.2014)?

Durch die Nicht-Offenlegung seiner zusätzlichen Einkünfte begeht Thomas eine Abgabenhinterziehung. Die Verjährungsfrist beginnt am 4.5.2011 mit Eintritt des Erfolges (Erlassung des Einkommensteuerbescheides, mit dem die Abgabenverkürzung bewirkt ist) zu laufen. Die Abgabenhinterziehung ist ein Finanzvergehen, welches grundsätzlich nach 5 Jahren verjährt. Isoliert betrachtet ist damit die Hinterziehung der Einkommensteuer des Jahres 2010 mit Ablauf des 4.5.2016 verjährt.

Gibt Thomas auch in den Folgejahren unrichtige Erklärungen ab, verjährt das Finanzvergehen betreffend das Veranlagungsjahr 2010 erst, wenn auch das letzte Finanzvergehen verjährt ist (am 10.4.2019).

2. Besonderer Teil

Mit den im FinStrG geregelten Finanzstraftatbeständen wird meist die Verletzung von steuerrechtlichen Verpflichtungen geahndet. IdR handelt es sich hierbei um Erfolgsdelikte, bei denen die Tat erst mit Eintritt des im Tatbestand vorgesehenen Erfolges (zB der Abgabenverkürzung) vollendet ist. Strafbar ist aber auch bereits der Versuch (siehe dazu bereits oben II.1.4).

2.1. Abgabenhinterziehung (§ 33 FinStrG)

Die Abgabenhinterziehung ist ein Vorsatzdelikt. Grundtatbestand ist jener, bei dem der Täter eine abgabenrechtliche **Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht** (allgemein §§ 119ff BAO) verletzt und dadurch eine **Abgabenverkürzung** bewirkt. **Sondertatbestände** der Abgabenhinterziehung sind:

- die wissentliche Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen unter vorsätzlicher Verletzung der Verpflichtung zur Umsatzsteuervoranmeldung,
- die wissentliche Verkürzung von Lohnsteuer unter vorsätzlicher Verletzung der Verpflichtung zur Führung von Lohnkonten und
- die zweckwidrige Verwendung von Sachen, für die eine Abgabenbegünstigung gewährt wurde.

Die Abgabenhinterziehung ist ein Erfolgsdelikt und setzt das Bewirken einer Abgabenverkürzung voraus. Bewirkt ist eine Abgabenverkürzung (und damit **die Tat vollendet**) dann,

- wenn bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig oder mangels Kenntnis der Behörde nicht festgesetzt wurden,
- Selbstbemessungsabgaben nicht im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit entrichtet wurden,
- Abgabengutschriften zu hoch oder zu Unrecht mit Bescheid festgesetzt oder vom Steuerpflichtigen geltend gemacht wurden (zB unrichtige Vorsteuerabzüge),
- Abgaben zu Unrecht erstattet oder außergewöhnliche Belastungen zu Unrecht abgegolten wurden oder
- auf einen Abgabenanspruch zu Unrecht verzichtet oder eine Abgabenschuldigkeit zu Unrecht nachgesehen wurde.

Eine Abgabenhinterziehung kann mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages und mit einer Freiheitsstrafe bis zu 2 Jahren geahndet werden. Betrifft die Abgabenhinterziehung eine Verbrauchsteuer, so ist auf Verfall nach Maßgabe des § 17 FinStrG zu erkennen. Der Verfall umfasst auch die Rohstoffe, Hilfsstoffe, Halbfabrikate, Geräte und Vorrichtungen.

Eine höhere Strafe droht, wenn die Abgabenhinterziehung **gewerbsmäßig**, dh um sich durch die Begehung eine laufende Einnahme zu verschaffen, begangen wird (Geldstrafe bis zum Dreifachen des Verkürzungsbetrages, Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren, bei einem strafbestimmenden Wertbetrag von mehr

als € 500.000,– bis zu fünf Jahren zu erkennen; § 38 FinStrG). Die Gewerbsmäßigkeit wird in Abs 2 leg cit definiert.

Die Strafen erhöhen sich auch bei Begehung der Tat als Mitglied einer Bande (zumindest drei Personen) oder unter Gewaltanwendung (§ 39 FinStrG).

Wird eine Abgabenhinterziehung, für die das Gericht zuständig ist, unter Verwendung einer falschen Urkunde, unter Abschluss eines Scheingeschäftes oder Datenmanipulation begangen oder werden Vorsteuerbeträge geltend gemacht, denen keine Leistung zugrunde liegt, so liegt **Abgabenbetrug** vor. Der Abgabenbetrug ist bedroht mit Freiheitsstrafe bis zu 3 Jahren, daneben Geldstrafe bis € 1 Mio, Verbandsgeldbuße bis € 2,5 Mio; bei einem wertbestimmenden Betrag von mehr als € 500.000,– beträgt die Freiheitsstrafe zwischen einem und zehn Jahren, zusätzlich kann eine Geldstrafe bis zu € 2,5 Mio verhängt werden, die Verbandsgeldbuße beträgt dann bis zum Vierfachen des strafbestimmenden Betrages; § 39 FinStrG.

Beispiel:

Am 2.5.2009 verkauft Xaver seine Jahrhundertewendevilla am Wolfgangsee um € 10 Mio an Sylvia. Diese bittet Xaver, im Kaufvertrag lediglich einen Kaufpreis von € 5 Mio festhalten zu lassen, damit sie nicht so viel GrESt zahlen muss. Daraufhin führt der Notar € 175.000,– statt der eigentlich zu bezahlenden € 350.000,– ab. Machen sich Sylvia und Xaver strafbar?

Sylvia begeht einen Abgabenbetrug, da es sich hierbei um eine vom Gericht (strafbestimmender Wertbetrag über € 100.000,–) zu ahndende Abgabenhinterziehung handelt, die unter Verwendung einer sog Lugurkunde (Kaufvertrag, in dem ein zu niedriger Kaufpreis ausgewiesen ist) begangen worden ist (§ 39 Abs 1 lit a FinStrG).

Sylvia ist unmittelbare Täterin, während Xaver einen Beitrag zur Tat leistet, indem er ihr die Tatbegehung durch Zustimmung zur Ausweisung eines niedrigeren Kaufpreises im Kaufvertrag erst ermöglicht. Xaver macht sich daher ebenso strafbar.

2.2. Grob fahrlässige Abgabenverkürzung (§ 34 FinStrG)

Einer grob fahrlässigen Abgabenverkürzung macht sich schuldig,

- wer grob fahrlässig eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt oder
- Sachen, für die eine Abgabenbegünstigung gewährt wurde, grob fahrlässig zweckwidrig verwendet

und damit eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Die fahrlässige Abgabenverkürzung wird mit einer Geldstrafe bis zum Einfachen des Verkürzungsbetrages bestraft.

2.3. Schmuggel, Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben, Abgabenhehlerei (§§ 35 – 37 FinStrG)

Unter Schmuggel versteht das Gesetz das vorsätzlich vorschriftswidrige Verbringen eingangsabgabepflichtiger Waren in das Zollgebiet der Union oder das vorsätzliche Verbringen ausgangsabgabenpflichtiger Waren ohne Abgabe einer Zollanmeldung aus dem Zollgebiet der Union (§ 35 Abs 1 FinStrG).

Der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben macht sich schuldig, wer, ohne den Tatbestand des Schmuggels zu erfüllen, vorsätzlich unter Verletzung einer zollrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben bewirkt (zB § 35 Abs 2 FinStrG). Der Tatbestand der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben ist subsidiär zu dem des Schmuggels.

Beispiele:

1. A stellt Ware an der Zollstelle und gibt hinsichtlich Art und Menge wahrheitsgemäß Erklärungen ab, allerdings macht er falsche (zu niedrige) Angaben über den Wert der Waren. A erfüllt mit seinem Handeln den objektiven Tatbestand der Eingangsabgabenhinterziehung.

2. B stellt Ware an der Zollstelle, macht aber über die Menge unrichtige Angaben. In diesem Fall liegt hinsichtlich der „Mehrmenge“ Schmuggel vor.

Schmuggel wird mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des auf die Waren entfallenden Abgabenbetrags, die Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages geahndet. Neben der Geldstrafe ist nach Maßgabe des § 15 FinStrG auf eine Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren zu erkennen. Auf Verfall ist nach Maßgabe des § 17 FinStrG zu erkennen. Für gewerbsmäßige Tatbegehung, die Begehung als Mitglied einer Bande oder unter Gewaltanwendung oder Begehung unter Verwendung falscher Urkunden (Abgabenbetrug) sind nach den §§ 38 – 39 FinStrG höhere Strafen vorgesehen (**qualifizierte Begehungsformen**).

Dem **Verfall** (§ 17 FinStrG) unterliegen die Sachen, hinsichtlich derer das Finanzvergehen begangen wurde, samt Umschließungen. Dem Verfall unterliegen ua auch die zur Begehung des Finanzvergehens benützten Beförderungsmittel und Behältnisses, wie Koffer, Taschen udgl, wenn diese Gegenstände mit besonderen Vorrichtungen versehen waren, welche die Begehung des Finanzvergehens erleichtert haben.

Der **Verzollungsumgehung** macht sich schuldig, wer einen Schmuggel fahrlässig begeht (§ 36 FinStrG). Wer geschmuggelte Waren vorsätzlich kauft, zum Pfand nimmt oder sonst an sich bringt, begeht das Delikt der **Abgabenhehlerei** (§ 37 FinStrG).

2.4. Finanzordnungswidrigkeiten (§§ 49 ff FinStrG)

Auch Finanzordnungswidrigkeiten ahnden Verletzungen von abgabenrechtlichen Normen, wobei es hier aber nicht zu einer Abgabenverkürzung kommen muss. Meist handelt es sich hierbei um Auffangtatbestände, die **nicht mehr zur Anwendung kommen, sobald ein anderes Finanzvergehen erfüllt ist**. Finanzordnungswidrigkeiten sind immer **Vorsatzdelikte**; sie können nie fahrlässig begangen werden.

Als Finanzordnungswidrigkeiten werden geahndet:

- **Die Nichtentrichtung von Selbstbemessungsabgaben**

§ 49 Abs 1 lit a ist subsidiär zu den Tatbeständen der §§ 33 und 34 FinStrG. Ist zB mit der Selbstbemessung auch eine Anmeldepflicht verbunden, so ist bei deren Verletzung bereits die Abgabenhinterziehung erfüllt.

- **Die Geltendmachung ungerechtfertigter Abgabengutschriften durch Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen**

Handelt der Täter wissentlich, ist der Tatbestand der Abgabenhinterziehung erfüllt (§ 33 Abs 2 lit a FinStrG).

- **Weiter Finanzordnungswidrigkeiten:**

– die Verletzung der Schenkungsmeldepflicht

– das Unterlassen der Mitteilung bei Auslandszahlungen

– die Erwirkung ungerechtfertigter Zahlungserleichterungen

– die Verletzung abgabenrechtlicher Anzeige-, Verwendungs-, Aufzeichnungs- oder Mitwirkungspflichten

– die Verletzung eines abgabenrechtlichen Verbots zur Leistung oder Entgegennahme von Barzahlungen

– Datenmanipulation bei automationsunterstützten Aufzeichnungen oder Aufzeichnungssystem durch Manipulationssoftware.

Beispiel:

Peters Unternehmen geht es momentan sehr schlecht, deshalb will er keine USt-VZ leisten. Da er weiß, dass er sich sonst strafbar machen würde, beschließt er aber, fristgerecht eine USt-VA abzugeben. Auf Grund einer Verwechslung des Datums übermittelt er die USt-VA allerdings tatsächlich erst zwei Wochen nach Fälligkeit der USt-VZ.

Peter leistet wissentlich keine USt-VZ und gibt fahrlässig auch keine rechtzeitige USt-VA ab. Da er die Anmeldepflicht nicht vorsätzlich verletzt hat,

kommt eine Abgabenhinterziehung gem § 33 Abs 2 lit a FinStrG nicht in Betracht. Peter begeht eine Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 49 Abs 1 lit a FinStrG.

III. Verfahrensrecht

1. Zuständigkeit

In Abhängigkeit vom Grad des Verschuldens (Vorsatz) und dem maßgeblichen Wertbetrag, nach dem sich die Strafdrohung richtet, sind in Finanzstrafverfahren entweder Gerichte oder Verwaltungsbehörden zuständig.

Gerichtszuständigkeit (§ 53 FinStrG) ist gegeben für Vorsatzdelikte, bei denen der strafbestimmende Wertbetrag die Grenze von € 100.000,– übersteigt. Dabei werden alle vorsätzlichen Vergehen, die in die örtliche und sachliche Zuständigkeit derselben Finanzstrafbehörde fielen und über die noch nicht rechtskräftig entschieden wurde zusammengerechnet. In einigen Fällen (zB Schmuggel) verkürzt sich die Wertgrenze auf € 50.000,–.

Die Zuständigkeit des Gerichts erstreckt sich auch auf andere Finanzvergehen desselben Täters, auch wenn diese an sich in die finanzstrafbehördliche Zuständigkeit fallen würden (zB eine fahrlässig begangene Abgabenhinterziehung), wenn sie in die sachliche und örtliche Zuständigkeit derselben Finanzstrafbehörde fallen würden (§ 53 Abs 3 FinStrG). Weiters ist das Gericht auch für die an der Tat vorsätzlich Beteiligten zuständig (§ 53 Abs 4 FinStrG).

Finanzordnungswidrigkeiten fallen **nie** in die Zuständigkeit der Gerichte.

Für das Verfahren vor den Gerichten gilt grundsätzlich die StPO, erweitert um die Regelungen der §§ 195 – 245 FinStrG.

Finanzvergehen, deren Ahndung nicht dem Gericht zukommt, sind von den Finanzstrafbehörden zu ahnden (§ 53 Abs 6 FinStrG).

Beispiel:

Bei einer Betriebsprüfung wird festgestellt, dass der Einzelunternehmer Xaver in den Jahren 2006 – 2012 ESt in Höhe von jeweils € 20.000,– vorsätzlich hinterzogen hat. Sein Freund Ulrich hat Xaver geholfen, indem er ihm überhöhte Rechnungen ausgestellt hat, die Xaver als Betriebsausgaben geltend gemacht hat.

Bei zusammentreffenden vorsätzlichen Abgabenhinterziehungen sind die Beträge zusammenzurechnen, woraus sich in diesem Fall ein Verkürzungsbetrag von € 140.000,– und damit eine Gerichtszuständigkeit ergibt (§ 53 Abs 1 FinStrG).

Das Gericht ist auch für den Beitragstäter Ulrich zuständig, da dieser vorsätzlich gehandelt hat (§ 53 Abs 4 FinStrG).

2. Das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren

2.1. Zuständigkeit

Finanzstrafbehörde erster Instanz ist grundsätzlich jenes Finanzamt, welches auch für die Erhebung der beeinträchtigten Abgaben zuständig ist (§ 58 Abs 1 lit f FinStrG).

Wenn der strafbestimmende Wertbetrag € 33.000,– (ua in Fällen des Schmuggels sinkt die Wertgrenze auf € 15.000,–) übersteigt oder wenn der Beschuldigte dies beantragt, obliegt die mündliche Verhandlung und die Fällung des Erkenntnisses einem Spruchsenat (§ 58 Abs 2 FinStrG), ansonsten einem Einzelbeamten.

Die Zuständigkeit der Finanzstrafbehörde erstreckt sich auch hier auf alle Beteiligten (§ 59 Abs 2 FinStrG).

In Fällen, in denen derselbe Täter mehrere Finanzvergehen begangen hat oder diese in engem Zusammenhang stehen und die Zuständigkeit der Finanzstrafbehörde für alle gegeben ist, hat sie die Verfahren zu verbinden (§ 61 Abs 1 FinStrG).

2.2. Grundsätze des verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahrens

Die im FinStrG festgelegten Verfahrensgrundsätze entsprechen weitestgehend jenen der Strafprozessordnung (StPO).

- **Amtswegigkeit**

Nach § 57 Abs 1 sind die Finanzstrafbehörden verpflichtet, einem ihnen bekannt gewordenen Verdacht auf ein Finanzvergehen nachzugehen.

- **Objektivität und Wahrheitsforschung**

Finanzstrafbehörden sind zur Unparteilichkeit und zur Ermittlung aller den Steuerpflichtigen be- sowie entlastenden Umstände verpflichtet.

- **Inquisitionsmaxime**

Anders als in der StPO (Anklagegrundsatz, verwirklicht in der Trennung von Ankläger (Staatsanwaltschaft und Richter) setzt im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren die Finanzstrafbehörde das Verfahren in Gang und fällt dann auch die Entscheidung. Eine Ausnahme bildet das Verfahren vor den Spruchsenaten, in denen ein Amtsbeauftragter als untersuchendes Organ bestellt wird, dessen Stellung aber dennoch nicht mit jener des Staatsanwaltes vergleichbar ist.

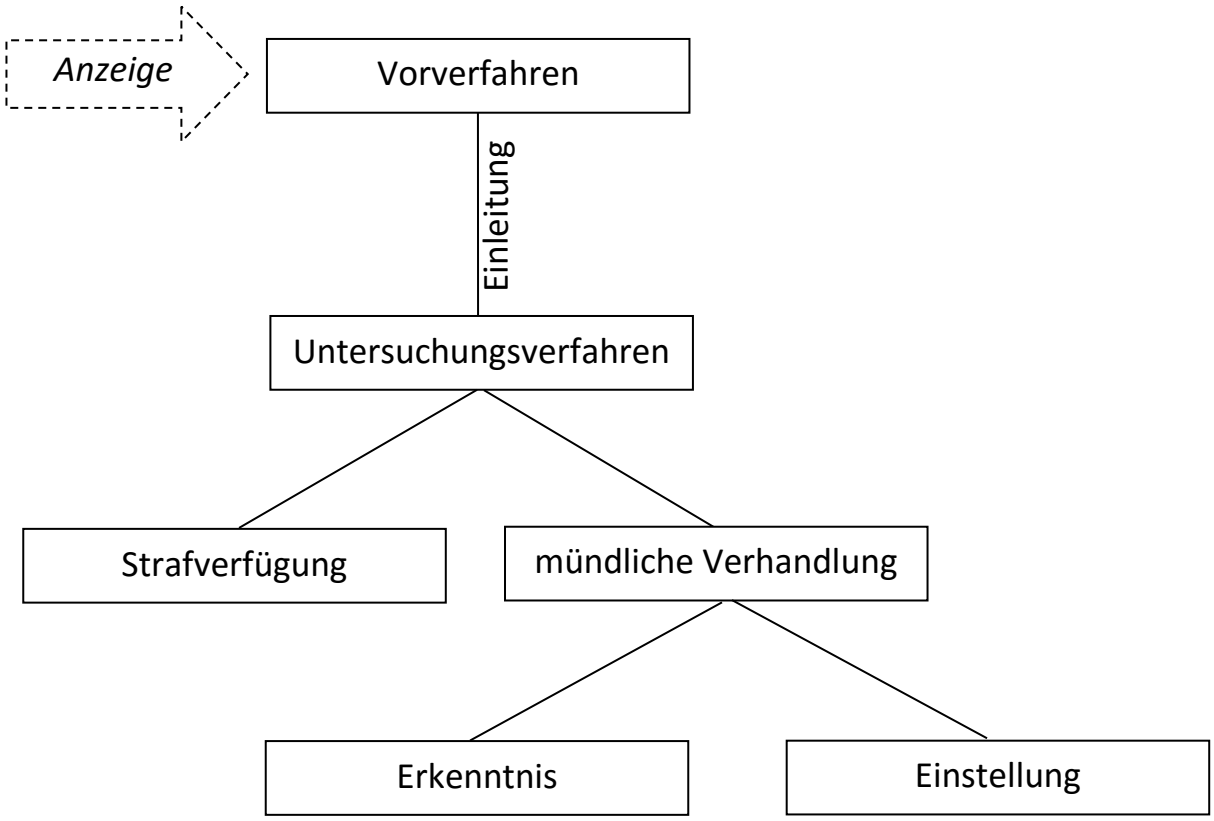
- **Weitere Grundsätze sind ua:**

Information und Belehrung des Beschuldigten, Beschleunigungsgebot, Unschuldsvermutung, rechtliches Gehör, freie Beweiswürdigung.

2.3. Gang des finanzstrafbehördlichen Verfahrens erster Instanz

Im Rahmen eines Finanzstrafverfahrens hat die Behörde zunächst darüber zu entscheiden, ob ein hinreichender Verdacht für die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens vorliegt und ob eine gerichtliche Zuständigkeit gegeben ist (§ 82 Abs 1 und 2 FinStrG). Besteht eine Gerichtszuständigkeit, hat die Behörde nach den §§ 195 ff FinStrG vorzugehen und übernimmt dabei grundsätzlich je-

ne Aufgaben, die im Strafverfahren sonst der Kriminalpolizei zukommen würden.



Nach Einleitung des Finanzstrafverfahrens ist zunächst der maßgebende Sacherhalt von der Finanzstrafbehörde zu ermitteln (§ 115 FinStrG). Beweise sind aufzunehmen; dazu können auch Haus- und Personendurchsuchungen durchgeführt werden und Gegenstände beschlagnahmt werden (§§ 89 ff FinStrG). Der Beschuldigte und die Zeugen sind zu vernehmen, soweit nicht gesetzliche Aussageverweigerungsrechte oder dergleichen entgegenstehen (§§ 103 f FinStrG). Unter bestimmten Voraussetzungen besteht die Möglichkeit den Beschuldigten festnehmen zu lassen und über ihn die Untersuchungshaft zu verhängen (§§ 85 ff FinStrG). Wird das Verfahren nicht mittels Strafverfügung beendet (siehe II.2.4) ist grundsätzlich eine mündliche Verhandlung anzuberaumen (§ 125 FinStrG).

2.4. Vereinfachtes Verfahren

Ist der Sachverhalt hinreichend geklärt und hatte der Beschuldigte Gelegenheit, Stellung zu nehmen, kann die Behörde gem § 143 Abs 1 FinStrG ohne mündliche Verhandlung und ohne ein Erkenntnis zu fällen eine Strafverfügung erlassen.

Ist die Zuständigkeit des Spruchsenates gegeben, kann eine Strafverfügung nicht erlassen werden (siehe dazu auch II.3.2).

3. Rechtsmittelverfahren

3.1. Beschwerde

Gegen Erkenntnisse der Finanzstrafbehörden steht dem Beschuldigten das Rechtsmittel der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zu (§ 150 Abs 1 und 2 FinStrG). Die Beschwerde ist binnen 1 Monat bei der Behörde einzubringen, die das angefochtene Erkenntnis erlassen hat (§ 151 Abs 3 FinStrG).

3.2. Einspruch gegen Strafverfügung

Gegen Strafverfügungen hat der Beschuldigte die Möglichkeit binnen 1 Monat bei der Finanzstrafbehörde Einspruch zu erheben (§ 145 Abs 1 FinStrG). Damit tritt die Strafverfügung außer Kraft und das ordentliche Verfahren läuft weiter. Ist die Rechtsmittelfrist abgelaufen, entfaltet die Strafverfügung die Wirkung eines rechtskräftigen Erkenntnisses (§ 145 Abs 5 FinStrG).

3.3. Wiederaufnahme

Ist ein ordentliches Rechtsmittel nicht (mehr) zulässig, hat die Finanzstrafbehörde gemäß § 165 Abs 1 FinStrG ein bereits abgeschlossenes Finanzstrafverfahren auf Antrag oder von Amts wegen wiederaufzunehmen, wenn besondere Gründe dafür vorliegen (zB Beweismittel wurden gefälscht oder sind neu hervorgekommen). Ein Antrag auf Wiederaufnahme kann nur binnen 3 Monaten

ab Kenntnis des Wiederaufnahmegrundes eingebracht werden (§ 165 Abs 4 FinStrG).

3.4. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

Hat der Beschuldigte eine Frist oder eine mündliche Verhandlung versäumt, kann er die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand beantragen (§ 167 Abs 1 FinStrG). Die Voraussetzungen dafür sind:

- dass der Beschuldigte durch die Versäumung einen Rechtsnachteil erleidet,
- er durch ein **unvorhersehbares oder unabwendbares Ereignis** verhindert war und es sich dabei lediglich um einen minderen Grad des Versehens handelt,
- der Antrag binnen 1 Monat nach Aufhören des Hindernisses,
- bei der Behörde, bei der die versäumte Handlung vorzunehmen war, eingebracht wird.

Kontrollfragen:

L 1. Um Steuern zu „sparen“, verzeichnet Brigitte im Jahr 01 diverse Einnahmen nicht in ihrer EAR. Anfang des Jahres 02 gibt sie ihre Steuererklärung basierend auf der unrichtigen EAR ab.

Am 8.5.02 setzt das zuständige Finanzamt auf Grund der unvollständigen Angaben von Brigitte die ESt mittels Bescheid um € 20.000,– zu niedrig fest.

Als Brigittes Ex-Freund ihr mitteilt, er habe ihre Steuerhinterziehungen beim Finanzamt angezeigt, bekommt sie es mit der Angst zu tun. Daraufhin schreibt sie dem Finanzamt einen Brief, indem sie alle zusätzlichen Einnahmen des Jahres 01 genau auflistet.

a) Hat sich Brigitte strafbar gemacht?

b) Wie ist der Brief zu qualifizieren?

c) Welche Behörde ist sachlich zuständig, das Finanzstrafverfahren zu führen?

d) Wie wird die Behörde das Verfahren wahrscheinlich beenden?

e) Hätte Brigitte die Möglichkeit eines Rechtsmittels gegen die Entscheidung der Behörde?

(→ Lösung)

M. Kontrollfragen - Lösungen

Frage B 1

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

Die Kommunalsteuer ist gem § 16 FAG 2017 eine ausschließliche Gemeindeabgabe, für die sich der Bund auf Basis von § 7 Abs 3 F-VG das Recht der Regelung vorbehalten hat. Die Abgabenhoheit liegt somit beim Bund, die Ertragshoheit bei den Ländern. Die Kommunalsteuer wird von den Gemeinden erhoben (Verwaltungshoheit).

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

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

Frage B 2

a) Die Verteilung der Besteuerungsrechte und Abgabenerträge ist der Bundesgesetzgebung vorbehalten (§ 7 Abs 2 F-VG). Dies geschieht mit dem sog Finanzausgleichsgesetz. Formell entscheidet somit der Bund. Das FAG beruht allerdings auf dem von Bund, Ländern und Gemeinden abgeschlossenen Finanzausgleichs-Paktum. Sollte der Bund die bestehende Aufteilung des Aufkommens der GrESt (Bund 4%, Gemeinden 96%) ändern wollen, muss er darauf achten, dass die Neuregelung dem finanzausgleichsrechtlichen Sachlichkeitsgebot (§ 4 F-VG) entspricht. Der Mehrertrag, der sich aus der Novelle der GrESt im Zuge der StRef 2015/2016 ergibt, kommt nicht mehr zu 96% den Gemeinden zu, sondern unterliegt dem einheitlichen Aufteilungsschlüssel zwischen Bund, Ländern und Gemeinden. (→ Kontrollfrage)

b) Gem § 8 FAG 2017 handelt es sich bei der Vermögensteuer um eine ausschließliche Bundesabgabe. Den Ländern ist damit die Einführung einer (vergleichbaren) Vermögensteuer verwehrt (§ 8 Abs 3 F-VG). Ausschließlich der Bund kann somit nach dem geltenden Finanzausgleich eine Vermögensteuer einführen. (→ Kontrollfrage)

c) Die Einkommensteuer ist gem § 9 Abs 1 FAG 2017 eine gemeinschaftliche Bundesabgabe. Die Abgabenhoheit und damit die Entscheidung über den Einkommensteuertarif liegen somit beim Bund. (→ Kontrollfrage)

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

e) Bei den Hundesteuern (Abgabe für das Halten von Tieren) handelt es sich um ausschließliche Gemeindeabgaben (§ 16 FAG 2017), die auf Grund einer landesgesetzlichen Ermächtigung (§ 8 Abs 5 F-VG) erhoben werden. Gem § 17 Abs 3 Z 2 FAG 2017 sind die Gemeinden ermächtigt, ohne Rücksicht auf ihre Höhe Abgaben für das Halten von Hunden auszuschreiben. Die Höhe der Hundesteuer ist somit durch Gemeinderatsbeschluss (gesetzesvertretende Verordnung) festzusetzen. (→ Kontrollfrage)

Frage C 1

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

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

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

Frage C 2

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

Frage C 3

a) Die Y-AG ermittelt als rechnungslegungspflichtige Gesellschaft ihren Gewinn nach § 5 EStG. Die AG hat das Darlehen als Verbindlichkeit mit ihrem Erfüllungsbetrag zu passivieren. Für Verbindlichkeiten gilt das strenge Höchstwertprinzip (§ 211 UGB). Steigt der Rückzahlungsbetrag, so ist die Verbindlichkeit zwingend auf den höheren Wert mit gewinnmindernder Wirkung aufzuwerten.

   Sinkt der Wert der Verbindlichkeit, geht die hL von einer zwingenden Wertaufholung aus (analoge Anwendung von § 208 Abs 1 UGB), dh der niedrigere Rückzahlungsbetrag ist anzusetzen. Dem Vorsichtsprinzip entsprechend darf kein niedrigerer Wert als der ursprüngliche Rückzahlungsbetrag angesetzt werden.

b) Langfristige Forderungen gehören zum Finanzanlagevermögen. Das Vorsichtsprinzip untersagt es, eine Wertsteigerung der Forderung auszuweisen. Sinkt der Wert unter die Anschaffungskosten, so besteht nach § 204 Abs 2 UGB ein Wahlrecht, auch bei bloß vorübergehender Wertminderung eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen, diese ist als Teilwertabschreibung auch steuerlich wirksam. Ist die Wertminderung von Dauer, so ist die Forderung nach § 204 Abs 1 UGB zwingend abzuschreiben.

   Bestehen in einem späteren Geschäftsjahr die Gründe für die Abschreibung nicht mehr, so ist nach § 208 Abs 1 UGB zwingend eine Wertaufholung vorzunehmen. Diese Zuschreibung ist für steuerliche Zwecke maßgeblich und steuerwirksam. (→ Kontrollfrage)

Frage C 4

Die Bank-AG ermittelt als rechnungslegungspflichtige Gesellschaft ihren Gewinn nach § 5 EStG.

a) Nicht realisierte Gewinne dürfen nach § 201 Abs 2 Z 4 lit a UGB nicht ausgewiesen werden. Eine Aufwertung über die Anschaffungskosten hinaus ist somit nicht möglich.

b) Bei der Beteiligung handelt es sich um Finanzanlagevermögen. Im Fall einer langfristigen Wertminderung hat die Bank (§ 204 Abs 1 UGB), im Fall einer vorübergehenden Wertminderung kann die Bank (§ 204 Abs 2 UGB) eine außerplanmäßige Abschreibung vornehmen. Fallen die Gründe für die Wertminderung weg, ist nach § 208 Abs 1 UGB eine Wertaufholung vorzunehmen. (→ Kontrollfrage)

Frage C 5

a) Mit der Übernahme der Schulden erbringt N eine Gegenleistung für die Betriebsübertragung. Wenn die Gegenleistung weniger als die Hälfte des gemeinen Wertes des Unternehmens ausmacht, liegt ein unentgeltlicher Betriebsübergang vor (zu den Kriterien der Entgeltlichkeit im Detail siehe EStR 2000, Rz 5571 f). Der gemeine Wert des Betriebes beträgt € 4 Mio (BW des Vermögen + stille Reserven + Firmenwert), die Gegenleistung € 2 Mio, somit liegt eine unentgeltliche Betriebsübertragung vor.

Rechtsfolgen bei G: Es kommt zu keiner Aufdeckung der stillen Reserven. Eventuelle Verlustvorträge kann G in der Zukunft geltend machen

Rechtsfolgen bei N: N hat das Unternehmen zu Buchwerten zu übernehmen. Die Eröffnungsbilanz des Betriebes bei N gleicht der Schlussbilanz von G. Sollte eine Bilanzerstellung im Zeitpunkt der Schenkung unterblieben sein, können die laufenden Einkünfte zwischen G und N zeitanteilig aufgeteilt werden.

b) Der Aufgabegewinn Bei G ermittelt sich aus der Differenz zwischen den Veräußerungserlösen für die einzelnen Wirtschaftsgüter abzüglich der Veräußerungskosten und den Buchwerten. Wirtschaftsgüter, die in das Privatvermögen übernommen werden, sind grundsätzlich mit dem gemeinen Wert, Grund und Boden mit dem Buchwert anzusetzen (§ 24 Abs 3 EStG). Für das Gebäude kann G auf Grund seines Alters und unter der Voraussetzung, dass er seine Erwerbstätigkeit einstellt, auf Antrag die Hauptwohnsitzbefreiung gem § 24 Abs 6 EStG in Anspruch nehmen. In diesem Fall unterbleibt eine Erfassung der stillen Reserven des Gebäudes im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe.

Für den restlichen Aufgabegewinn stehen G alternativ folgende Begünstigungen zu: Freibetrag gem § 24 Abs 4 EStG iHv € 7.300,–; Verteilung über drei Jahre (§ 37 Abs 2 Z 1 EStG); halber Durchschnittsteuersatz (§ 37 Abs 5 EStG). Welche Begünstigung in Anspruch genommen wird, ist im Einzelfall zu entscheiden. Ein Firmenwert kann im Fall der Betriebsaufgabe nicht realisiert werden.

c) **Rechtsfolgen bei G:** G realisiert einen Veräußerungsgewinn in folgender Höhe:

Zahlung		2 Mio
Übernommene Schulden	+	2 Mio
Veräußerungserlös	=	4 Mio
Buchwert des AV	-	2 Mio
Veräußerungserlös	=	2 Mio

Rechtsfolgen bei X: X hat die erworbenen Wirtschaftsgüter einzeln mit ihren Anschaffungskosten in der Eröffnungsbilanz auszuweisen (§ 6 Z 8 lit b EStG). In Höhe der Differenz zwischen dem Kaufpreis und den Anschaffungskosten der einzelnen Wirtschaftsgüter hat X einen Firmenwert auszuweisen. Dieser ist verteilt über 15 Jahre abzuschreiben (§ 8 ABs 3 EStG).

Eröffnungsbilanz von X

Bebauter Grund	1,5 Mio	Eigenkapitalkonto	2,0 Mio
Davon Grund und Boden: 1,1 Mio			
Sonstiges Vermögen	1,5 Mio	Verbindlichkeiten	2,0 Mio
Firmenwert	1,0 Mio		
	4,0 Mio		4,0 Mio

(→ Kontrollfrage)

Frage C 6

a) Die Möglichkeit zur Privatnutzung des firmeneigenen PKW stellt einen Sachbezug dar und führt zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Nach § 4 Sachbezugs-VO (BGBl II 2001/416) ist der Sachbezug mit 2% der tatsächlichen Anschaffungskosten des PKW, maximal mit € 960,– zu bewerten (1,5%, maximal € 720,– bei Kfz mit bestimmten niedrigen CO_2-Emissionswerten). Beträgt die monatliche Fahrtstrecke im Jahr nachweislich (Fahrtenbuch) weniger als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Ausmaß anzusetzen.

b) Der Bezug von Arbeitslosengeld ist grundsätzlich steuerbar, aber nach § 3 Abs 1 Z 5a EStG von der Einkommensteuer befreit. Da Hurtig nur im Winter arbeitslos ist, sind seine im restlichen Jahr bezogenen Einkünfte auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Sein steuerpflichtiges Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt (Progressionsvorbehalt; § 3 Abs 2 EStG).

c) Ortsübliche Trinkgelder, die anlässlich einer Arbeitsleistung dem Arbeitnehmer von dritter Seite freiwillig gewährt werden, sind gem § 3 Abs 1 Z 16a EStG befreit.

d) Als Oberarzt befindet sich Herr X in einem Anstellungsverhältnis zu der Krankenanstalt. Er bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

e) Als Angestellter bezieht Redlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Der Bezug der Provisionen ist Ausfluss seiner Angestelltentätigkeit und als Entgelt von dritter Seite ebenfalls steuerpflichtig. Dass der Bezug der Provisionen nicht rechtmäßig ist, hat auf die Besteuerung keinen Einfluss (§ 23 Abs 2 BAO).

f) Ist der Maurer am Wochenende im Auftrag seines Dienstgebers tätig und wird er „schwarz“ bezahlt, so erzielt er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Das Finanzamt schreibt im Fall der Entdeckung idR dem Dienstgeber die Lohnsteuer für die „schwarz“ gezahlten Löhne vor. Das Finanzamt könnte aber auch unmittelbar den Dienstnehmer in Anspruch nehmen (§ 83

Abs 3 EStG). Ist der Maurer hingegen selbständig und nachhaltig tätig, so erzielt er Einkünfte aus Gewerbebetrieb. (→ Kontrollfrage)

Frage C 7

a) C erzielt aus der Vermietung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSv § 28 EStG. Die Einkünfte ermitteln sich als der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Als Werbungskosten kann C ansetzen:

- Die AfA iHv 1,5% der Anschaffungskosten für das Gebäude (§ 16 Abs 1 Z 8 EStG); aus den Gesamtanschaffungskosten von € 200.000,– ist ein Anteil für Grund und Boden, der nicht abnutzbar ist, heraus zu rechnen. Dieser Anteil beträgt ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses 40 %, wenn nicht die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig davon abweichen.

- Die Zinsen (§ 16 Abs 1 Z 1 EStG), nicht aber den Tilgungsanteil der Annuität.

- Die Betriebskosten sowie die Gebäudeversicherung (§ 16 Abs 1 Z 2 EStG).

b) Als Werbungskosten kann auch eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung geltend gemacht werden (§ 16 Abs 1 Z 8 iVm § 8 EStG). Soweit die Schäden nicht durch die Versicherung gedeckt sind, kann C den Wertverlust des Gebäudes entsprechend als Werbungskosten berücksichtigen. (→ Kontrollfrage)

Frage C 8

a) Einkünfte aus der Verwertung von Patenten stellen zwar grundsätzlich Einkünfte gem § 28 Abs 1 Z 3 EStG dar, doch ist diese Einkunftsart subsidiär zu sämtlichen zuvor genannten Einkunftsarten. Selbständige Zivilingenieure

erzielen selbständige Einkünfte gem § 22 EStG. Zu diesen Einkünften sind auch die Lizenzeinnahmen zu rechnen.

b) Während der Schriftsteller aus der Überlassung von Werknutzungsrechten Einkünfte gem § 22 EStG bezieht, führen die Einnahmen bei der Witwe des Schriftstellers zu Einkünften gem § 28 Abs 1 Z 3 EStG (Einkünfte aus der Einräumung von Werknutzungsrechten iSd Urheberrechtsgesetzes).

c) Derartige Ablösen führen ungeachtet einer möglichen Rechtswidrigkeit (§ 23 Abs 2 BAO) zu Einkünften gem § 28 EStG. (→ Kontrollfrage)

Frage C 9

Als echter stiller Gesellschafter bezieht Herr S Einkünfte aus Kapitalvermögen. Ist ein stiller Gesellschafter nicht nur am Gewinn (Verlust) beteiligt, sondern auch an den stillen Reserven und an einem Firmenwert, befindet er sich als sog atypischer stiller Gesellschafter wirtschaftlich in einer vergleichbaren Situation wie ein Kommanditist. Nach der Rechtsprechung des VwGH (zurückgehend auf den deutschen Reichsfinanzhof) werden atypisch stille Gesellschafter steuerlich als Mitunternehmer behandelt.

Die Besteuerung als Mitunternehmerschaft bringt den Vorteil mit sich, dass Verluste, die dem stillen Gesellschafter zugewiesen werden, ausgeglichen und unter gegebenen Voraussetzungen vorgetragen werden können. Verluste einer echten stillen Gesellschaft können als Wartetastenverluste nur mit zukünftigen Gewinnanteilen aus der Beteiligung ausgeglichen werden (§ 27 Abs 8 Z 2 EStG). (→ Kontrollfrage)

Frage C 10

Mit der Vermietung des Gebäudes an die OG wird das Gebäude in das Sonderbetriebsvermögen der OG eingelegt. Die Einlage ist, sollte das Gebäude zum 31.3.2012 steuerverfangen gewesen sein, mit den fortgeschriebenen Anschaffungskosten des Gebäudes zu bewerten (§ 6 Z 5 lit b EStG); handelt es sich bei

dem Gebäude um Altvermögen, so ist es mit Teilwert zu bewerten (§ 6 Z 5 lit c EStG). Die Mietzahlungen stellen bei A Sonderbetriebseinnahmen dar. Vom Gebäudewert kann A die AfA iHv 2,5% bemessen (2,5% von € 350.000,– = € 8.750,–) und als Sonderbetriebsausgaben geltend machen. Sonderbetriebsausgaben stellen auch die übrigen Aufwendungen iZm dem Gebäude dar.

Das Darlehen, das A zur Finanzierung der Anschaffung des Gesellschaftsanteils aufgenommen hatte, stellt Sonderbetriebsvermögen dar. Die Zinsen kann A als Sonderbetriebsausgaben abziehen. Soweit die Mittel zur Darlehenstilgung aus dem Betriebsvermögen stammen, handelt es sich dabei um eine steuerneutrale Entnahme.

a) Der steuerliche Gewinn von A beträgt:

Gewinnanteil		€ 20.000,–
+ Sonderbetriebseinnahmen	+	€ 40.000,–
– Sonderbetriebsausgaben	–	€ 8.750,– (AfA)
	–	€ 5.000,– (sonstiger Aufwand)
	–	€ 4.000,– (Zinsen)
Einkünfte aus der MU	=	€ 42.250,–

b) Mit Beendigung der Vermietung wird das Grundstück aus dem Sonderbetriebsvermögen entnommen. Hinsichtlich des Entnahmewerts ist zu unterscheiden: Grund und Boden ist mit dem Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen, das Gebäude hingegen mit dem Teilwert. Der Entnahmewert tritt für nachfolgende steuerrechtliche Sachverhalte (zB private Vermietung) an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 6 Z 4 EStG). (→ Kontrollfrage)

Frage C 11

Eine Personengesellschaft, die ausschließlich Wohnungen vermietet, erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (vermögensverwaltende Personengesellschaft). Erzielt die Gesellschaft daneben (noch so geringe) gewerbliche Einkünfte, ist die Gesellschaft als Mitunternehmerschaft zu behandeln, die

Einkünfte sind in vollem Umfang als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusehen (§ 2 Abs 4 Satz 3 EStG). (→ Kontrollfrage)

Frage C 12

Herr M hat in Österreich weder einen Wohnsitz, noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt. Er unterliegt daher mit den in § 98 Abs 1 EStG genannten Einkünften der beschränkten Steuerpflicht.

a) Ausländische Personengesellschaften, die mit inländischen Personengesellschaften vergleichbar sind, werden als steuerlich transparent behandelt. Die Zweigniederlassung der deutschen KG gilt anteilig als Betriebsstätte des Herrn M in Österreich. Herr M erzielt damit mittels einer in Österreich gelegenen Betriebsstätte gewerbliche Einkünfte, die unter die beschränkte Steuerpflicht fallen (§ 98 Abs 1 Z 3 EStG). Betriebsstätteneinkünfte sind zu veranlagen (§ 102 Abs 1 Z 2 EStG).

b) Zivilingenieure erzielen Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem § 22 EStG. Diese Einkünfte unterliegen der beschränkten Steuerpflicht, wenn sie im Inland ausgeübt oder verwertet wird. Herr M wird zwar im Inland nicht persönlich tätig, der wirtschaftliche Erfolg ist aber dazu bestimmt, der inländischen Volkswirtschaft zu dienen. Die Einkünfte aus der Planungstätigkeit unterliegen somit der beschränkten Steuerpflicht (§ 98 Abs 1 Z 2 EStG). Bei Einkünften aus technischer Beratung wird die Einkommensteuer im Abzugswege erhoben (§ 99 Abs 1 Z 5 EStG).

c) Unter die beschränkte Steuerpflicht fallen Dividenden (§ 27 Abs 2 Z 1 EStG), wenn der Schuldner der Kapitalerträge zum KESt-Abzug verpflichtet war. Dies ist bei einer österreichischen GmbH der Fall. Die Einkommensteuer wird durch den KESt-Abzug iHv 27,5 % erhoben.

d) Einkünfte aus einem Sparbuch unterliegen im Fall der Zahlung an in der EU ansässige Personen nicht der beschränkten Steuerpflicht. Die Bank hat die EU-Quellensteuer iHv 35% einzubehalten. Diese Steuer wird in Deutschland auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet.

e) Einkünfte aus der Veräußerung von Privatgrundstücken fallen unter die beschränkte Steuerpflicht (§ 98 Abs 1 Z 7 EStG). Der Erwerbszeitpunkt ist für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage von Bedeutung (siehe § 30 Abs 4 EStG). Sollte ein Parteienvertreter die ImmoESt einbehalten und abgeführt haben, wäre die beschränkte Steuerpflicht damit abgegolten. Andernfalls wären die Einkünfte zu veranlagen (§ 102 Abs 1 Z 4 EStG) und unterlägen dem besonderen Steuersatz iSv § 30a EStG (§ 98 Abs 4 EStG). (→ Kontrollfrage)

Frage D 1

a) Nach § 8 Abs 1 KStG bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter geleistet werden, außer Ansatz. Die Mehrung des Betriebsvermögens der Gesellschaft auf Grund der Leistung der Stammeinlagen ist somit gewinnneutral.

Mit der Einzahlung von Stammkapital iHv € 150.000,– erwirbt Max 75% der Anteile an der Gesellschaft. Die Anschaffungskosten sind im Fall einer späteren Veräußerung der Gesellschaftsanteile oder Liquidation der Gesellschaft für die Ermittlung der Einkünfte gem § 27 Abs 3 EStG (Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen) von Relevanz.

Die Einbringung von Sachvermögen in eine Kapitalgesellschaft stellt ein Tauschgeschäft dar. In § 6 Z 14 lit b EStG ist die Bewertung der Wirtschaftsgüter geregelt. Die Einbringung des Grundstücks stellt eine Veräußerung desselben dar, die nach § 30 EStG steuerbar ist. Als Veräußerungserlös ist der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes (Grundstück) anzusetzen (€ 50.000,–). Dieser Wert gilt auch als Anschaffungskosten für das empfangene Wirtschaftsgut, den Gesellschaftsanteil.

Die Gesellschaft hat das Grundstück mit dessen gemeinen Wert zu aktivieren.

b) Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern werden steuerlich anerkannt, soweit sie unter fremdüblichen Bedingungen erfolgen.

Der angemessene Geschäftsführerbezug ist bei der Gesellschaft als Betriebsausgabe abzugsfähig. Moritz, der zu 25% an der Gesellschaft beteiligt ist, bezieht daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Die Vermietung des Büros erfolgt zu unangemessenen Bedingungen. Die Zahlung ist aufzuspalten in einen angemessenen und einen unangemessenen Teil. Letzterer stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Den angemessenen Teil kann sich die Gesellschaft als Betriebsausgaben abziehen. Max erzielt daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Verdeckte Gewinnausschüttungen werden steuerlich gleich wie offene Ausschüttungen behandelt. Die verdeckte Gewinnausschüttung mindert nicht den Gewinn der Gesellschaft (§ 8 Abs 2 KStG). Max erzielt daraus Einkünfte aus Kapitalvermögen. Die Gesellschaft hat von dem Vorteil, den sie Max verdeckt zugewendet hat, KESt abzuführen (27,5%). Sollte sie von Max die KESt nicht einfordern, erhöht sich der Max zugewendete Vorteil um die von der Gesellschaft getragene KESt (die KESt beträgt dann 37,93 % des ursprünglich zugewendeten Vorteils). Mit der Abfuhr der KESt ist die Einkommensteuerpflicht der Gewinnausschüttung abgegolten (Endbesteuerung).

c) Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Gewinnausschüttungen verteilt oder in anderer Weise (zB Dotation einer Gewinnrücklage) verwendet wird (§ 8 Abs 2 KStG).

d) Die Veräußerung des Anteils führt zu Einkünften gem § 27 Abs 3 EStG. Die Einkünfte ermitteln sich als der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös (€ 120.000,–) und einem Drittel der Anschaffungskosten (€ 50.000,–) und betragen somit € 70.000,–. Die Einkünfte sind zu veranlagen und unterliegen dem besonderen Steuersatz von 27,5% (§ 27a Abs 1 EStG). (→ Kontrollfrage)

Frage D 2

a) Die Zuwendung eines nicht fremdüblichen und damit durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Vorteils an einen Gesellschafter stellt eine verdeckte Ausschüttung dar. Dass der Vorteil nicht unmittelbar dem Gesellschafter, sondern wie in diesem Fall einem Angehörigen zugewendet wird, ist irrelevant.

   Die Anschaffung des Grundstücks ist nur insoweit als Anschaffung zu behandeln, als sie unter fremdüblichen Bedingungen erfolgt. Sollte sich bei der Gesellschaft aus der Anschaffung des Grundstücks zu einem überhöhten Preis ein zu hoher Aufwand ergeben (zB Gebäude-AfA) oder ein späterer Veräußerungsgewinn zu niedrig sein, so ist der Gewinn der Gesellschaft in dem betreffenden Wirtschaftsjahr zu korrigieren.

b) Frau Dagobert erzielt aus der Veräußerung des Grundstücks Einkünfte gem § 30 EStG (Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen). Als Veräußerungserlös ist nur der angemessene Teil des Kaufpreises anzusetzen.

c) Herrn Dagobert wird im Jahr der Anschaffung bereits ein Vorteil iHv Mio 0,5 € zugewendet. Dieser ist seitens der GmbH der KESt zu unterwerfen. Herr Dagobert erzielt Einkünfte aus Kapitalvermögen, die mit dem Abzug der KESt endbesteuert sind.

(→ Kontrollfrage)

Frage D 3

a) Beim Elektrizitätswerk, dem Busunternehmen sowie dem Freibad handelt es sich um BgA.
   Das Wasserwerk, das der Trinkwasserversorgung dient, ist hingegen ein Hoheitsbetrieb (§ 2 Abs 5 KStG), die Einnahmen daraus sind steuerlich unbeachtlich.

b) Grundsätzlich stellt jeder BgA für sich ein Steuersubjekt dar. Für sog Versorgungsbetriebe (dies wären das Elektrizitätswerk sowie das Busunternehmen) ist in § 2 Abs 3 KStG jedoch vorgesehen, dass diese als ein einheitli-

cher BgA behandelt werden, wenn sie organisatorisch zusammengefasst sind und unter einer gemeinsamen Leitung stehen. Der Vorteil der Zusammenfassung der Versorgungsbetriebe liegt darin, dass die positiven und negativen Einkünfte gegenverrechnet werden können.

Das Freibad ist ein eigenständiger BgA. Der Verlust ist vortragsfähig.

c) Die Einkünfte aus der Vermietung sind dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzurechnen. In diesem Bereich sind KöR nur beschränkt steuerpflichtig. Einkünfte aus der Vermietung sind in § 21 Abs 2 und 3 KStG nicht genannt, die Einkünfte sind somit nicht steuerbar.

Zinserträge aus einem Bankgeschäft unterliegen dem KESt-Abzug. Die Zinsen fallen unter die beschränkte Steuerpflicht gem § 21 Abs 2 KStG. Mit dem KESt- Abzug gilt die Steuerpflicht als abgegolten (§ 24 Abs 2 KStG).

Die Gewinnanteile aus einer echten stillen Beteiligung sind gem § 27a Abs 2 EStG von einer Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz ausgenommen. Sie fallen daher gem § 21 Abs 3 KStG unter die beschränkte Steuerpflicht. Die Einkünfte sind zu veranlagen.

Unechte stille Gesellschaften gelten als Mitunternehmerschaften. Eine Beteiligung an einem Unternehmen als Mitunternehmer gilt nach § 2 Abs 2 Z 1 KStG als BgA. Der BgA als solches ist ein Körperschaftsteuersubjekt.

d) Betriebe, die von juristischen Personen des privaten Rechts geführt werden, sind nach den für diese Rechtsform geltenden Vorschriften zu besteuern (§ 2 Abs 4 KStG). Tätigkeiten, die ohne Gewinnerzielungsabsicht vorgenommen werden, stellen auch bei Kapitalgesellschaften Liebhaberei dar mit der Konsequenz, dass Verluste nicht mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden können.

Vor diesem Hintergrund ist die Regelung in § 2 Abs 4 KStG zu sehen, dass – wenn an der Kapitalgesellschaft – ausschließlich KöR beteiligt sind, Tätigkeiten von Versorgungsbetrieben, wenn sie in einem gesonderten Rechnungskreis geführt werden, als eine einheitliche Tätigkeit gelten, auch wenn bei den einzelnen Tätigkeiten eine Gewinnerzielungsabsicht fehlt. Das Elektrizitätswerk und das öffentliche Verkehrsunternehmen sollten zur Steueropti-

mierung in einem gesonderten Rechnungskreis geführt werden, um die Ergebnisse nachhaltig verrechnen zu können. Der Vorteil, der den Trägerkörperschaften daraus erwächst, gilt nicht als verdeckte Gewinnausschüttung.

Dem Freibad droht, bei nachhaltigen Verlusten als Liebhabereibetrieb eingestuft zu werden. Die Verluste können dann nicht gegen positive Einkünfte der Gesellschaft verrechnet werden. Zufallsgewinne des Freibades sind steuerlich unbeachtlich.

Soweit Einnahmen im Bereich der Vermögensverwaltung unter die beschränkte Steuerpflicht fallen, macht es keinen Unterschied, ob diese unmittelbar bei der KöR besteuert werden oder bei einer juristischen Person, an der die KöR beteiligt ist. Gewinnausschüttungen der Kapitalgesellschaft sind bei der Trägerkörperschaft gem § 10 KStG befreit. Nach § 94 Z 2 EStG hat die Kapitalgesellschaft auch keinen KESt-Abzug vorzunehmen. Die Steuerbelastung ist somit die gleiche.

Bei einer Beteiligung als unechter stiller Gesellschafter kann die Ausgliederung sogar von Vorteil sein, nämlich dann, wenn der GmbH als stillem Gesellschafter Verluste zugewiesen werden. Diese könnten bei der GmbH mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden.

Sollte die KöR die Gemeindewohnungen in einen Privatrechtsträger einbringen, so sind die Einkünfte aus der Vermietung, die bisher nicht steuerbar waren, bei diesem steuerpflichtig. (→ Kontrollfrage)

Frage E 1

Das Recht zur Besteuerung von Unternehmensgewinnen hat ausschließlich der Ansässigkeitsstaat, außer die Tätigkeit wird durch eine in dem anderen Vertragsstaat gelegene Betriebsstätte ausgeübt (Art 7 DBA). Eine Betriebsstätte ist eine örtlich feste und über einen längeren Zeitraum (etwa sechs Monate) genutzte Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit ausgeübt wird (Art 5 DBA). Für Bauausführungen gilt, dass diese nur dann eine Betriebsstätte begründen, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet. Sollte dies bei den in Deutschland abgewickelten Bauaufträgen der Fall sein, hat auch Deutschland ein Be-

steuerungsrecht an den Unternehmensgewinnen, soweit diese durch die Betriebsstätte erzielt werden. Österreich als Ansässigkeitsstaat des Unternehmers ist zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verpflichtet (Art 23 DBA). Dies erfolgt durch Befreiung der in Deutschland erzielten Einkünfte unter Progressionsvorbehalt. (→ Kontrollfrage)

Frage E 2

Hinweis: Die angegebenen Artikel beziehen sich, sofern nichts anderes angegeben ist, auf das DBA Deutschland – Österreich.

a) Personengesellschaften werden sowohl nach deutschem wie auch nach österreichischem Abgabenrecht als steuerlich transparent behandelt. Dies gilt auch für Zwecke der Abkommensanwendung. Dh, dass die sich in Deutschland sowie in Österreich befindlichen Betriebsstätten anteilig als Betriebsstätten von Herrn A behandelt werden. Ansässigkeitsstaat im Sinne des Abkommens ist Österreich (Art 4 DBA). Österreich hat daher das Besteuerungsrecht für die Unternehmensgewinne. Deutschland darf die den deutschen Betriebsstätten zurechenbaren Einkünfte besteuern (Art 7 DBA). Österreich als Ansässigkeitsstaat hat die Doppelbesteuerung zu vermeiden (Art 23 DBA).

b) Nach Art 10 DBA dürfen Dividenden, die von einer deutschen Gesellschaft an einen österreichischen Gesellschafter gezahlt werden, in Österreich besteuert werden (Abs 1 leg cit). Aber auch Deutschland darf die Dividenden besteuern, doch darf diese Quellensteuer nicht mehr als 15% des Bruttobetrags der Dividende betragen (Abs 2 leg cit). Österreich ist verpflichtet, die im anderen Staat gezahlte Steuer unter Berücksichtigung des Höchstanrechnungsbetrages auf die österreichische Steuer anzurechnen (Art 23 Abs 2 lit b DBA).

   Werden die Aktien in Österreich auf einem Depot bei einer österreichischen Bank gelagert, so ist die Bank zum Einbehalt der KESt verpflichtet. Die Bank ist ermächtigt, die österreichische KESt um die im Ausland gezahlten Steuern (maximal aber um 15%) zu kürzen (§ 1 Abs 2 Auslands-KESt VO 2012,

BGBl II 2012/92). Mit dem KESt-Abzug gilt die Steuerpflicht in Österreich als abgegolten.

c) Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen dürfen nur vom Ansässigkeitsstaat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Somit hat auch Deutschland – sofern es sich bei der Arbeit nicht nur um eine weniger als 183 Tags andauernde Entsendung handelt – ein Besteuerungsrecht an den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Art 15 Abs 1 und 2 DBA). Österreich als Ansässigkeitsstaat hat die Doppelbesteuerung zu vermeiden (Art 23 DBA).

d) Nach Art 11 DBA hat für Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, nur der andere Vertragsstaat das Besteuerungsrecht (Abweichung vom OECD- MA). Die Regelung entspricht der deutschen, aber auch österreichischen Praxis, Zinsen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nicht zu besteuern. Die Bank in Deutschland informiert auf Grund der EU-Sparzinsen-RL im Wege des deutschen Fiskus die österreichischen Abgabebehörden von der Zinszahlung. Die Zinsen sind in Österreich zu veranlagen und unterliegen dem besonderen Steuersatz von 25%.

e) Nach Art 6 DBA Österreich – Spanien haben beide Vertragsstaaten ein Besteuerungsrecht an Einkünften aus unbeweglichem Vermögen. Österreich als Ansässigkeitsstaat hat die Doppelbesteuerung zu vermeiden (Art 23 DBA Österreich – Spanien). (→ Kontrollfrage)

Frage E 3

Hinweis: Die angegebenen Artikel beziehen sich auf das DBA Deutschland – Österreich.

a) Ansässigkeitsstaat iSd DBA von Frau B ist Deutschland. Mit den Einkünften aus kaufmännischer Beratung unterliegt sie in Österreich der beschränkten Steuerpflicht (§ 98 Abs 1 Z 3 EStG). Nach dem DBA hat bei Unternehmensgewinnen nur der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht, außer die Tätigkeit wird durch eine im anderen Vertragsstaat gelegene Betriebsstätte

ausgeübt (Art 7 DBA). Österreich hat, weil Frau B in Österreich keine Betriebsstätte unterhält, somit nach dem DBA kein Besteuerungsrecht für diese Einkünfte. Eine allenfalls nach § 99 EStG einbehaltene Abzugsteuer kann Frau B beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart rückerstatten lassen.

b) Personengesellschaften werden sowohl nach deutschem wie auch nach österreichischem Abgabenrecht als steuerlich transparent behandelt. Dies gilt auch für Zwecke der Abkommensanwendung. Österreich hat nur ein Besteuerungsrecht, soweit die OG ihre Tätigkeiten durch in Österreich gelegene Betriebsstätten ausübt (Art 7 DBA). Für die in der Schweiz erzielten Einkünfte hat nach dem DBA Deutschland – Österreich ausschließlich Deutschland als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht. Dieses dürfte allerdings durch das DBA Deutschland – Schweiz eingeschränkt werden.

c) Einkünfte aus Dividenden unterliegen gem § 98 Abs 1 Z 5 lit a EStG der beschränkten Steuerpflicht in Österreich. Die österreichische Gesellschaft wird KESt iHv 25% einbehalten. Gem Art 10 DBA hat Deutschland ein Besteuerungsrecht an diesen Einkünften, aber auch Österreich darf die Dividenden besteuern, allerdings nur in einer maximalen Höhe von 15%. Die von der Gesellschaft zu viel einbehaltenen 10% KESt werden Frau B auf Antrag erstattet (Zuständigkeit: FA Bruck Eisenstadt Oberwart). (→ Kontrollfrage)

Frage F 1

a) Unternehmer ist, wer selbständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ausübt. Da die Großmutter keinerlei Einnahmenerzielungsabsicht hat, wird sie durch das regelmäßige Backen von Kuchen nicht zur Unternehmerin.

b) A übt seine Home Office-Tätigkeit selbständig aus (Werkvertrag, leistungsabhängiger Werklohn, Unternehmerrisiko). Da auch die Nachhaltigkeit sowie Einnahmenerzielungsabsicht gegeben ist, ist A mit seiner Home Office-Tätigkeit Unternehmer.

c) B ist als Friseurin angestellt. Da sie diese Tätigkeit nicht selbständig ausführt, handelt es sich hierbei um eine umsatzsteuerrechtlich irrelevante Tä-

tigkeit. Mit den Friseur-Kursen wird B allerdings zur Unternehmerin, da sie die Kurse selbständig, nachhaltig und mit Einnahmenerzielungsabsicht abhält. Ihr Unternehmen umfasst nur die Tätigkeit des Unterrichts.

d) Die Arbeitsgemeinschaft tritt nach außen hin auf. Auf Grund der Rechtsformneutralität des Unternehmers ist für umsatzsteuerliche Zwecke die Arbeitsgemeinschaft die Unternehmerin. (→ Kontrollfrage)

Frage F 2

a) Die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied ist grds eine umsatzsteuerlich relevante Tätigkeit iSd § 2 Abs 1 UStG, da sowohl die Selbständigkeit, Nachhaltigkeit als auch Einnahmenerzielungsabsicht gegeben ist. Die Umsätze sind daher steuerbar, gem § 6 Abs 1 Z 9 lit b UStG sind jedoch Vergütungen jeder Art, die an Mitglieder des Aufsichtsrates für diese Funktion gewährt werden, von der Steuer befreit.

b) Bei der Tätigkeit als Funktionär der Wirtschaftskammer Kärnten handelt es sich um eine Funktionstätigkeit iSd § 29 Z 4 EStG. Diese Tätigkeiten werden gem § 2 Abs 5 Z 1 UStG nicht als gewerblich oder beruflich angesehen, daher ist die Tätigkeit für umsatzsteuerliche Zwecke irrelevant, dh nicht steuerbar. (→ Kontrollfrage)

Frage F 3

Bei der Vermietung des Kleinflugzeuges handelt es sich um eine Tätigkeit iSv § 1 Abs 2 LVO. Lassen solche Tätigkeiten auf Dauer keine Einnahmenüberschüsse erwarten, liegt eine umsatzsteuerliche Liebhaberei vor. Bei der Vermietung handelt es sich folglich um keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit (§ 2 Abs 5 Z 2 UStG). (→ Kontrollfrage)

Frage F 4

Gem § 3a Abs 5 UStG gelten für Zwecke der Leistungsortbestimmung als Unternehmer alle Unternehmer iSd § 2 und zwar in Bezug auf alle an sie erbrachten sonstigen Leistungen, auch wenn der Unternehmer teilweise oder zur Gänze nicht steuerbare Umsätze bewirkt. Des Weiteren gelten auch nicht unternehmerisch tätige juristische Personen mit UID-Nummer als Unternehmer. Alle anderen Personen oder Personengemeinschaften sind Nichtunternehmer. (→ Kontrollfrage)

Frage F 5

Die Grundregeln der Leistungsortbestimmung – § 3a Abs 6 UStG für Leistungen an Unternehmer bzw Abs 7 leg cit für Leistungen an Nichtunternehmer – sind nur dann anzuwenden, wenn keine spezielle Regelung des § 3a Abs 4 und 8 – 16 UStG anwendbar ist. (→ Kontrollfrage)

Frage F 6

Bei der Beherbergung in einem Hotel handelt es sich um eine Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück (§ 3a Abs 9 lit b UStG), die dort ausgeführt wird, wo das Grundstück gelegen ist. Da sich das Hotel in Österreich befindet, ist die Leistung in Österreich steuerbar und steuerpflichtig. (→ Kontrollfrage)

Frage F 7

Bei der Reparatur des Fahrzeuges handelt es sich um Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen. Wird eine solche Leistung an einen Nichtunternehmer erbracht, so gilt die Leistung gem § 3a Abs 11 lit c UStG an dem Ort als ausgeführt, an dem der Unternehmer zum wesentlichen Teil tätig wird (Tätigkeitsort). Die Leistung an den deutschen Nichtunternehmer ist daher in Österreich steuerbar. Wird die Leistung an einen Unternehmer erbracht, handelt es

sich um eine B2B-Leistung, die an dem Ort ausgeführt wird, von dem aus der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs 6 UStG). Die Leistung ist in Österreich nicht steuerbar (sondern in der Schweiz). (→ Kontrollfrage)

Frage F 8

a) Die nichtunternehmerische Nutzung der Werkstätte durch die Mitarbeiter ist als steuerpflichtiger Verwendungseigenverbrauch gem § 3a Abs 1a Z 1 UStG zu qualifizieren. Die Bemessungsgrundlage dafür sind die auf die Ausführung dieser Leistung entfallenden Kosten (§ 4 Abs 8 lit b UStG; zB anteilige AfA der Maschinen, anteilige Betriebskosten).

b) Die Entnahme eines Gegenstandes für Zwecke außerhalb des Unternehmens ist nur dann steuerpflichtig, wenn der Gegenstand ursprünglich zu einem Vorsteuerabzug berechtigt hat. Da der Erwerb jedoch von einer Privatperson stattgefunden hat, war kein Vorsteuerabzug möglich. Daher unterliegt die Entnahme keiner Eigenverbrauchsbesteuerung. Für Zwecke der Einkommensteuer liegt eine Entnahme iHv € 500,– vor. (→ Kontrollfrage)

Frage F 9

a) Gelangt ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, so liegt gem § 1 Abs 1 Z 3 UStG eine Einfuhr vor, die der EUSt unterliegt.

b) Der EUSt unterliegen sowohl Unternehmer als auch Nichtunternehmer. Für die Erhebung der EUSt sind grundsätzlich die Zollämter zuständig. Die EUSt ist im Zuge der Einfuhr am Zollamt zu entrichten. Ist Schuldner der EUSt hingegen ein Unternehmer, so kann die EUSt für Gegenstände, die für das Unternehmen erworben werden, durch das Finanzamt erhoben werden. Die EUSt wird dann erst am 15. des dem Tage der Verbuchung am Abgabenkonto zweitfolgenden Kalendermonats fällig (§ 26 UStG). Ein Unternehmer ist unter den allgemeinen Voraussetzungen zum Abzug der EUSt als Vorsteuer berechtigt.

c) Die Bemessungsgrundlage der Einfuhrumsatzsteuer ist der Zollwert. Wird die Ware zugesendet, erhöht sich der Zollwert um die Beförderungskosten (vgl § 5 UStG). (→ Kontrollfrage)

Frage F 10

a) Beim Flug von Wien nach Zürich handelt es sich um eine sonstige Leistung gem § 3a Abs 10 UStG (Personenbeförderungsleistung), die dort ausgeführt wird, wo die Beförderung bewirkt wird. Der inländische Teil der Beförderung ist somit in Österreich steuerbar, jedoch gem § 6 Abs 1 Z 3 lit d UStG steuerbefreit. Bei dieser Befreiung handelt es sich um eine echte Steuerbefreiung, dh das Recht des Luftfahrtunternehmens zum Vorsteuerabzug bleibt bestehen.

b) Gem § 1 Abs 1 Z 3 UStG unterliegt die Einfuhr von Gegenständen der Einfuhrumsatzsteuer. Gem § 6 Abs 5 lit g UStG ist die Einfuhr von Waren, die sich im persönlichen Gepäck der Reisenden befinden, bis zu einem Gesamtwert von € 430,– von der Steuer befreit. Der Wert einer Ware darf bei Anwendung des Schwellenwertes nicht aufgeteilt werden. Für U bedeutet dies, dass zwei Geräte im Gesamtwert von € 400,– von der Steuerbefreiung betroffen sind, die Einfuhr des dritten Geräts ist einfuhrumsatzsteuerpflichtig.

c) Bei dem Möbeltransport handelt es sich um eine sonstige Leistung gem § 3a Abs 10 UStG (Güterbeförderungsleistung), die dort als ausgeführt gilt, wo die Beförderung bewirkt wird. Der inländische Teil der Beförderung ist daher in Österreich steuerbar. Da die Einfuhr der Möbel der EUSt unterliegt und die Kosten des Transportes Teil der Bemessungsgrundlage für die EUSt sind (§ 5 Abs 4 Z 3 UStG), ist die Beförderungsleistung nach § 6 Abs 1 Z 3 lit a UStG von der Steuer befreit. (→ Kontrollfrage)

Frage F 11

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt (§ 2 UStG). Die Vermietungstätigkeit des X ist eine solche umsatzsteuerlich relevante Tätigkeit. Das Unternehmen von X umfasst seine gesamte gewerbliche und berufliche Tätigkeit, dh die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG ist für einzelne Tätigkeiten nicht anwendbar (Gesamtumsatz des Unternehmens beträgt € 50.000,–). Die Umsätze sind somit grds steuerbar. Die Vermietung an den Arzt ist gem § 6 Abs 1 Z 16 UStG von der Steuer befreit (keine Optionsmöglichkeit gem § 6 Abs 2 UStG, weil der Arzt steuerfreie Umsätze tätigt). Die Vermietung zu Wohnzwecken ist steuerpflichtig, jedoch kommt der ermäßigte Steuersatz von 10% zur Anwendung (§ 10 Abs 2 Z 4 UStG).

Gem § 12 Abs 3 UStG ist der Vorsteuerabzug betreffend der steuerfreien Umsätze (Vermietung an den Arzt) untersagt. X hat die Vorsteuerbeträge entsprechend ihrer Zuordnung zu den steuerfreien oder steuerpflichtigen Umsätzen in nicht abziehbare und abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen (§ 12 Abs 4 UStG). An Stelle einer direkten Zuordnung der Vorsteuerbeträge kann X die Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätze zu den übrigen Umsätzen in nicht abziehbare und abziehbare Vorsteuerbeträge aufteilen (§ 12 Abs 5 UStG). Das Verhältnis der steuerfreien Umsätze zu den steuerpflichtigen beträgt 60 zu 40. Die abzugsfähige Vorsteuer gem § 12 Abs 5 Z 1 UStG beträgt 40% von € 1.000,–, somit € 400,–. (→ Kontrollfrage)

Frage F 12

Für betrieblich veranlasste Inlandsdienstreisen steht dem Unternehmer der Vorsteuerabzug zu (§ 13 UStG). Sowohl die Hotelrechnung für die Nächtigung in Wien enthält 10% Vorsteuer (€ 9,09) als auch der Pauschbetrag iHv € 26,40 für den Verpflegungsmehraufwand (€ 2,40). Weder für die ausländischen Diäten noch für die ausländische Hotelrechnung besteht in Österreich das Recht zum

Vorsteuerabzug. Die deutsche Umsatzsteuer kann sich U im Erstattungswege vom deutschen Fiskus erstatten lassen. (→ Kontrollfrage)

Frage F 13

Das Recht zum Vorsteuerabzug besteht nur, wenn Lieferungen oder sonstige Leistungen als für das Unternehmen ausgeführt gelten. Gem § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG gelten Aufwendungen nicht als für das Unternehmen ausgeführt, wenn es sich bei diesen Aufwendungen überwiegend um keine abzugsfähigen Ausgaben iSd § 20 Abs 1 Z 1–5 EStG handelt. Die im österreichischen Recht zum Zeitpunkt des EU-Beitritts bestehenden Vorsteuerausschlusstatbestände dürfen fortgeführt, nicht aber ausgeweitet werden. Das Abzugsverbot für im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer trat erst 1996 in Kraft. Damit fallen die Kosten für das Arbeitszimmer nicht unter § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG (vgl VwGH 24.9.2002, 98/14/0198). R kann sich anteilig die Umsatzsteuer aus der Miete sowie den Betriebskosten als Vorsteuern abziehen. (→ Kontrollfrage)

Frage F 14

Für Unternehmer A kommt im Jahr 04 auf Grund der niedrigen Umsätze die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG zur Anwendung. Für in den letzten 5 Jahren angeschafftes Anlagevermögen sowie für das auf Lager befindliche Umlaufvermögen kommt es zu einer Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren. Die Vorsteuer des PC und der Büroausstattung, die A im Jahr 01 erworben hat, muss gem § 12 Abs 10 UStG berichtigt werden (jeweils ein Fünftel in den Jahren 04 und 05). Sollte die Vorsteuer auf einen Gegenstand jedoch den Betrag von € 220,– nicht übersteigen, so ist keine Berichtigung für diesen Gegenstand durchzuführen (§ 12 Abs 13 UStG). Eine Vorsteuerberichtigung kann vermieden werden, indem A gem § 6 Abs 3 UStG auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichtet. (→ Kontrollfrage)

Frage F 15

Bei der Beratungsleistung des B handelt es sich um eine sonstige Leistung, die nach der B2B-Grundregel am Ort des Leistungsempfängers, somit in Österreich ausgeführt wird (§ 3a Abs 6 UStG). Erbrächte ein Unternehmer, der in Österreich weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat, eine in Österreich steuerpflichtige sonstige Leistung, käme es gem § 19 Abs 1 UStG zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger. Da die Wiener Betriebsstätte jedoch an der Leistungserbringung beteiligt ist, kommt es zu keinem Übergang der Steuerschuld. Das belgische Beratungsunternehmen schuldet die Umsatzsteuer in Österreich. (→ Kontrollfrage)

Frage F 16

Bei der Beratungsleistung handelt es sich um eine sonstige Leistung, die nach der B2B-Grundregel am Ort des Leistungsempfängers, somit in Österreich erbracht wird (§ 3a Abs 6 UStG). Da der slowenische Steuerberater in Österreich weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat, kommt es gem § 19 Abs 1 UStG zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger. Der slowenische Steuerberater hat eine Rechnung ohne Umsatzsteuer zu stellen, muss darin die UID-Nummer des Leistungsempfängers angeben und auf den Übergang der Steuerschuld hinweisen. Der österreichische Unternehmer schuldet die Umsatzsteuer aus der Rechnung des Slowenen; unter den sonstigen Voraussetzungen hat er das Recht zum Vorsteuerabzug. (→ Kontrollfrage)

Frage F 17

Grundsätzlich unterliegen innergemeinschaftliche Erwerbe gem Art 1 Abs 1 UStG der Umsatzsteuer. Als Schwellenerwerber (F ist als Kleinunternehmer gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG unecht steuerbefreit und daher Schwellenerwerber) bewirkt F jedoch solange keinen innergemeinschaftlichen Erwerb, solange er

die Erwerbsschwelle iHv € 11.000,– weder im vorangegangenen Jahr noch im laufenden Jahr überschreitet (Art 1 Abs 4 UStG). F wird daher vom ungarischen Lieferanten wie ein Privater behandelt. Der Ort der Lieferung befindet sich grds am Beginn der Beförderung, also in Ungarn.

F kann gem Art 1 Abs 5 UStG zB durch Verwendung seiner UID-Nummer auf die Erwerbsschwelle verzichten. Der Verzicht bindet ihn für mindestens zwei Kalenderjahre. Durch den Verzicht wird er vom ungarischen Lieferanten wie ein Unternehmer behandelt. Die Lieferung an F ist in Ungarn steuerfrei (innergemeinschaftliche Lieferung) und unterliegt in Österreich der Erwerbsteuer iHv 20%.(→ Kontrollfrage)

Frage F 18

Bei der Rechtsberatung handelt es sich um eine sonstige Leistung, die, sofern die Leistung an einen Unternehmer erbracht wird, für umsatzsteuerliche Zwecke gem § 3a Abs 6 UStG dort ausgeführt wird, wo der Empfänger der Leistung sein Unternehmen betreibt, somit in Österreich. Da der leistende Unternehmer in Österreich weder sein Unternehmen betreibt, noch in Österreich eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat, geht die Steuerschuld gem § 19 Abs 1 UStG auf den Leistungsempfänger über. Der österreichische Unternehmer hat unter den sonstigen Voraussetzungen das Recht zum Vorsteuerabzug. (→ Kontrollfrage)

Frage F 19

Es handelt sich hierbei um eine Beförderungs- oder Versendungslieferung, die gem § 3 Abs 8 UStG am Beginn der Beförderung bzw Versendung (somit in Deutschland) steuerbar ist. Da der Gegenstand der Lieferung bei der Beförderung in ein anderes Mitgliedsland gelangt, ist diese Lieferung in Deutschland als innergemeinschaftliche Lieferung steuerbefreit. In Österreich kommt es gem Art 1 Abs 1 UStG zu einem steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb. K

hat in Österreich Erwerbsteuer abzuführen, ist aber gleichzeitig unter den sonstigen Voraussetzungen zum Vorsteuerabzug berechtigt. (→ Kontrollfrage)

Frage F 20

Gem § 3 Abs 8 UStG gilt eine Lieferung grundsätzlich dort als ausgeführt, wo die Beförderung bzw Versendung beginnt, somit in Italien. Bei Lieferungen an private Personen im Binnenmarkt kommt es jedoch zu einer Verlagerung des Lieferortes an das Ende der Beförderung bzw Versendung (Art 3 Abs 3 UStG). Die Lieferung ist daher steuerbar und steuerpflichtig in Österreich.

Die Lieferschwelle gem Art 3 Abs 5 UStG kommt bei verbrauchsteuerpflichtigen Waren (ua Wein) nicht zur Anwendung, dh es kommt bei der Lieferung des Weines an Privatkunden immer zu einer Verlagerung des Lieferortes in das Bestimmungsland. Der Weinlieferant, der als leistender Unternehmer Steuerschuldner ist, hat daher die Rechnung mit österreichischer Umsatzsteuer auszustellen und die Umsatzsteuer in Österreich abzuführen (Finanzamt Graz-Stadt). Gem § 27 Abs 4 UStG kann er in Österreich einen Fiskalvertreter beauftragen, er ist dazu aber nicht verpflichtet. (→ Kontrollfrage)

Frage J 1

Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei einen Bescheid aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist (§ 299 Abs 1 BAO). Der Inhalt eines Bescheides ist rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides rechtswidrig ist, sei es, dass er gegen Gesetze, gegen Verordnungen (iSd Art 18 Abs 2 B-VG) oder gegen Recht der Europäischen Union (Primärrecht oder Sekundärrecht wie zB Richtlinien oder Verordnungen) verstößt (vgl Richtlinien zur Aufhebung gemäß § 299 BAO, Erlass des BMF, GZ 05 2601/2-IV/5/02 vom 3.2.2003). Gem § 302 Abs 1 ist die Aufhebung des Bescheides bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Bescheides möglich.

Bei Herrn X handelt es sich um solch einen rechtswidrigen Bescheid, da dieser gegen Unionsrecht verstößt. Da die Verjährungsfrist von einem Jahr noch nicht

abgelaufen ist, kann Herr X eine Berichtigung seines Umsatzsteuerbescheides nach § 299 Abs 1 BAO beantragen. Über den Antrag hat die Behörde nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entscheiden.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Basis des § 303 BAO ist nicht möglich, weil es sich bei Urteilen des EuGH weder um das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel, noch um die Beantwortung einer Vorfrage handelt (VwGH 21.9.2009, 2008/16/0148). (→ Kontrollfrage)

Frage J 2

Gegen die Versäumung einer Frist ist auf Antrag der Partei, die durch die Versäumung einen Rechtsnachteil erleidet, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten. Dass der Partei ein Verschulden an der Versäumung zur Last liegt, hindert die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht, wenn es sich nur um einen minderen Grad des Versehens handelt (§ 308 Abs 1 BAO). Der Antrag auf Wiedereinsetzung muss binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei der Abgabenbehörde oder dem Gericht, bei der die Frist wahrzunehmen war, eingebracht werden. Spätestens gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag hat der Antragsteller die versäumte Handlung nachzuholen (§ 308 Abs 3 BAO).

Bei dem Autounfall handelt es sich um ein solches unvorhergesehenes und unabwendbares Ereignis, wodurch Frau Y verhindert war, die Beschwerdefrist einzuhalten. Nach ihrer Rehabilitation (nach Aufhören des Hindernisses) hat Frau Y drei Monate Zeit, bei der Abgabenbehörde, bei der das Rechtmittelhätte eingebracht werden müssen, einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu stellen und gleichzeitig ihre Bescheidbeschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid einzubringen. (→ Kontrollfrage)

Frage J 3

Die Festsetzungsverjährung beträgt gem § 207 Abs 2 BAO bei hinterzogenen Abgaben 10 Jahre. Die Verjährungsfrist beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, zu laufen (§ 208 Abs 1 lit a BAO). (→ Kontrollfrage)

Frage J 4

a) Die GmbH, vertreten durch Herrn S, kann als Bescheidadressatin (§ 246 BAO) binnen Monatsfrist Beschwerde gegen den Abgabebescheid erheben. Das Rechtsmittel ist bei jener Behörde einzubringen, die den Bescheid erlassen hat (§ 249 BAO). Der Beschwerde kommt keine aufschiebende Wirkung zu (§ 254 BAO), dh die Abgabe ist binnen eines Monats ab Bekanntgabe des Bescheides fällig (§ 210 BAO). Es kann ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt werden (§ 212a BAO).

Herr S als Haftungsverpflichteter kann als Bescheidadressat Beschwerde gegen den Haftungsbescheid erheben. Die Beschwerdefrist beträgt einen Monat; das Rechtsmittel ist grundsätzlich bei jener Behörde einzubringen, die den Bescheid erlassen hat. Zusätzlich kann S innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist gegen den Abgabenbescheid Beschwerde erheben (§ 248 BAO). Die Beschwerde hat keine aufschiebende Wirkung; ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung ist möglich.

Die Abgabenbehörde hat die Beschwerde – sofern diese nicht wegen Unzulässigkeit oder Fristversäumnis zurückzuweisen war (§ 273 BAO) oder in den Fällen des § 262 Abs 2 BAO – durch Berufungsvorentscheidung zu erledigen. Der angefochtene Bescheid kann dabei nach jeder Richtung abgeändert oder aufgehoben werden oder die Berufung als unbegründet abgewiesen werden (§ 263 Abs 1 BAO).

Wird der Beschwerde nicht stattgegeben, so kann gegen die Beschwerdevorentscheidung innerhalb eines Monats ein Antrag auf Entscheidung über

die Beschwerde durch das BFG (Verwaltungsgericht) gestellt werden (**Vorlageantrag**; § 264 Abs 1 BAO). In den Fällen des § 262 Abs 2 bis 4 BAO (Unterbleiben einer Beschwerdevorentscheidung) sind Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat (§ 272 Abs 2 BAO) oder auf eine mündliche Verhandlung (§ 274 Abs 1 BAO) bereits zusammen mit der Einbringung der Beschwerde zu stellen.

Das BFG hat – von Ausnahmen abgesehen (mangelhafte Sachverhaltsermittlung durch die Abgabenbehörde) – in der Sache selbst zu entscheiden (meritorische Entscheidung; § 278 Abs 1 BAO).

b) Gegen Erkenntnisse und Beschlüsse des BFG kann der Abgabepflichtige mit der Behauptung, durch den Bescheid in seinen Rechten verletzt zu sein, **Revision an den VwGH** erheben (Art 133 Abs 1 B-VG). Voraussetzung dafür ist, dass das BFG im Spruch seines Erkenntnisses ausgesprochen hat, dass die Revision zulässig ist (§ 25a VwGG). Andernfalls kann das Rechtsmittel der außerordentlichen Revision erhoben werden, mit dem zusätzlich der Ausschluss von der ordentlichen Revision bekämpft werden kann (§ 28 Abs 3 VwGG). Die Frist zur Erhebung einer (außerordentlichen) Revision beträgt sechs Wochen; sie beginnt mit der Zustellung des Erkenntnisses (Beschlusses) zu laufen (§ 26 VwGG). Die Revision hat von Gesetzes wegen keine aufschiebende Wirkung. Revisionen an den VwGH in Abgabensachen sind durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt, Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer einzubringen (§ 24 Abs 2 VwGG).

Der VwGH kann die Revision zurückweisen, als unbegründet abweisen, das Erkenntnis aufheben oder in der Sache selbst entscheiden (§§ 34 und 42 Abs 1 VwGG).

Als **Rechtsbehelfe vor dem VfGH** sind im Abgabenverfahren einerseits die (Bescheid-)Beschwerde und andererseits der Individualantrag auf Normenkontrolle von Bedeutung.

Die Bescheidbeschwerde kann nach Erschöpfung des Instanzenzugs innerhalb eine Frist von sechs Wochen nach Zustellung des Erkenntnisses des BFG (Verwaltungsgerichts) erhoben werden (§ 82 Abs 1 VfGG). Der Abgabepflichtige muss behaupten, durch den Bescheid in einem **verfassungsge-**

setzlich gewährleisteten Recht oder wegen Anwendung einer gesetzeswidrigen Verordnung, eines verfassungswidrigen Gesetzes oder eines rechtswidrigen Staatsvertrages in seinen Rechten verletzt worden zu sein (Art 144 B-VG). Die Beschwerde hat von Gesetzes wegen keine aufschiebende Wirkung. Beschwerden an den VfGH sind durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt einzubringen (§ 17 Abs 2 VfGG). In Ausnahmefällen kann der Abgabepflichtige einen Individualantrag auf Normenkontrolle gem Art 140 Abs 1 B-VG an den VfGH stellen. Voraussetzung ist, dass er durch die Verfassungswidrigkeit des Gesetzes unmittelbar in seinen Rechten verletzt zu sein behauptet und dass das Gesetz für ihn ohne Fällung einer gerichtlichen Entscheidung oder ohne Erlassung eines Bescheides wirksam geworden ist. Entsprechendes gilt für Verordnungen. (→ Kontrollfrage)

Frage L 1

a) Brigitte ist verpflichtet, in ihrer Steuererklärung ihr Einkommen vollständig und wahrheitsgemäß anzugeben (§ 119 BAO). Durch die Ausweisung eines niedrigeren Gewinns verletzt sie diese Offenlegungs- und Wahrheitspflicht. Die Abgabenverkürzung ist mit Festsetzung der zu geringen Abgabenschuld bewirkt und damit die Tat vollendet. Brigitte handelt auch vorsätzlich; es kommt ihr sogar geradezu darauf an, unter Verletzung ihrer Offenlegungspflicht Abgaben zu verkürzen (Absicht). Brigitte hat damit sowohl den objektiven, als auch den subjektiven Tatbestand der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG erfüllt. Aus dem Sachverhalt ergeben sich keinerlei Hinweise auf einen Rechtfertigungs- oder Entschuldigungsgrund.

b) Da die Tat bereits durch die Anzeige von Brigittes Ex-Freund entdeckt ist und Brigitte davon Kenntnis hat, erfolgt die Selbstanzeige nicht mehr rechtzeitig und kann daher nicht zur Straffreiheit führen (§ 29 Abs 3 lit b FinStrG).

c) Auf Grund des strafbestimmenden Verkürzungsbetrages von € 20.000,– ist für das Finanzstrafverfahren die Finanzstrafbehörde zuständig (§ 53 Abs 6 FinStrG). Die Fällung des Erkenntnisses obliegt grds einem Einzelbeamten und keinem Spruchsenat (§ 58 Abs 2 FinStrG).

d) Da die Fällung des Erkenntnisses einem Einzelbeamten obliegt und der Sachverhalt auf Grund des umfassenden Geständnisses hinreichend geklärt ist, wird dieser wahrscheinlich im vereinfachten Verfahren eine Strafverfügung gem § 143 Abs 1 FinStrG erlassen.

e) Gegen die Strafverfügung kann Brigitte binnen 1 Monat bei der Finanzstrafbehörde Einspruch erheben (§ 151 Abs 3 FinStrG).
(→ Kontrollfrage)