

# REPETITORIUM STEUERRECHT



Univ.-Ass. Mag. Sebastian Tratlehner

Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik

Johannes Kepler Universität Linz



März 2017

# STOFFABGRENZUNG FACHPRÜFUNG STEUERRECHT

## ■ Stoff

- JKU Tax*, Steuerrecht - studieren und verstehen, 1. Auflage
- Kodex Steuergesetze, 61. Auflage (Stand 1.2.2017)

## ■ Fakultativ zur Ergänzung

- Doralt*, Steuerrecht 2016/17, 18. Auflage
- Ehrke-Rabel*, elements Steuerrecht, 2. Auflage
- Beiser*, Steuern, 14. Auflage
- Doralt/Ruppe*, Grundriss Steuerrecht Band I, 11. Auflage
- Doralt/Ruppe*, Grundriss Steuerrecht Band II, 7. Auflage
- Wakounig/Labner*, Einkommensteuer, 6. Auflage
- Vock/Wakounig*, Körperschaftsteuer, 4. Auflage
- Berger/Toifl/Hinterleitner*, Umsatzsteuer, 8. Auflage
- Brennsteiner/Kovacs*, BAO und Finanzstrafrecht, 9. Auflage
- Lang/Unger*, Steuerrecht graphisch dargestellt, 6. Auflage

# **REPETITORIUM ÜBERBLICK**

■ **Einkommensteuer**

■ **Körperschaftsteuer**

■ **Umsatzsteuer**

■ **GrESt, BAO und FinStrG**

# REPETITORIUM ÜBERBLICK

■ Einkommensteuer

■ Körperschaftsteuer

■ Umsatzsteuer

■ GrESt, BAO und FinStrG

# **EINKOMMENSTEUER - INHALTSÜBERSICHT**

- Grundlagen
- Persönliche/sachliche Steuerpflicht
- Einkunftsarten
- Einkünftezurechnung
- Einkünfteermittlung
- Verlustausgleich/-vortrag
- Sonderausgaben etc.
- Personengesellschaften
- Steuertarif/-satz/-erhebung
- Doppelbesteuerung

# EINKOMMENSTEUER - INHALTSÜBERSICHT

## ■ Grundlagen

- Persönliche/sachliche Steuerpflicht
- Einkunftsarten
- Einkünftezurechnung
- Einkünfteermittlung
- Verlustausgleich/-vortrag
- Sonderausgaben etc.
- Personengesellschaften
- Steuertarif/-satz/-erhebung
- Doppelbesteuerung

# EINKOMMENSTEUER

- Rechtsquelle EStG 1988 idF BGBl I 117/2016
- Grundprinzip **Leistungsfähigkeitsprinzip**
  - Universalitätsprinzip** (sachlich und persönlich)
  - Nettoprinzip** (objektiv und subjektiv)
  - Periodizitätsprinzip**
  - Prinzip der **Progression** der Einkommensteuer

# EINKOMMENSTEUER - INHALTSÜBERSICHT

- Grundlagen
- **Persönliche/sachliche Steuerpflicht**
- Einkunftsarten
- Einkünftezurechnung
- Einkünfteermittlung
- Verlustausgleich/-vortrag
- Sonderausgaben etc.
- Personengesellschaften
- Steuertarif/-satz/-erhebung
- Doppelbesteuerung



# PERSÖNLICHE STEUERPF LICHT ( § 1 EStG)

- der persönlichen Steuerpflicht unterliegen natürliche Personen, die
  - in Österreich einen **Wohnsitz** oder den **gewöhnlichen Aufenthalt** haben, mit ihrem gesamten Welteinkommen → **unbeschränkte** Steuerpflicht, § 1 Abs 2 EStG
  - in Österreich **keinen Wohnsitz** und **nicht** ihren **gewöhnlichen Aufenthalt** haben, nur mit bestimmten, aus Österreich bezogenen Einkünften → **beschränkte** Steuerpflicht; § 1 Abs 3 EStG, Einkünfte nach § 98 EStG (dort erschöpfend aufgezählt)

# PERSÖNLICHE STEUERPF LICHT ( § 1 ESTG)

- **Wohnsitz** hat jemand dort, „*wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird*“ ( § 26 Abs 1 BAO), oder vereinfacht, wer eine Wohnung innehat, die ihm jederzeit zur Verfügung steht
  - *aber: Zweitwohnsitz-VO (BGBl II 2003/528)*
- **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*“ ( § 26 Abs 2 BAO), bei einem Aufenthalt von mehr als 6 Monaten besteht jedenfalls unbeschränkte Steuerpflicht

# PERSÖNLICHE STEUERPF LICHT ( § 1 EStG)

- **EU/EWR-Bürger** können gemäß § 1 Abs 4 EStG unter bestimmten Voraussetzungen zur **unbeschränkten Steuerpflicht** in Österreich **optieren (Grenzpendler-Regelung)**.
  - Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig, wenn inländische Einkünfte iSd § 98 EStG, die hauptsächlich in Ö erzielt werden:
    - 90 % der Gesamteinkünfte unterliegen österreichischer ESt oder
    - nicht in Ö steuerpflichtige Einkünfte betragen höchstens € 11.000
  - damit lassen sich Nachteile vermeiden, die sich aus beschränkter Steuerpflicht ergeben können (zB diverse Absetzbeträge, Steuertarif, außergewöhnliche Belastungen)

# SACHLICHE STEUERPFlicht

## ( § 2 EStG)

- Der **sachlichen Steuerpflicht** unterliegt das **Einkommen**, das eine persönlich steuerpflichtige Person innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Dieses setzt sich gemäß § 2 Abs 2 EStG zusammen aus dem
  - **Gesamtbetrag der Einkünfte** aus den einzelnen Einkunftsarten
  - **nach Ausgleich mit Verlusten** aus den einzelnen Einkunftsarten,
  - nach Abzug der **Sonderausgaben** ( § 18 EStG),
  - nach Abzug der **außergewöhnlichen Belastungen** ( § 34f EStG),
  - nach Abzug der **Freibeträge** (nach § § 105 f, 106a EStG).

# EINKOMMEN

## Einkommen iS des EStG

- Land- und Forstwirtschaft ( § 21)
  - + Selbständige Arbeit ( § 22)
  - + Gewerbebetrieb ( § 23)
  - + Nichtselbständige Arbeit ( § 25)
  - + Kapitalvermögen ( § 27)
  - + Vermietung und Verpachtung ( § 28)
  - + sonstige Einkünfte ( § 29), einschließlich bestimmte Veräußerungsgewinne ( § § 30, 31)
- } Betriebsaufgabe bzw -veräußerung ( § § 24, 37 EStG)

**= Gesamtbetrag der Einkünfte ( § 2 Abs 3)**

./. Sonderausgaben ( § 18), einschl. Verlustvorträge

./. Außergewöhnliche Belastungen ( § 34) und bestimmte Freibeträge ( § § 105, 106a)

**= Einkommen iSd § 2 Abs 2**

\* Steuersatz ( § § 33 ff)

**= Einkommensteuer ( § 33 Abs 1)**

./. Absetzbeträge ( § 33 Abs 4 bis 6)

**= Steuerschuld (oder Erstattung, § 33 Abs 8)**

./. Abzugssteuern und Vorauszahlungen

**= Zahllast oder Erstattung**

# TERMINOLOGIE

Begrifflich ist zu unterscheiden zwischen

## ■ **Einnahmen:**

das sind positive Zuflüsse innerhalb einer Einkunftsart vor dem Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten (Bruttogröße).

## ■ **Einkünfte:**

sie stellen das (positive oder negative) Ergebnis innerhalb einer Einkunftsart nach dem Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten dar (Nettogröße).

## ■ **Einkommen:**

das ist der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Ausgleich mit Verlusten und Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und Freibeträgen.

# EST - ÜBUNGSBEISPIEL 1 - STEUERPFLICHT

Der Künstler Francesco ist in Peru wohnhaft und tätig. Für ein Kunstprojekt in Linz, für das er ein gut entlohntes Engagement bekommen hat (Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit), verweilt er für drei Wochen in einem Linzer Hotel. Ansonsten hält er sich nicht in Österreich auf. Zwischen Österreich und Peru besteht kein Doppelbesteuerungsabkommen.

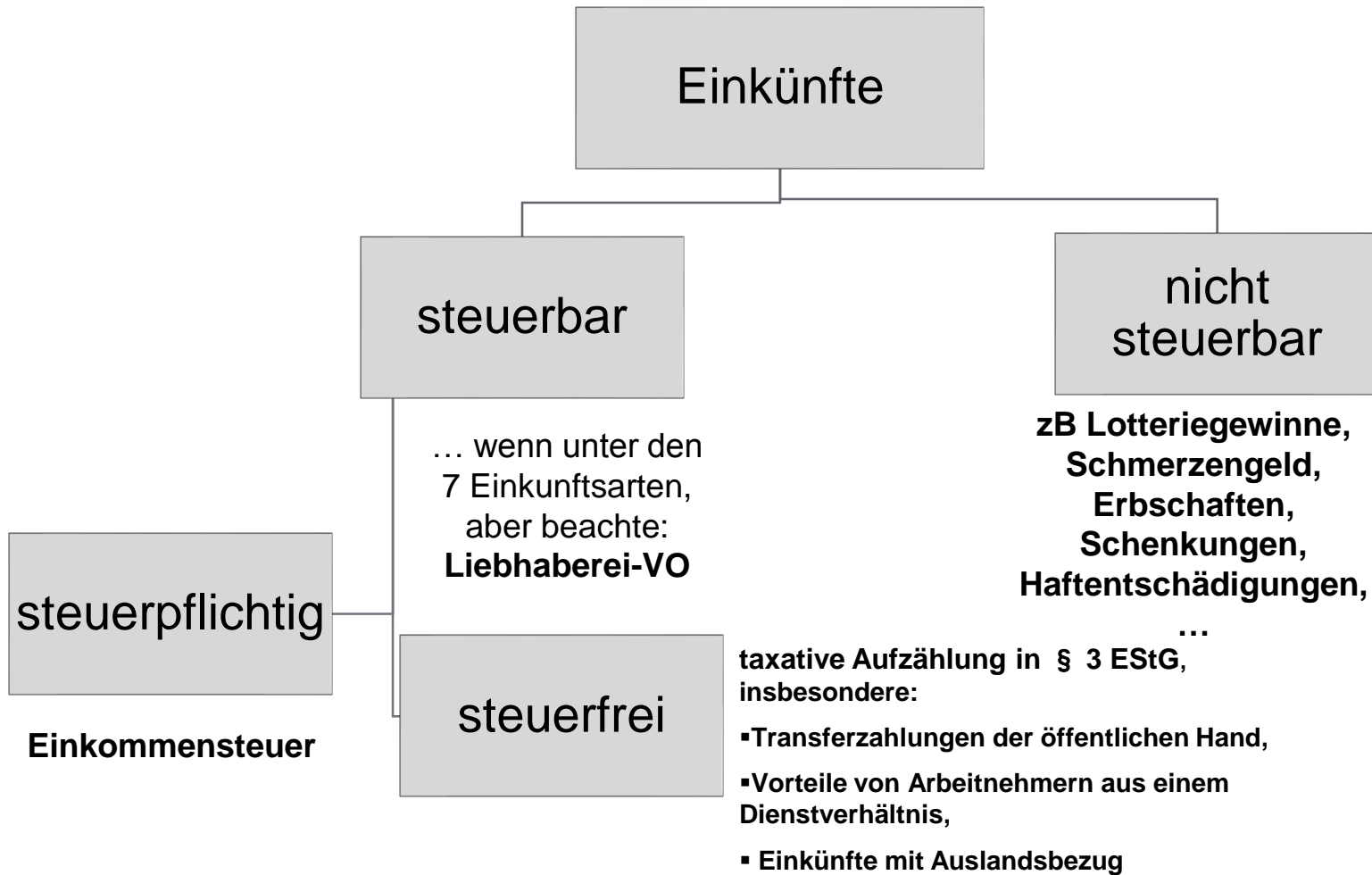
**Ist Francesco in Österreich einkommensteuerpflichtig? Wenn ja, wie wird die Steuer erhoben?**

# EINKOMMENSTEUER - INHALTSÜBERSICHT

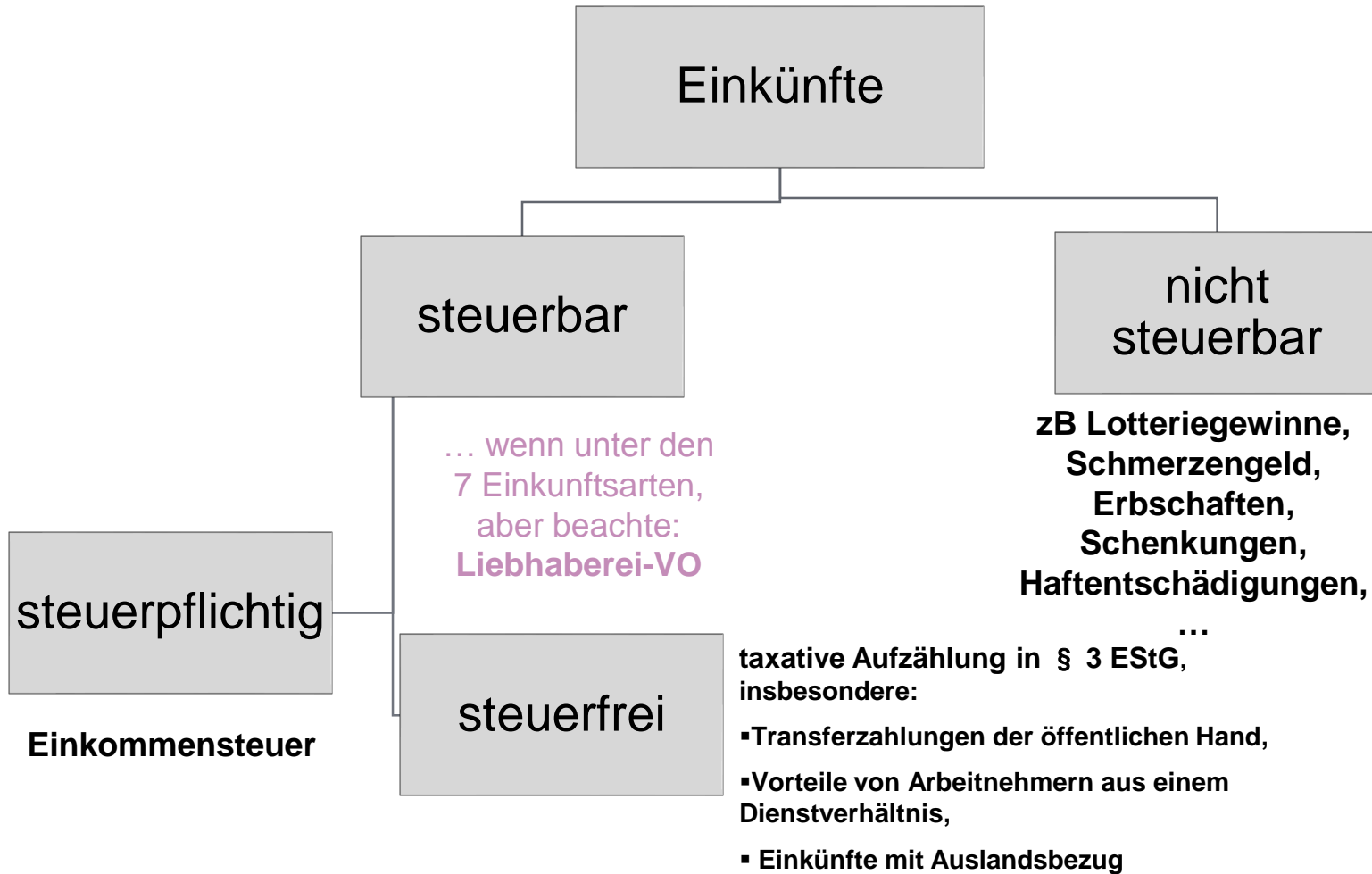
- Grundlagen
- Persönliche/sachliche Steuerpflicht
- **Einkunftsarten**
- Einkünftezurechnung
- Einkünfteermittlung
- Verlustausgleich/-vortrag
- Sonderausgaben etc.
- Personengesellschaften
- Steuertarif/-satz/-erhebung
- Doppelbesteuerung



# EINKOMMENSTEUER



# EINKOMMENSTEUER




# EINKUNFTSARTEN

1. Land- und Forstwirtschaft ( § 21)
2. Selbständige Arbeit ( § 22)
3. Gewerbebetrieb ( § 23)
4. Nichtselbständige Arbeit ( § 25)
5. Kapitalvermögen ( § 27)
6. Vermietung und Verpachtung ( § 28)
7. Sonstige Einkünfte ( § 29)

# EINKUNFTSARTEN

Betriebliche  
Einkunftsarten

- 
1. **Land- und Forstwirtschaft ( § 21)**
  2. **Selbständige Arbeit ( § 22)**
  3. **Gewerbebetrieb ( § 23)**
  4. Nichtselbständige Arbeit ( § 25)
  5. Kapitalvermögen ( § 27)
  6. Vermietung und Verpachtung ( § 28)
  7. Sonstige Einkünfte ( § 29)

# EINKUNFTSARTEN

- Betriebliche Einkunftsarten
- 1. Land- und Forstwirtschaft ( § 21)
  - 2. **Selbständige Arbeit ( § 22)** →
  - 3. **Gewerbebetrieb ( § 23)**
  - 4. Nichtselbständige Arbeit ( § 25)
  - 5. Kapitalvermögen ( § 27)
  - 6. Vermietung und Verpachtung ( § 28)
  - 7. Sonstige Einkünfte ( § 29)

Gewinnermittlung  
(„Gewinneinkünfte“)

# EINKUNFTSARTEN

1. Land- und Forstwirtschaft ( § 21)
2. Selbständige Arbeit ( § 22)
3. Gewerbebetrieb ( § 23)
4. **Nichtselbständige Arbeit ( § 25)**
5. **Kapitalvermögen ( § 27)**
6. **Vermietung und Verpachtung ( § 28)**
7. **Sonstige Einkünfte ( § 29)**

Außerbetriebliche  
Einkunftsarten



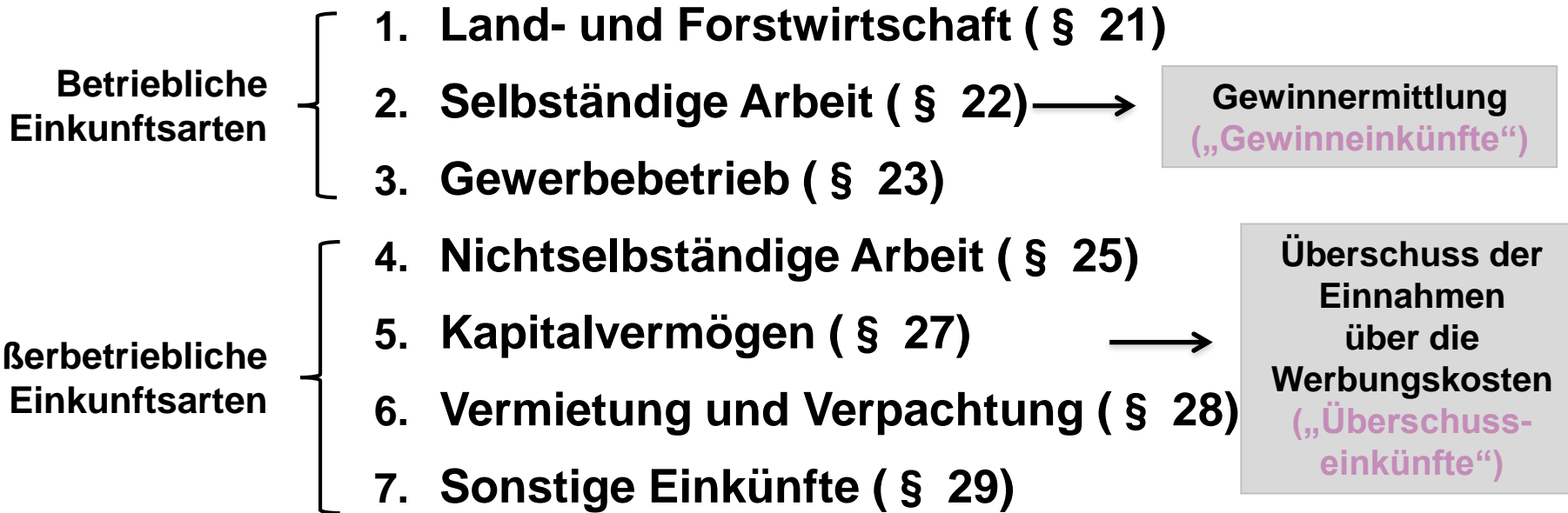
# EINKUNFTSARTEN

1. Land- und Forstwirtschaft ( § 21)
2. Selbständige Arbeit ( § 22)
3. Gewerbebetrieb ( § 23)
4. **Nichtselbständige Arbeit ( § 25)**
5. **Kapitalvermögen ( § 27)** →
6. **Vermietung und Verpachtung ( § 28)**
7. **Sonstige Einkünfte ( § 29)**

Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten („Überschuss-einkünfte“)

Außerbetriebliche Einkunftsarten

# EINKUNFTSARTEN

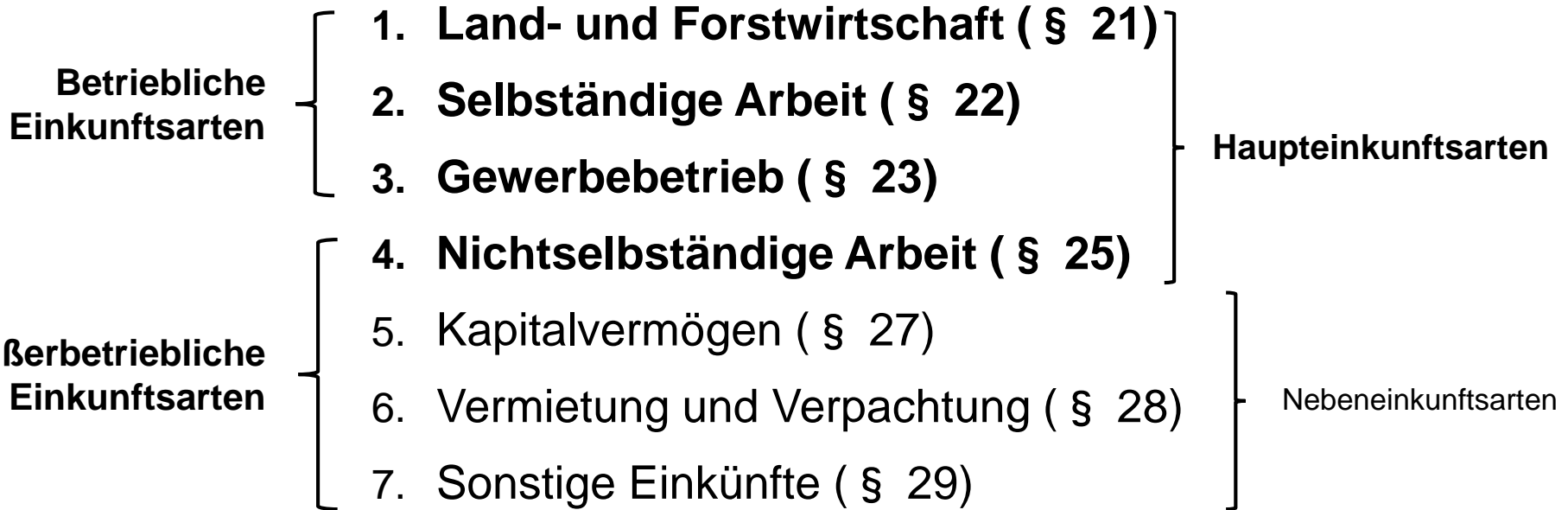




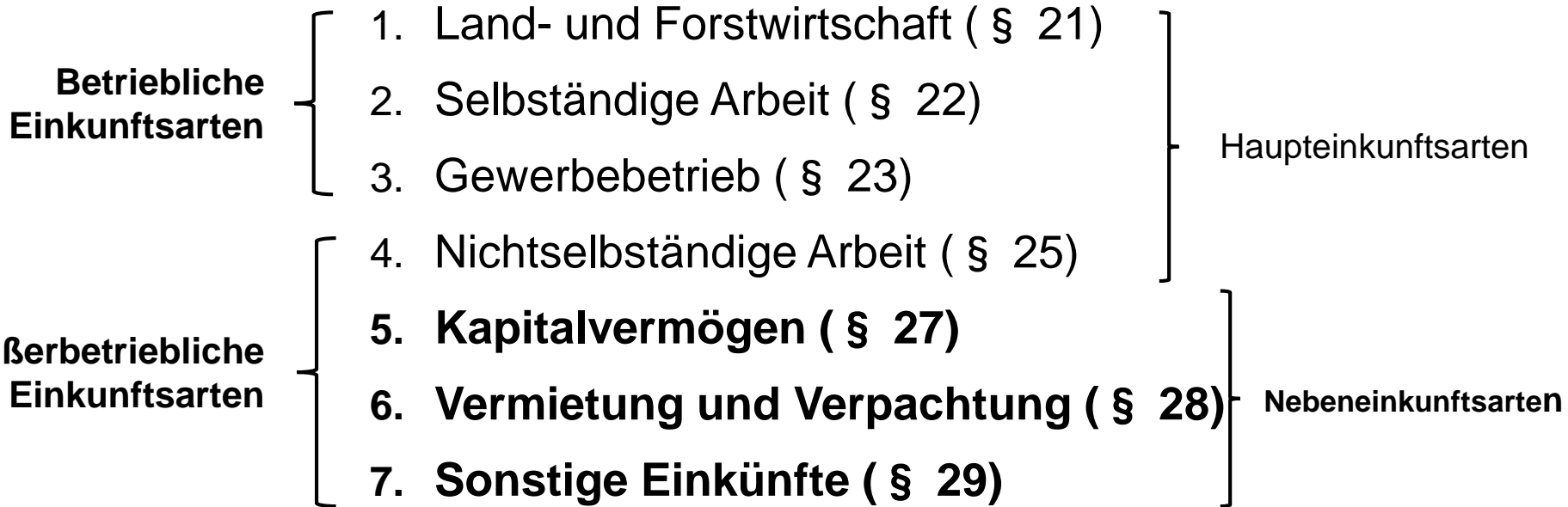
# DUALISMUS DER EINKUNFTSARTEN

- **Betriebliche Einkunftsarten:** Wertsteigerungen und Wertverluste des Betriebsvermögens sind grundsätzlich steuerwirksam (sie erhöhen bzw vermindern die Einkünfte) → „**Reinvermögenszugangstheorie**“
- **Außerbetriebliche Einkünfte:** Die Einkunftsquelle ist nicht Betriebsvermögen, sondern gehört zum Privatvermögen. Wertsteigerungen und Wertverluste der einzelnen Wirtschaftsgüter sind grundsätzlich nicht steuerwirksam, sofern nicht gesetzlich ausdrücklich Abweichendes angeordnet ist → „**eingeschränkte Quellentheorie**“

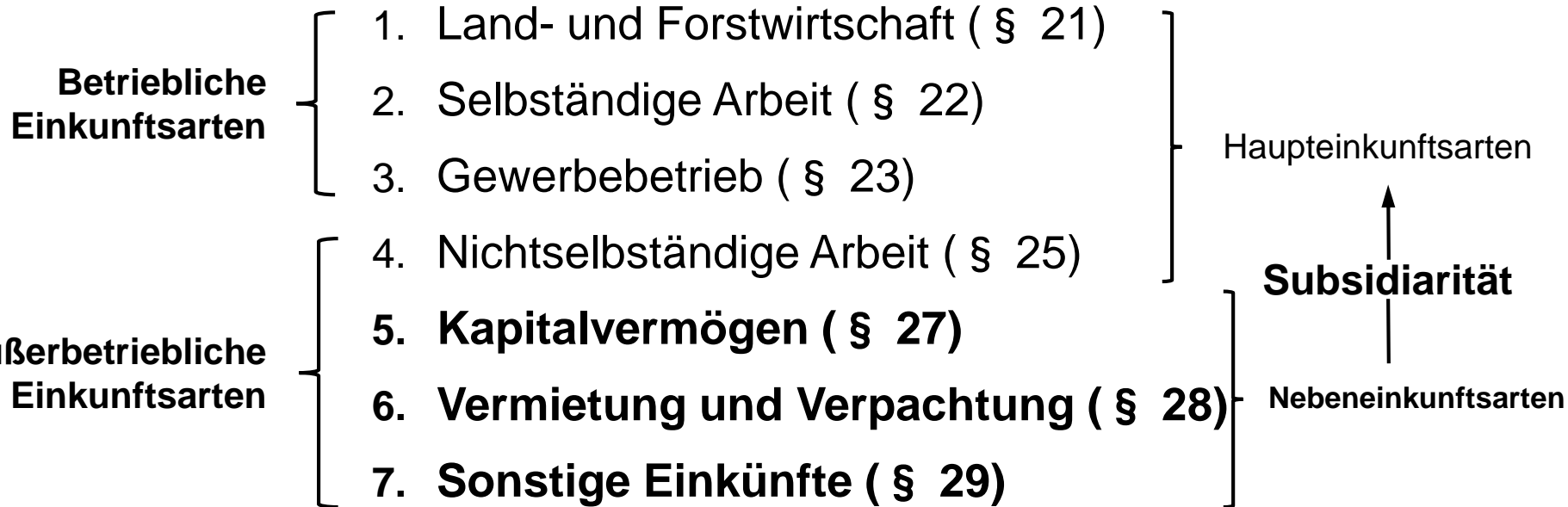
# EINKUNFTSARTEN



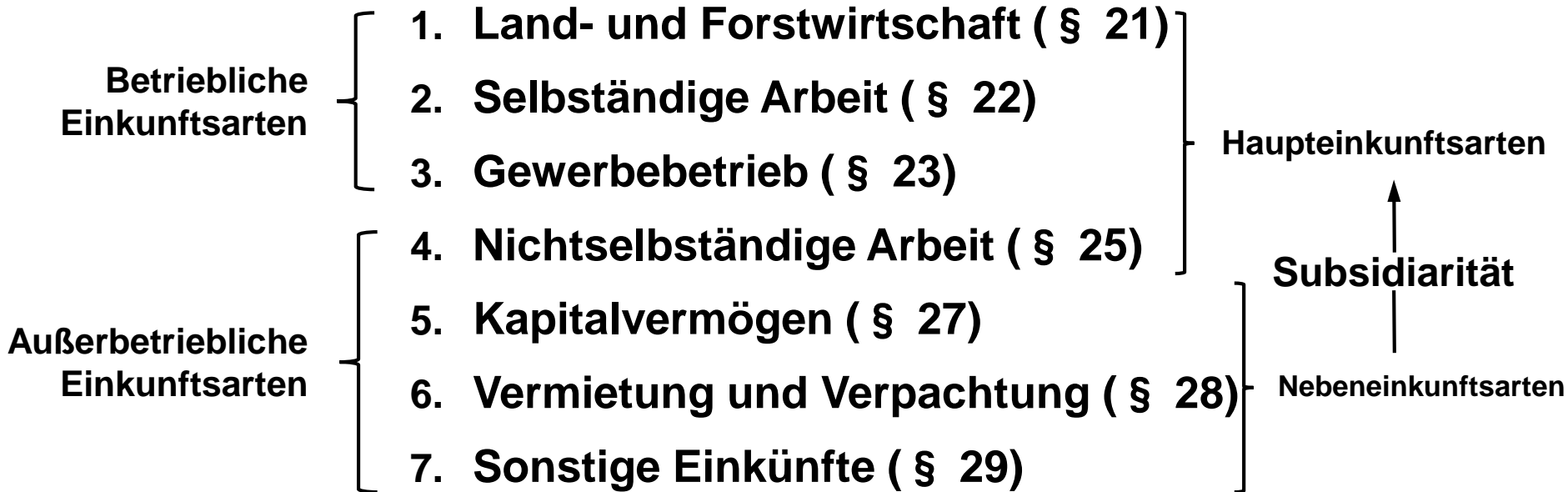
# EINKUNFTSARTEN



# EINKUNFTSARTEN



# EINKUNFTSARTEN



# SUBSIDIARITÄT DER EINKUNFTSARTEN

## ■ Subsidiarität der Nebeneinkunftsarten gegenüber den Haupteinkunftsarten:

- Einkünfte, die bei isolierter Betrachtung einer Nebeneinkunftsart zugeordnet werden könnten, gehören nur dann zu dieser, wenn sie nicht bereits einer Haupteinkunftsart zuzuordnen sind

# **EINKÜNFTE AUS LAND- UND FORSTWIRTSCHAFT ( § 21 EStG)**

- **Erträge aus der Erzeugung von pflanzlichen und tierischen Produkten mithilfe der Naturkräfte, gewisses Mindestmaß an Beziehung zu Grund und Boden**
  - Gewinnung von Pflanzen und Pflanzenteilen mithilfe der Naturkräfte (Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Gartenbau, Weinbau, Obst- und Gemüsebau)
  - Tierzucht und Tierhaltung
  - Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft sowie Bienenzucht
  - Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft zusammenhängt

# EINKÜNFTE AUS LAND- UND FORSTWIRTSCHAFT ( § 21 EStG)

- zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören auch Einkünfte aus **Nebenbetrieben**
- als land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen **Hauptbetrieb zu dienen bestimmt** ist (vgl § 21 Abs 2 EStG)

**Beispiele:** Sägewerk eines Forstbetriebes, Mühle eines Getreidebauers oder Obstverarbeitung eines Gärtnereibetriebes, wenn nur in geringfügigem Maße (maximal 25 %) fremde Erzeugnisse verarbeitet werden oder die gewonnene Substanz überwiegend im land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb verwendet wird.



# **EINKÜNFTE AUS SELBSTÄNDIGER ARBEIT ( § 22 EStG)**

- Freiberufliche Tätigkeiten ( § 22 Z 1 EStG)
- Vermögensverwaltende Tätigkeiten ( § 22 Z 2 TS 1 EStG)
- Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer ( § 22 Z 2 TS 2 EStG)

# EINKÜNFTE AUS SELBSTÄNDIGER ARBEIT ( § 22 EStG)

## ■ Freiberufliche Tätigkeiten

(abschließende Aufzählung in § 22 Z 1 EStG):

- Architekten
- Ärzte
- Dolmetscher
- Erzieher
- Hebamme
- Journalisten
- Künstler
- Notare
- Psychotherapeuten
- Rechtsanwälte
- Schriftsteller
- Wirtschaftstreuhänder
- Tierärzte
- Unternehmensberater
- Versicherungsmathematiker
- Vortragende
- Wissenschaftler
- Ziviltechniker

# EINKÜNFTE AUS SELBSTÄNDIGER ARBEIT ( § 22 EStG)

## ■ Freiberufliche Tätigkeiten

(abschließende Aufzählung in § 22 Z 1 EStG):

- werden neben einer selbständigen Tätigkeit untergeordnete und in engem Zusammenhang mit der selbständigen Tätigkeit stehende gewerbliche Tätigkeiten ausgeübt, so bilden diese einen **einheitlichen Betrieb**, der einheitlich zu Einkünften aus selbständiger Arbeit führt

**Beispiel:** Selbständig tätiger Augenarzt, der seinen Patienten bei Bedarf Kontaktlinsen verkauft.

# EINKÜNFTE AUS SELBSTÄNDIGER ARBEIT ( § 22 EStG)

- **Vermögensverwaltende Tätigkeiten ( § 22 Z 2 TS 1 EStG):**
  - Aufsichtsratsmitglieder
  - im Werkvertrag tätige Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften (unabhängig vom Beteiligungsausmaß)
  - Hausverwalter
  - Masseverwalter
- **wichtig:** nur die Verwaltung **fremden** Vermögens führt zu Einkünften aus selbständiger Arbeit, nicht jedoch auch jene des eigenen Vermögens

# EINKÜNFTE AUS SELBSTÄNDIGER ARBEIT ( § 22 EStG)

- **Gesellschafter-Geschäftsführer** von Kapitalgesellschaften ( § 22 Z 2 TS 2 EStG):
  - muss **wesentlich** an der Kapitalgesellschaft beteiligt sein (zu mehr als 25 %) und
  - die Tätigkeit muss abgesehen von einem Weisungsrecht sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisen

# EINKÜNFTE AUS GEWERBEBETRIEB ( § 23 EStG)

- Einkünfte aus einer **selbständigen, nachhaltigen** Betätigung mit **Gewinnabsicht** und **Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr** ( § 23 Z 1 EStG).
  - **Selbständigkeit:**  
auf eigene Rechnung und eigene Gefahr
  - **Nachhaltigkeit:**  
wiederholte Betätigung bzw Betätigung mit Wiederholungsabsicht.  
Hinsichtlich Wiederholungsabsicht kommt es nicht auf subjektive Absicht an, sondern darauf, ob nach objektiven Umständen mit einer Wiederholung zu rechnen ist
  - **Gewinnabsicht:**  
von der bloßen Einnahmenabsicht zu unterscheiden
  - **Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr:**  
liegt vor, wenn als Adressaten der Tätigkeit eine unbestimmte Anzahl von Personen in Betracht kommt

# EINKÜNFTE AUS GEWERBEBETRIEB ( § 23 EStG)

## ■ **Abgrenzung** zu anderen Einkunftsarten:

- Kriterien der Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gelten **auch für die anderen betrieblichen Einkunftsarten** - Abgrenzung zu diesen erfolgt **negativ**:
- gewerbliche Einkünfte liegen nur dann vor, wenn eine Tätigkeit **nicht** bereits zu den spezielleren Einkünften aus **Land- und Forstwirtschaft** ( § 21 EStG) oder aus **selbständiger Arbeit** ( § 22 EStG) zählt
- keine** gewerblichen Einkünfte außerdem, wenn Tätigkeit in der bloßen Verwaltung **eigenen** Vermögens besteht, eine solche Vermögensverwaltung führt zu Einkünften aus Kapitalvermögen ( § 27 EStG) oder Vermietung und Verpachtung ( § 28 EStG).

# EINKÜNFTE AUS NICHTSELBSTÄNDIGER ARBEIT ( § 25 EStG)

- **Bezüge** und **sonstige Vorteile** aus einem bestehenden oder früheren **Dienstverhältnis** iSd § 47 Abs 2 EStG (Arbeitslohn oder Firmenpension)
- **Pensionen** aus der gesetzlichen Sozialversicherung, unabhängig davon, ob die pensionsbegründende Tätigkeit eine nichtselbständige oder betriebliche Tätigkeit war
- Bezüge von (abgesehen von einer allfälligen Weisungsfreiheit) im Dienstvertrag tätiger **Gesellschafter-Geschäftsführer** von **Kapitalgesellschaften ohne wesentliche Beteiligung** (bis zu 25 %)
- Bezüge bestimmter politischer Funktionäre (zB Abgeordnete zum Nationalrat)



# EINKÜNFTE AUS NICHTSELBSTÄNDIGER ARBEIT ( § 25 EStG)

- § 26 EStG enthält taxative Auflistung von Leistungen des Arbeitgebers, die **nicht** zu **Einkünften** aus selbständiger Arbeit gerechnet werden (zB Kilometergeld, Tagesgeld, Wert unentgeltlich überlassener Arbeitskleidung, etc.)
- auch **geldwerte Vorteile** unterliegen der ESt (gilt gemäß § 15 Abs 2 EStG für alle außerbetrieblichen EK-Arten), wichtig vor allem bei Dienstwägen, Parkplätzen, Dienstwohnungen, Arbeitgeberdarlehen etc (vgl **Sachbezugs-VO**)
- für EK aus nsA allgemeine **Werbungskostenpauschale** iHv € 132 jährlich
- **Pendlerpauschale** nach den Regelungen des § 16 Abs 1 Z 6 EStG als „zusätzliche“ Werbungskosten (grundsätzlich wären Ausgaben eines AN für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit Verkehrsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs 5 EStG abgegolten)

# EINKÜNFTE AUS NICHTSELBSTÄNDIGER ARBEIT ( § 25 EStG)

- Einkommensteuer bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird durch **Steuerabzug vom Arbeitgeber** berechnet, einbehalten und abgeführt (**Lohnsteuer** als **spezielle Erhebungsform** der ESt wie auch Kapitalertragsteuer oder Immobilienertragsteuer, vgl § 47 Abs 1 EStG)
- in den §§ 67 f EStG sind **Begünstigungen** vorgesehen
  - **13. und 14. Monatsbezug, sowie sonstige Belohnungen** sind bis zu einem Betrag von € 2.100 steuerfrei und darüber hinaus mit nur 6 % zu versteuern ( § 67 Abs 1 EStG),
  - gesetzliche und kollektivvertragliche **Abfertigungen** werden mit 6 % versteuert ( § 67 Abs 6 EStG),
  - bestimmte **Zulagen und Zuschläge** (Schmutz-, Erschwernis, Gefahrenzulagen, Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit) sind bis € 360 monatlich steuerfrei ( § 68 EStG)
  - bei **Überstunden** mit maximal 50 % Zuschlag werden die ersten zehn Überstunden-Zuschläge im Monat steuerfrei belassen (maximal 86 € steuerfrei)

# ÜBERBLICK: BESTEUERUNG VON GESCHÄFTSFÜHRERN BEI KAPGES

- im **Dienstvertrag** tätige Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften beziehen **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ( § 25 EStG)**, wenn sie als Fremdgeschäftsführer nicht bzw als Gesellschafter-Geschäftsführer **bis zu 25 %** an der Gesellschaft beteiligt sind, ein allfälliger Ausschluss des Weisungsrechts ist unschädlich
- bei Beteiligung **über 25 %** beziehen Gesellschafter-Geschäftsführer immer dann **Einkünfte aus selbständiger Arbeit ( § 22 Z 2 TS 2 EStG)**, wenn sie zwar weisungsfrei gestellt sind, ihr Beschäftigungsverhältnis sonst jedoch alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist
- im **Werkvertrag** tätige Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften beziehen hingegen unabhängig von einem allfälligen Beteiligungsausmaß **immer Einkünfte aus selbständiger Arbeit ( § 22 Z 2 TS 1 EStG)**

# **EINKÜNFTE AUS KAPITALVERMÖGEN ( § 27 EStG )**

- Gegenstand dieser EK-Art ist die entgeltliche Überlassung von Kapital
- man unterteilt die EK aus Kapitalvermögen in:
  - **Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (Abs 2 und 5)**
  - **Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (Abs 3)**
  - Einkünfte aus Derivaten (Abs 4)

# EINKÜNFTE AUS KAPITALVERMÖGEN ( § 27 EStG)

- Einkünften aus der **Überlassung von Kapital** (Abs 2 und 5):
  - **Gewinnanteile** (Dividenden) und **sonstige Bezüge aus Aktien bzw Anteilen an Kapitalgesellschaften** (AG und GmbH) und Genossenschaften (auch verdeckte Ausschüttungen)
  - Gewinnanteile aus der Beteiligung als **echter stiller Gesellschafter**
  - **Zinsen** aus sonstigen Kapitalforderungen (**Sparbücher, Anleihen, Privatdarlehen**)
  - **Zuwendungen von Privatstiftungen** an Begünstigte und Letztbegünstigte
  
- Einkünften aus **realisierten Wertsteigerungen** von Kapitalvermögen (Abs 3):
  - Einkünfte aus der **Veräußerung**, Einlösung und sonstigen Abschichtung von Wirtschaftsgütern, deren laufende Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital iSd Abs 2 sind

# EINKÜNFTE AUS KAPITALVERMÖGEN ( § 27 EStG)

- Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen gemäß § 27a Abs 1 EStG grundsätzlich einem **besonderen Steuersatz** von **27,5 %** (seit 1.1.2016; zuvor 25%)
- **Einkünfte aus Bankeinlagen** und **sonstigen Forderungen** bei **Kreditinstituten** (zB Sparbücher, Einlagen, Konten) werden weiterhin mit **25 %** besteuert
- Ausnahmen vom besonderen Steuersatz wenn § 27a Abs 2 EStG einschlägig ist (zB Zinsen aus „Privatdarlehen“)
- Einhebung der Steuer erfolgt idR durch Steuerabzug bei der Auszahlung (**KESt-Abzug**)

# EINKÜNFTE AUS VERMIETUNG UND VERPACHTUNG ( § 28 EStG)

- Vermietung von **unbeweglichem** Vermögen
- entgeltliche **Überlassung von Rechten** (insbesondere Lizenzen aus der Einräumung des Werknutzungsrechtes iSd UrhG)
- werden im Zuge der Vermietung von Räumlichkeiten weitere Dienstleistungen erbracht (zB die Zurverfügungstellung von Bettwäsche oder Reinigungsleistungen), dann liegt keine bloß vermögensverwaltende Tätigkeit sondern ein Gewerbebetrieb vor.
- Wertminderungen der eingesetzten Wirtschaftsgüter wirken sich auf Einkunftshöhe aus ( § 16 Abs 1 Z 8 → Geltendmachung von AfA als Werbungskosten)

# SONSTIGE EINKÜNFTE ( § 29 EStG)

- **wiederkehrende Bezüge**: darunter fallen insbesondere Renten einschließlich Gegenleistungsrenten
- **private Grundstücksveräußerungen** ( § 30 EStG)
- **Spekulationsgeschäfte** ( § 31 EStG)
- **Leistungen**: Insbesondere die gelegentliche Vermittlung oder Vermietung von **beweglichem** Vermögen
- **Funktionsgebühren** jener politischer Funktionäre, die nicht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen (zB Kammerfunktionäre)



# SONSTIGE EINKÜNFTE ( § 29 EStG)

- **wiederkehrende Bezüge**: darunter fallen insbesondere Renten einschließlich Gegenleistungsrenten
- **private Grundstücksveräußerungen** ( § 30 EStG)
- **Spekulationsgeschäfte** ( § 31 EStG)
- **Leistungen**: Insbesondere die gelegentliche Vermittlung oder Vermietung von **beweglichem** Vermögen
- **Funktionsgebühren** jener politischer Funktionäre, die nicht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen (zB Kammerfunktionäre)

# PRIVATE GRUNDSTÜCKSV ERÄUßERUNGEN ( § 30 EStG )

- private Grundstücksveräußerungen sind **Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen** angehören ( § 30 Abs 1 EStG)
- als **Grundstücke** gelten Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen ( § 30 Abs 1 EStG)
- bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen ( § 30 Abs 1 EStG)
- **Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen ( § 30 EStG)** unterliegen dem besonderen Steuersatz des § 30a EStG in Höhe von **30 %**

# PRIVATE GRUNDSTÜCKSVERÄUßERUNGEN ( § 30 EStG )

- Einkünfte = **Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und AK** ( § 30 Abs 3 EStG)
- Die AK sind um **Herstellungsaufwendungen** und **Instandsetzungsaufwendungen** insoweit zu erhöhen, als diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren ( § 30 Abs 3 EStG)
- Die AK sind um **Absetzungen für Abnutzungen**, soweit diese bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte abgezogen worden sind, zu vermindern ( § 30 Abs 3 EStG)
- bis 31.12.2015: Einkünfte verminderten sich ab dem 11. Jahr nach dem Zeitpunkt der Anschaffung jährlich um 2 %, höchstens jedoch um 50 % (**Inflationsabschlag**; § 30 Abs 3 EStG).

# PRIVATE GRUNDSTÜCKSVERÄUßERUNGEN ( § 30 EStG)

- soweit Grundstücke am 31.3.2012 nicht steuerverfangen waren, sind **als Einkünfte (!)** anzusetzen:
  - bei Umwidmung des Grundstückes nach dem 31.12.1987 der **Unterschiedsbetrag** zwischen dem Veräußerungserlös und den mit **40 %** des Veräußerungserlöses anzusetzenden AK ( § 30 Abs 4 Z 1 EStG)
  - in allen übrigen Fällen der **Unterschiedsbetrag** zwischen dem Veräußerungserlös und den mit **86 %** des Veräußerungserlöses anzusetzenden AK ( § 30 Abs 4 Z 2 EStG)
- auf Antrag ist normale Einkünfteermittlung iSd § 30 Abs 3 EStG möglich ( § 30 Abs 5 EStG).

# PRIVATE GRUNDSTÜCKSVERÄUßERUNGEN ( § 30 EStG )

- Von der Besteuerung **ausgenommen** sind gemäß § 30 Abs 2 EStG die Einkünfte aus der Veräußerung von
  - **Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden**,
    - wenn sie dem **Veräußerer** ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für **mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz** gedient haben oder
    - **innerhalb der letzten 10 Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz** gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.
  - **selbst hergestellten Gebäuden** (nur hinsichtlich des Gebäudewerts, nicht aber hinsichtlich des Grund und Bodens), soweit sie innerhalb der letzten 10 Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben
  - im Schenkungs- bzw Erbschaftsfalle müssen Voraussetzungen **sowohl** für die Hauptwohnsitz- als auch für die Herstellerbefreiung **unmittelbar durch Veräußerer** (= Geschenknehmer bzw Erbe) erfüllt sein, bloße Erfüllung der Voraussetzungen durch den Geschenkgeber bzw Erblasser ist nicht ausreichend

# SONSTIGE EINKÜNFTE ( § 29 EStG)

- **wiederkehrende Bezüge**: darunter fallen insbesondere Renten einschließlich Gegenleistungsrenten
- **private Grundstücksveräußerungen** ( § 30 EStG)
- **Spekulationsgeschäfte** ( § 31 EStG)
- **Leistungen**: Insbesondere die gelegentliche Vermittlung oder Vermietung von **beweglichem** Vermögen
- **Funktionsgebühren** jener politischer Funktionäre, die nicht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen (zB Kammerfunktionäre)

# SPEKULATIONSGESCHÄFTE ( § 31 EStG)

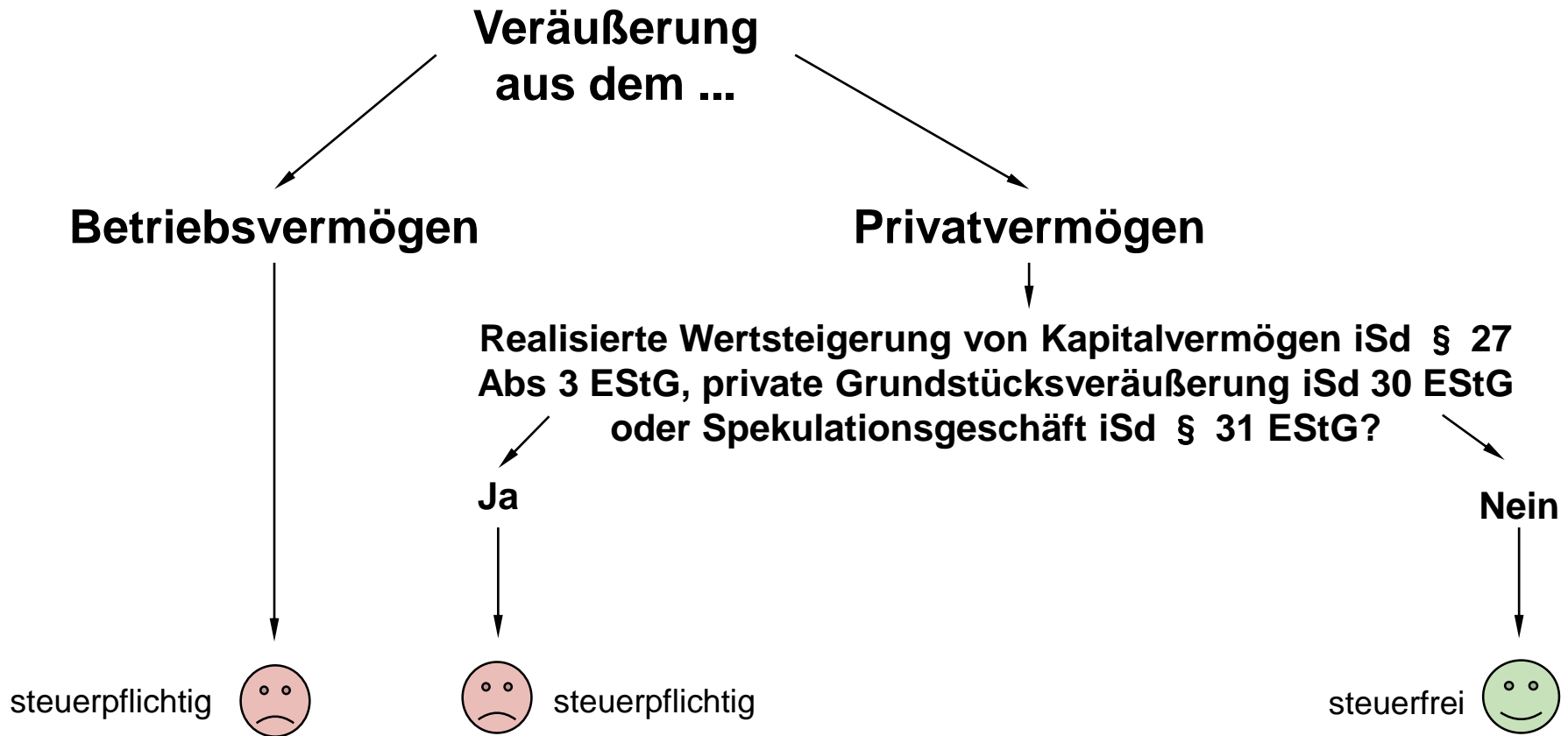
- Veräußerungen von **nicht** bereits durch § 27 Abs 3 und § 30 EStG erfassten Wirtschaftsgütern des Privatvermögens unterliegen der ESt, wenn diese innerhalb von **einem Jahr** seit der Anschaffung veräußert werden
- man spricht dann von „**Spekulationsgeschäften**“
- idR nur bei der Veräußerung von **Kunstgegenständen** und **Edelmetallen** von praktischer Bedeutung

# SPEKULATIONSGESCHÄFTE ( § 31 EStG)

- steuerpflichtig ist lediglich die **Differenz** zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungs- und Werbungskosten andererseits ( § 31 Abs 2 EStG)
- bei **unentgeltlichem Erwerb** wird für Zwecke des Fristenlaufs und der Ermittlung der Anschaffungskosten auf den entgeltlichen Erwerb des Rechtsvorgängers abgestellt ( § 31 Abs 1 EStG)
- **Motive** der Veräußerung **unbeachtlich**
- **Befreiung**, wenn die **gesamten Spekulationsgeschäfte** eines Kalenderjahres die **Freigrenze** von **€ 440** nicht übersteigen ( § 31 Abs 3 EStG)



# VERÄUßERUNGSGESCHÄFTE - ÜBERBLICK



# **EST - ÜBUNGSBEISPIEL 2 - EINKUNFTSARTEN**

Herr A ist Fleischwarenhändler. Er bezieht seine Produkte von inländischen Landwirten und verkauft sie an Supermarktketten weiter.

**Welche Einkünfte erzielt Herr A aus dieser Tätigkeit?**

# **EST - ÜBUNGSBEISPIEL 3 - EINKUNFTSARTEN**

Herr C ist Facharzt für Urologie. Als zusätzliches Services können seine Patienten allfällig verschriebene Medikamente direkt in der von ihm in der Arztpraxis mitbetriebenen Hausapotheke beziehen.

**Welche Einkünfte erzielt Herr C aus seinen Tätigkeiten?**

# **EST - ÜBUNGSBEISPIEL 4 - EINKUNFTSARTEN**

Frau D betreibt eine Autovermietung.

**Welche Einkünfte bezieht Frau D aus dieser Tätigkeit?**

# **EST - ÜBUNGSBEISPIEL 5 - EINKUNFTSARTEN**

Herr E hat den Lotto-Jackpot geknackt und € 1.000.000 gewonnen.  
**Zu Einkünften welcher Einkunftsart führt dieser Gewinn?**

# **EST - ÜBUNGSBEISPIEL 6 - EINKUNFTSARTEN**

Frau F kauft am 1. 1. 2003 ein in Wien gelegenes Zinshaus um € 2.000.000. Am 31. 12. 2017 (= nach 15 Jahren) veräußert sie das Zinshaus zu einem Veräußerungserlös in Höhe von € 3.000.000.  
**Welche Einkünfte erzielte Frau F und wie hoch sind diese?**

# EINKOMMENSTEUER - INHALTSÜBERSICHT

- Grundlagen
- Persönliche/sachliche Steuerpflicht
- Einkunftsarten
- Einkünftezurechnung
- Einkünfteermittlung
- Verlustausgleich/-vortrag
- Sonderausgaben etc.
- Personengesellschaften
- Steuertarif/-satz/-erhebung
- Doppelbesteuerung

# EINKÜNFTEZURECHNUNG - ZEITLICH

- ESt wird für jedes Kalenderjahr getrennt ermittelt (**Abschnittsbesteuerung**), daher müssen auch die Einkünfte entsprechend **zeitlich abgegrenzt** werden, dabei gibt es zwei Alternativen:
  - Einkünfte werden bereits der Periode zugerechnet, in der die durchsetzbare **Forderung** entstanden ist (= **wirtschaftliche Zuordnung**)
    - zu einer wirtschaftlichen Zuordnung der Einkünfte zum jeweiligen Veranlagungszeitraum kommt es bei den **betrieblichen Gewinnermittlungen nach § 4 Abs 1 und § 5 EStG**
  - Einkünfte werden erst der Periode zugerechnet, in der tatsächlich **gezahlt** worden ist (**Zu- und Abflussprinzip**)
    - zu einer Zuordnung nach dem Zu- und Abflussprinzip kommt es bei der **vereinfachten betrieblichen Gewinnermittlung** durch **Einnahmen-Ausgabenrechnung ( § 4 Abs 3 EStG)** und bei allen **außerbetrieblichen Einkünften**



# EST - ÜBUNGSBEISPIEL 7 - EINKÜNFTEZURECHNUNG

Herr A ist Eigentümer eines Zinshauses. Im November 2012 lässt er das defekte Hausdach reparieren. Die Rechnung wird im Dezember 2012 gelegt. Die Bezahlung erfolgt im Jänner 2013.

**Wann ist der Aufwand steuerwirksam?**

# **EST - ÜBUNGSBEISPIEL 8 - EINKÜNFTEZURECHNUNG**

Frau B ist gewerbliche Einzelunternehmerin und ermittelt ihren Gewinn nach § 5 Abs 1 EStG. Im Dezember 2012 beliefert sie einen ihrer Kunden mit den von diesem bestellten Produkten für vereinbarte € 1.000. Die Rechnung dafür stellt sie erst im Jänner 2013 aus. Aufgrund von vorübergehenden Zahlungsschwierigkeiten erfolgt die Bezahlung des Kunden erst im Februar 2014.

**Wann sind die € 1.000 gewinnwirksam?**

# **EST - ÜBUNGSBEISPIEL 9 - EINKÜNFTEZURECHNUNG**

Herr C ist Steuerberater und ermittelt seinen Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG. Im Jahr 2013 erhält er Honorarzahungen in der Höhe von € 50.000 für Beratungsleistungen, die er bereits im Jahr 2012 erbracht hat, € 300.000 für Beratungsleistungen im Jahr 2013 sowie weitere € 20.000 Vorauszahlungen für Leistungen, die Herr C erst 2014 erbringen wird.

**Wann sind die Honorarzahungen erfolgswirksam?**

# EINKÜNFTEZURECHNUNG - PERSÖNLICH

- Einkünfte aus einer Einkunftsquelle sind demjenigen persönlich zuzuordnen, der die Einkunftsquelle bewirtschaftet und über diese verfügen kann, das ist in der Regel der Eigentümer
- wird eine Einkunftsquelle entgeltlich vermietet oder verpachtet, dann verfügt sowohl der Eigentümer als auch der Mieter bzw Pächter über eine eigenständige Einkunftsquelle
- bei unentgeltlichem Fruchtgenuss hat nur der Fruchtgenussberechtigte (Fruchtnießer) eine Einkunftsquelle
- bei Zwischenschaltungen von Körperschaften Nichtanerkennung der Zwischenschaltung und direkte Zurechnung an natürliche Person bei höchstpersönlichen Tätigkeiten gemäß § 2 Abs 4a EStG (taxative Auflistung)

# EINKOMMENSTEUER - INHALTSÜBERSICHT

- Grundlagen
- Persönliche/sachliche Steuerpflicht
- Einkunftsarten
- Einkünftezurechnung
- Einkünfteermittlung
- Verlustausgleich/-vortrag
- Sonderausgaben etc.
- Personengesellschaften
- Steuertarif/-satz/-erhebung
- Doppelbesteuerung

# EINKÜNFTEERMITTLUNG

- bei der Ermittlung der Einkünfte ist gemäß § 2 Abs 4 EStG zu unterscheiden zwischen den
  - **betrieblichen Einkunftsarten**, wo es zur sogenannten „**Gewinnermittlung**“ (§ § 4 bis 14 EStG) kommt und den
  - **außerbetrieblichen Einkunftsarten**, wo es zur Ermittlung des **Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten** (§ § 15 und 16 EStG) kommt.

# EINKUNFTSARTEN

Betriebliche  
Einkunftsarten

1. Land- und Forstwirtschaft ( § 21)
2. **Selbständige Arbeit ( § 22)** →
3. **Gewerbebetrieb ( § 23)**

Gewinnermittlung  
(„Gewinneinkünfte“)

Außerbetriebliche  
Einkunftsarten

4. Nichtselbständige Arbeit ( § 25)
5. Kapitalvermögen ( § 27) →
6. Vermietung und Verpachtung ( § 28)
7. Sonstige Einkünfte ( § 29)

Überschuss der  
Einnahmen  
über die  
Werbungskosten  
(„Überschuss-  
einkünfte“)

# EINKUNFTSARTEN

- Betriebliche Einkunftsarten
- 1. Land- und Forstwirtschaft ( § 21)
  - 2. **Selbständige Arbeit ( § 22)** →
  - 3. **Gewerbebetrieb ( § 23)**
  - 4. Nichtselbständige Arbeit ( § 25)
  - 5. Kapitalvermögen ( § 27)
  - 6. Vermietung und Verpachtung ( § 28)
  - 7. Sonstige Einkünfte ( § 29)

Gewinnermittlung  
(„Gewinneinkünfte“)



# GEWINNERMITTLUNG

- Bei den **betrieblichen** Einkunftsarten ergeben sich die Einkünfte aus dem **Gewinn**. Das EStG sieht dafür folgende Gewinnermittlungsarten vor:
  - Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG für nach § 189 UGB rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende.
  - Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG für nach § 125 BAO buchführungspflichtige Landwirte und freiwillig Buchführende.
  - Einnahmen-Ausgabenrechnung nach § 4 Abs 3 EStG, wenn keine Buchführungspflicht besteht, vor allem für Unternehmer mit Einkünften aus selbständiger Arbeit.
  - Pauschalierungen (Durchschnittssätze) nach § 17 EStG für Betriebsausgaben (Teilpauschalierungen) oder den gesamten Gewinn (Vollpauschalierungen).

# GEWINNERMITTLUNG

■ Bei den **betrieblichen** Einkunftsarten ergeben sich die Einkünfte aus dem **Gewinn**. Das EStG sieht dafür folgende Gewinnermittlungsarten vor:

- Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG für nach § 189 UGB rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende.
- Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG für nach § 125 BAO buchführungspflichtige Landwirte und freiwillig Buchführende.
- Einnahmen-Ausgabenrechnung nach § 4 Abs 3 EStG, wenn keine Buchführungspflicht besteht, vor allem für Unternehmer mit Einkünften aus selbständiger Arbeit.
- Pauschalierungen (Durchschnittssätze) nach § 17 EStG für Betriebsausgaben (Teilpauschalierungen) oder den gesamten Gewinn (Vollpauschalierungen).

} Bilanz

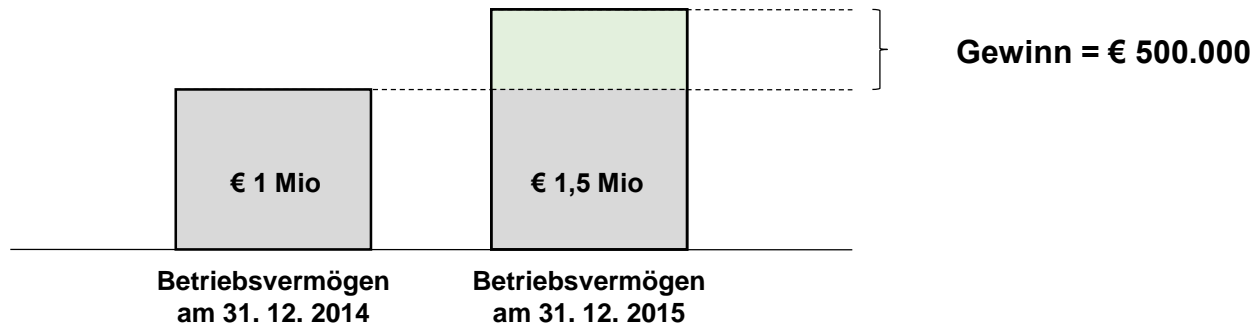
# GEWINNERMITTLUNG

■ Bei den **betrieblichen** Einkunftsarten ergeben sich die Einkünfte aus dem **Gewinn**. Das EStG sieht dafür folgende Gewinnermittlungsarten vor:

- Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG für nach § 189 UGB rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende.
  - Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG für nach § 125 BAO buchführungspflichtige Landwirte und freiwillig Buchführende.
  - Einnahmen-Ausgabenrechnung nach § 4 Abs 3 EStG, wenn keine Buchführungspflicht besteht, vor allem für Unternehmer mit Einkünften aus selbständiger Arbeit.
  - Pauschalierungen (Durchschnittssätze) nach § 17 EStG für Betriebsausgaben (Teilpauschalierungen) oder den gesamten Gewinn (Vollpauschalierungen).
- } keine Bilanz

# GEWINNERMITTLUNG

- Beim Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 und § 5 Abs 1 EStG kommt es zur Ermittlung des Unterschiedsbetrages zwischen
  - dem Betriebsvermögen am Ende des Wirtschaftsjahres und
  - dem Betriebsvermögen am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres



- Entnahmen aus dem Betrieb für den privaten Bereich sind hinzuzurechnen, Einlagen aus dem privaten Bereich in den Betrieb sind abzuziehen

# GEWINNERMITTLUNG NACH § 5 EStG

- Die Gewinnermittlung nach § 5 EStG erfasst
  - **Gewerbetreibende** (Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 23 EStG), die
  - nach UGB **rechnungslegungspflichtig** (§ 189 UGB) sind.
- **Land- und Forstwirte** (§ 21 EStG) sowie **selbständig Tätige** (§ 22 EStG) kommen daher für eine Gewinnermittlung nach § 5 EStG nicht in Betracht

# GEWINNERMITTLUNG NACH § 5 EStG

- Die Gewinnermittlung nach § 5 EStG erfasst
  - **Gewerbetreibende** (Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 23 EStG), die
  - nach UGB **rechnungslegungspflichtig** (§ 189 UGB) sind.
- **Land- und Forstwirte (§ 21 EStG) sowie selbständig Tätige (§ 22 EStG) kommen daher für eine Gewinnermittlung nach § 5 EStG nicht in Betracht**

# RECHNUNGSLEGUNGSPFLICHT ( § 189 UGB)

- unabhängig vom Umsatz für Kapitalgesellschaften (AG, GmbH, SE) und kapitalistische Personengesellschaften (insbesondere GmbH & Co KG)
- abhängig vom Umsatz für alle sonstigen Unternehmer (Einzelunternehmer, Personengesellschaften), die mehr als € 700.000 Umsatzerlöse im Geschäftsjahr erzielen
  - umsatzabhängige Rechnungslegungspflicht tritt erst dann ein, wenn der Schwellenwert von € 700.000 zweimal hintereinander (nachhaltig) überschritten wird und sodann ein Pufferjahr abgelaufen ist
  - erreicht der Umsatzerlös einmalig den Schwellenwert von € 1.000.000, so tritt die Rechnungslegungspflicht sofort im folgenden Geschäftsjahr ohne Verstreichen eines Pufferjahres ein
- ausgenommen sind Angehörige freier Berufe, Land- und Forstwirte und außerbetriebliche Tätigkeiten.

# RECHNUNGSLEGUNGSPFLICHT ( § 189 UGB) - ÜBERSICHT





# GEWINNERMITTLUNG

## NACH § 5 EStG

- Rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende müssen bereits nach dem UGB eine Bilanz erstellen. Aus Vereinfachungsgründen sind die für die UGB-Bilanz maßgeblichen Rechnungslegungsvorschriften auch für die Steuerbilanz maßgeblich (**Maßgeblichkeitsprinzip**).
- Steuerliche Vorschriften gehen nur vor, wenn sie zwingend von den UGB-Grundsätzen abweichen.
- Abweichungen der Steuerbilanz werden in einer sogenannten **Mehr-Weniger-Rechnung** (§ 44 Abs 2 EStG) dargestellt.

# GEWINNERMITTLUNG NACH § 4 ABS 1 EStG

- Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG erfasst
  - **Land- und Forstwirte, die nach § 125 BAO buchführungspflichtig sind** (Umsatz von mehr als € 550.000 oder Einheitswert von mehr als € 150.000)
    - die meisten LuF pauschalieren allerdings ohnehin nach der VO zu § 17 Abs 4 und 5 EStG
  - betrieblich tätige Steuerpflichtige, die **freiwillig** Bücher führen (Gewerbetreibende, Land- und Forstwirte und selbständig Tätige, die die jeweiligen Rechnungslegungs- bzw Buchführungsgrenzen unterschreiten, sowie alle Freiberufler).

# UNTERSCHIEDE GEWINNERMITTLUNG

## § 5 UND 4 ABS 1 EStG

### ■ Umfang des Betriebsvermögens

- nach § 4 Abs 1 EStG wird nur notwendiges Betriebsvermögen erfasst, nach § 5 EStG auch **gewillkürtes Betriebsvermögen**.

### ■ Bewertung des Betriebsvermögens

- für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG gelten nur die steuerlichen Bewertungsvorschriften des § 6 EStG. Dagegen gelten **nach § 5 EStG die unternehmensrechtlichen Bewertungsvorschriften nach dem UGB**, sofern die steuerliche Bewertung nicht zwingend vorgeht.

### ■ Abweichendes Wirtschaftsjahr

- bei der Gewinnermittlung **nach § 5 EStG** kann ein vom Kalenderjahr **abweichendes Wirtschaftsjahr** gewählt werden. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG ist dies nur für buchführungspflichtige Landwirte möglich ( § 2 Abs 5 ff EStG).

# EINNAHMEN-AUSGABENRECHNUNG NACH § 4 ABS 3 EStG

- Eine **Einnahmen-Ausgabenrechnung ist zulässig bei**
  - Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft:  
bis zu einem Umsatz von € 550.000 und einem Einheitswert des Betriebs von bis zu € 150.000 ( § 125 BAO)
  - Einkünfte aus selbständiger Arbeit:  
**immer zulässig** unabhängig von Umsatzgrenzen
  - Einkünfte aus Gewerbebetrieb:  
bis zu einem Umsatz von € 700.000 ( § 5 EStG iVm § 189 UGB)

# EINNAHMEN-AUSGABENRECHNUNG NACH § 4 ABS 3 EStG

- **Besonderheiten gegenüber der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG**
  - für Einnahmen und Ausgaben gilt (wie im Bereich der außerbetrieblichen Einkünfte) das **Zu- und Abflussprinzip** ( § 19 Abs 1 und 2 EStG)
  - der Einkauf und Verkauf von Wirtschaftsgütern des **Umlaufvermögens** wird im Zeitpunkt der **Bezahlung** als gewinnmindernde Betriebsausgabe bzw gewinnerhöhende Betriebseinnahme behandelt (dagegen bei Vermögensvergleich gewinnneutral)
  - aber: Anlagevermögen wird nur mit der AfA ( § 7 EStG) gewinnwirksam, allenfalls auch mit der außergewöhnlichen Abnutzung (statt einer Teilwertabschreibung), hier gilt das Zu- und Abflussprinzip nicht, im Wesentlichen wird daher das Anlagevermögen gleich behandelt wie bei einem Vermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG

# **EST - ÜBUNGSBEISPIEL 10 - GEWINNERMITTLUNG**

Frau A betreibt seit Jänner 2012 ein Schuhgeschäft. Im ersten Jahr erzielt sie einen Umsatzerlös von € 600.000. Im Jahr 2013 kann sie den Umsatzerlös auf € 1.100.000 erhöhen.

**Nach welchen Ermittlungsarten kann bzw muss Frau A ihre Einkünfte in den Jahren 2012, 2013, 2014 und 2015 ermitteln?**

# **EST - ÜBUNGSBEISPIEL 11 - GEWINNERMITTLUNG**

Herr B ist seit 2012 eigenständiger Rechtsanwalt. In den Jahren 2012 und 2013 erwirtschaftet er Umsatzerlöse von € 800.000.

**Wie kann bzw muss Herr B seine Einkünfte in den Jahren 2012, 2013, 2014 und 2015 ermitteln?**

# WECHSEL DER GEWINNERMITTLUNGSART ( § 4 ABS 10 EStG )

- wechselt der Steuerpflichtige die Gewinnermittlungsart, muss durch Zu- oder Abschläge sichergestellt werden, dass es weder zur Nicht- noch zur Doppelterfassung gewinnwirksamer Vorgänge kommt.
- das führt zu einem **Übergangsgewinn** oder **Übergangsverlust** am Übergangstichtag
- insbesondere bei **Betriebsaufgabe/-veräußerung** von Bedeutung
- gewillkürtes Betriebsvermögen: Bei einem Wechsel von § 5 auf § 4 Abs 1 bzw § 4 Abs 3 EStG gilt das gewillkürte Betriebsvermögen als entnommen.



# BETRIEBSVERÄUßERUNG

## ( § 24 EStG )

- bei den betrieblichen Einkunftsarten wird neben der Veräußerung von einzelnen Gegenständen des Betriebsvermögens auch die Veräußerung (Aufgabe) des Betriebes der ESt unterworfen (vgl § 21 Abs 2 Z 3 EStG, § 22 Z 5 EStG, § 23 Z 3 EStG)
- da die Veräußerung (Aufgabe) des Betriebes jedoch **begünstigt** sein kann, ist der Gewinn aus der Betriebsveräußerung von den laufenden Gewinnen abzugrenzen
- **Veräußerungsgewinn** iSd § 24 Abs 1 EStG ist **immer nach § 4 Abs 1 oder § 5 Abs 1 EStG zu ermitteln**, bei § 4 Abs 3 Ermittlern also zuvor Gewinnermittlungsart umzustellen und Übergangsgewinn nach Maßgabe von § 4 Abs 10 festzustellen

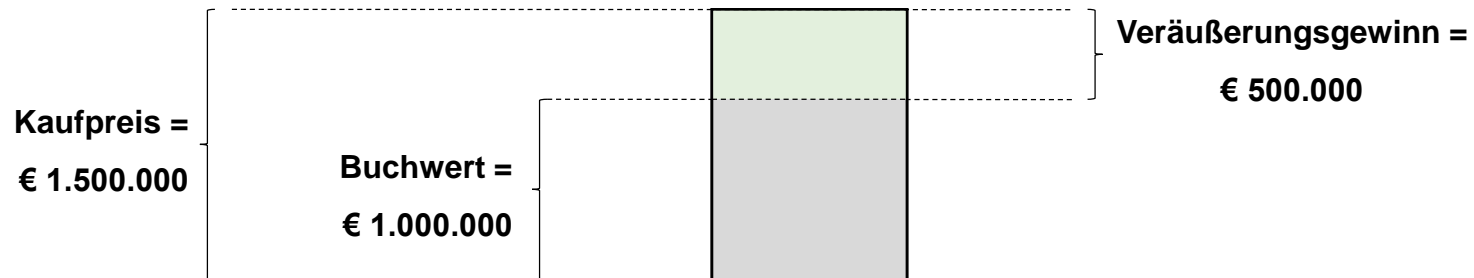
# **BETRIEBSVERÄUßERUNG**

## **( § 24 EStG )**

- Unter die Betriebsveräußerung nach § 24 EStG fallen
  - die **Veräußerung** oder **Aufgabe** des ganzen **Betriebes**,
  - die **Veräußerung** oder **Aufgabe** eines **Teilbetriebes**,
  - die **Veräußerung** oder **Aufgabe** eines **Mitunternehmeranteils**

# BETRIEBSVERÄUßERUNG ( § 24 EStG)

- bei der Veräußerung hat der Veräußerer den erzielten **Kaufpreis** den **Buchwerten** gegenüberzustellen:



- bei der Aufgabe ist für einzelne veräußerte Wirtschaftsgüter der Veräußerungserlös bzw für nicht veräußerte Wirtschaftsgüter der gemeine Wert im Zeitpunkt der Aufgabe mit den Buchwerten gegenüberzustellen

# BETRIEBSVERÄUßERUNG ( § 24 EStG) - BEGÜNSTIGUNGEN

- Für die Betriebsveräußerung gibt es folgende **Steuerbegünstigungen**:
  - **Verteilungsbegünstigung** ( § 37 Abs 2 Z 1 EStG):  
Die Veräußerungsgewinn kann **auf Antrag auf drei Jahre verteilt** werden, wenn der Betrieb seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerb mindestens sieben Jahre bestanden hat
  - **Hälftesteuersatz** ( § 37 Abs 5):  
Der Steuersatz für den Veräußerungsgewinn ermäßigt sich aus sozialen Erwägungen **auf Antrag auf die Hälfte des Durchschnittssteuersatzes** bemessen vom gesamten Einkommen, wenn der Betrieb mindestens sieben Jahre bestanden hat und deshalb veräußert wird, weil der Steuerpflichtige
    - verstorben ist,
    - erwerbsunfähig ist (und deshalb den Betrieb nicht mehr fortführen kann) oder
    - das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.

# BETRIEBSVERÄUßERUNG ( § 24 EStG) - BEGÜNSTIGUNGEN

- Für die Betriebsveräußerung gibt es folgende **Steuerbegünstigungen**:
  - **Steuerfreibetrag** ( § 24 Abs 4 EStG):  
Steuerpflichtigen, die weder die Verteilungsbegünstigung noch den Hälftesteuersatz beantragen, steht ein **Freibetrag von € 7.300** zu. Der Veräußerungsgewinn ist dann nur insofern steuerpflichtig, als er diesen Freibetrag übersteigt.
  - **Hauptwohnsitzbefreiung** ( § 24 Abs 6 EStG):  
Hat der Steuerpflichtige seinen Hauptwohnsitz im Betriebsgebäude, dann bleiben die auf das Gebäude entfallenden stillen Reserven im Falle einer **Betriebsaufgabe** unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei.

# **EST - ÜBUNGSBEISPIEL 12 - BETRIEBSVERÄUßERUNG**

Herr H ist seit 3 Jahren als Wirtschaftstreuhandler (freier Beruf) tätig und erzielte in den Jahren 2012 bis 2014 jeweils Umsatzerlöse iHv € 850.000. Da Herr H der Meinung ist „genug geschuftet“ zu haben, verkauft er seine Wirtschaftstreuhandlerkanzlei im Jahre 2015 (im Alter von 53 Jahren) um € 1.200.000 an den im selben Ort ansässigen Steuerberater X. Der Buchwert der übernommenen Aktiva (Anlagevermögen + Umlaufvermögen) beträgt € 500.000. Zudem übernimmt Herr X auch noch Verbindlichkeiten iHv € 100.000.

**Zu Einkünften welcher Einkunftsart führt dieser Vorgang?**

**Wie hoch ist der Gewinn und wie ist dieser zu ermitteln?**

**Welche Steuerbegünstigungen kann Herr H in Anspruch nehmen?**

# EINKOMMENSTEUER - INHALTSÜBERSICHT

- Grundlagen
- Persönliche/sachliche Steuerpflicht
- Einkunftsarten
- Einkünftezurechnung
- Einkünfteermittlung
- **Verlustausgleich/-vortrag**
- Sonderausgaben etc.
- Personengesellschaften
- Steuertarif/-satz/-erhebung
- Doppelbesteuerung

# VERLUSTAUSGLEICH

- Verluste, die in einer Besteuerungsperiode im Rahmen einer der 7 Einkunftsarten erzielt werden, können grundsätzlich **in der betreffenden Besteuerungsperiode** mit positiven Einkünften anderer Einkunftsarten ausgeglichen werden
- es ist zunächst ein **horizontaler Verlustausgleich innerhalb einzelner Einkunftsarten** vorzunehmen, **verbleibende Verluste** sind sodann in einem **vertikalen Verlustausgleich mit positiven Ergebnissen anderer Einkunftsarten** zu verrechnen



# EINSCHRÄNKUNGEN BEIM VERLUSTAUSGLEICH

- **nicht berücksichtigt** werden Verluste, die ohne Zusammenhang mit einer der Einkunftsarten erzielt wurden, wie insbesondere Verluste aus **Liebhabelei** oder von im **Privatvermögen** gehaltenen Wirtschaftsgütern.
- Verluste aus **Leistungen und Spekulationsgeschäften** dürfen jeweils nur mit solchen Überschüssen ausgeglichen werden ( § 29 Z 3 EStG, § 31 Abs 4 EStG)
- Verluste aus **privaten Grundstücksveräußerungen** dürfen grundsätzlich nur mit Überschüssen aus solchen ausgeglichen werden. Ein dabei verbleibender Verlustüberhang darf zu 60 % auf 15 Jahre verteilt (auf Antrag auch sofort) mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verrechnet werden ( § 30 Abs 7 EStG)
- Verluste aus **realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen** dürfen nur mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden, doch auch hier Einschränkungen

# EINSCHRÄNKUNGEN BEIM VERLUSTAUSGLEICH

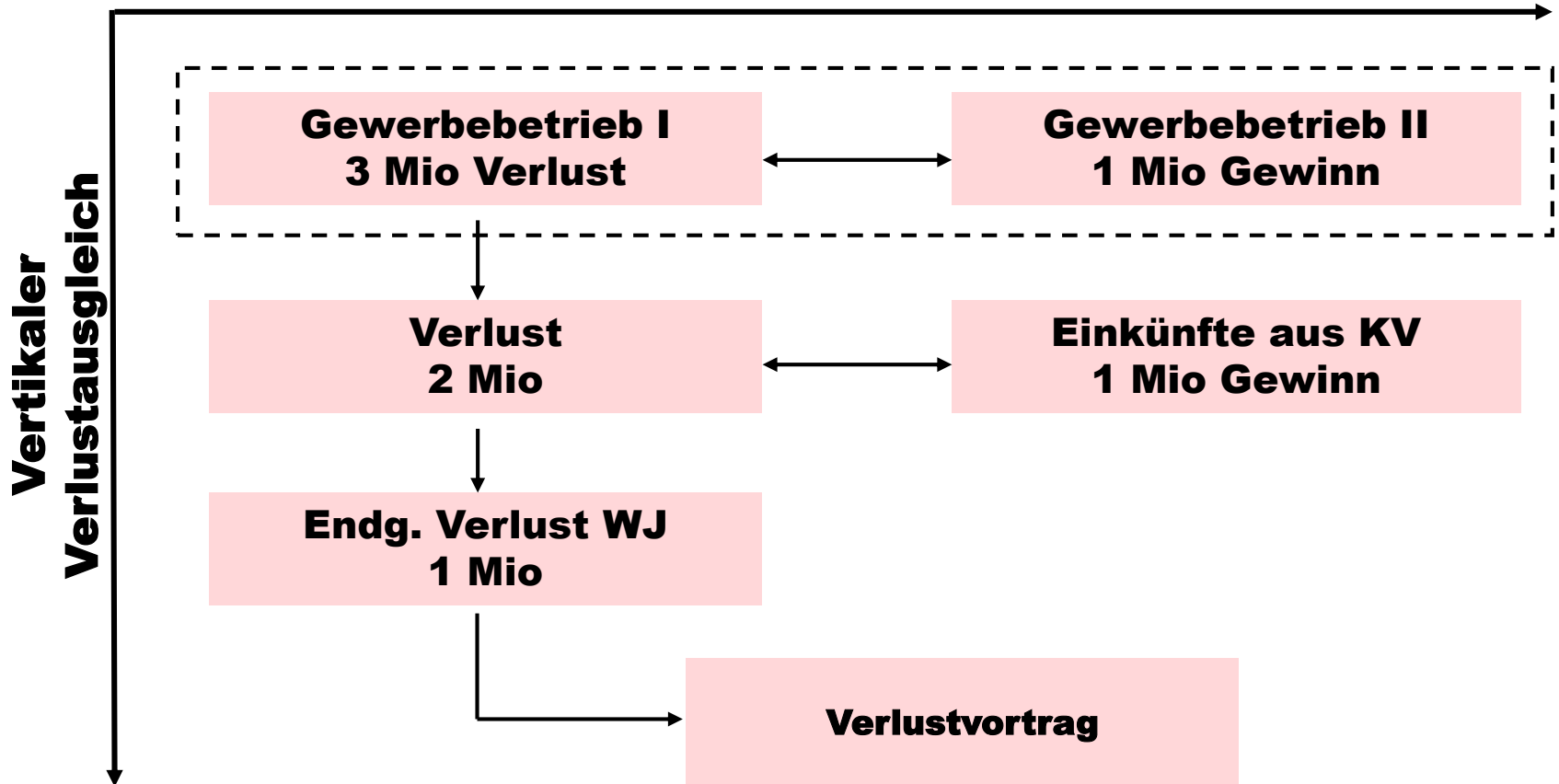
- **eingeschränkter Verlustausgleich gemäß § 27 Abs 8 EStG**
  - Verluste aus Kapitalvermögen dürfen nur mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden ( § 27 Abs 8 Z 4 EStG), doch auch hier Einschränkungen:
    - Verluste aus der Veräußerung eines Vermögenswertes/aus Derivaten können nicht mit Zinsen aus Bankeinlagen oder mit Zuwendungen gemäß § 27 Abs 5 Z 7 EStG (insb. von Privatstiftungen) ausgeglichen werden ( § 27 Abs 8 Z 1 EStG) (dient der Verhinderung von Verlustausgleich mit „risikoarmen“ Einkünften)
    - Verluste aus stillen Gesellschaften können nur mit Gewinnen aus derselben stillen Gesellschaft in den Folgejahren verrechnet werden („Wartetastenverluste“) ( § 27 Abs 8 Z 2 EStG)
    - Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die ein besonderer Steuersatz gemäß § 27a Abs 1 EStG anwendbar ist, dürften nicht mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen, die dem besonderen Steuersatz nicht unterliegen, ausgeglichen werden( § 27 Abs 8 Z 3 EStG)
    - gilt **auch bei** Option zur **Regelbesteuerung**; Verlustvortrag ist nicht zulässig

# VERLUSTVORTRAG ( § 18 EStG )

- Verluste, die innerhalb einer Besteuerungsperiode nicht ausgeglichen werden können, dürfen unter bestimmten Voraussetzungen in die folgenden Jahre **vorgetragen** und sodann als **Sonderausgabe** vom Einkommen abgezogen werden
- § 18 Abs 6 EStG beschränkt den Verlustvortrag auf betriebliche Verluste
- seit Veranlagung 2016 können auch § 4 Abs 3 Ermittler ihre Verluste unbeschränkt vortragen
  - gilt gemäß § 124b Z 287 EStG bereits für Verluste, die ab dem Jahr 2013 entstanden sind
- bei den Gewinnermittlungsarten nach § 4 Abs 1 und § 5 EStG war bereits zuvor der Verlustvortrag zeitlich unbegrenzt möglich

# VERLUSTAUSGLEICH UND - VORTRAG

## Horizontaler Verlustausgleich



# **EST - ÜBUNGSBEISPIEL 13 - VERLUSTAUSGLEICH UND -VORTRAG**

Frau A erzielt € 90.000 Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Bei der Veräußerung eines erst kürzlich (vor 5 Monaten) erworbenen Bildes hat sie einen Verlust von € 5.000 erwirtschaftet. Ebenfalls nicht besser ergeht es ihr bei der Veräußerung eines vor 11 Jahren erworbenen Bildes, das sie mit € 6.000 Verlust veräußert. Zudem hat sie bei ihrem Zinshaus einen Werbungskostenüberschuss von € 10.000 erzielt.

**Wie hoch ist das hieraus resultierende Einkommen von Frau A?**

# **EST - ÜBUNGSBEISPIEL 14 - VERLUSTAUSGLEICH UND -VORTRAG**

Herr B erzielt im Jahr 2012 positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von € 200.000 und negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Höhe von € -400.000.

Im Jahr 2013 erzielt er € 100.000 aus Gewerbebetrieb und ein ausgeglichenes Ergebnis von € 0 aus Vermietung und Verpachtung.

**Wie hoch ist das Einkommen von Herrn B in den Jahren 2012 und 2013?**

## **EST - ÜBUNGSBEISPIEL 15 - VERLUSTAUSGLEICH UND -VORTRAG**

Frau C erzielt im Jahr 2012 positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Höhe von € 200.000 und negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von € -400.000.

Im Jahr 2013 erzielt sie € 100.000 aus Vermietung und Verpachtung und ein ausgeglichenes Ergebnis von € 0 aus Gewerbebetrieb.

**Wie hoch ist das Einkommen von Frau C in den Jahren 2012 und 2013?**

# EINKOMMENSTEUER - INHALTSÜBERSICHT

- Grundlagen
- Persönliche/sachliche Steuerpflicht
- Einkunftsarten
- Einkünftezurechnung
- Einkünfteermittlung
- Verlustausgleich/-vortrag
- **Sonderausgaben etc.**
- Personengesellschaften
- Steuertarif/-satz/-erhebung
- Doppelbesteuerung



# SONDERAUSGABEN ( § 18 EStG)

- **Sonderausgaben sind Ausgaben, die nicht iZm der Einkunftserzielung stehen, sondern privatem Bereich zuzurechnen sind und daher (unbeachtliche) Einkommensverwendung darstellen**
- **dennoch wird Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte unter gewissen Voraussetzungen zugelassen (nur soweit nicht schon als Betriebsausgaben/Werbungskosten geltend gemacht)**
- **als Sonderausgaben abzugsfähig sind**
  - **Renten und dauernde Lasten** gemäß § 18 Abs 1 Z 1 EStG
  - **Beiträge zur freiwilligen Weiterversicherung** gemäß § 18 Abs 1 Z 1a EStG
  - **Aufwendungen für Beiträge und Versicherungsprämien** ( § 18 Abs 1 Z 2 EStG) und **Aufwendungen für Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung** ( § 18 Abs 1 Z 3 EStG) **als Sonderausgabenviertel** iRd sog. „**Topfsonderausgaben**“ ( § 18 Abs 2, Pauschbetrag von € 60 jährlich ohne Nachweise)
    - idR künftig nur mehr wenn der der Zahlung zugrundeliegende Vertrag vor 1.1.2016 abgeschlossen worden ist bzw für Ausgaben zur Wohnraumschaffung/Wohnraumsanierung wenn mit Bauausführung/Sanierung vor dem 1.1.2016 begonnen wurde
  - **Kirchenbeiträge** (Höchstbetrag € 400) gemäß § 18 Abs 1 Z 5 EStG
  - **Steuerberatungskosten** an beruflich befugte Personen gemäß § 18 Abs 1 Z 6 EStG
  - **Spenden** an bestimmte Einrichtungen gemäß § 18 Abs 1 Z 7 EStG
  - **Verlustvortrag** ebenfalls iRd Sonderausgaben geregelt ( § 18 Abs 6 EStG)

# NICHT ABZUGSFÄHIGE AUFWENDUNGEN ( § 20 EStG)

- Aufwendungen, die **nicht mit der Erzielung der Einkünfte im Zusammenhang stehen, sind einkommensteuerrechtlich prinzipiell nicht abzugsfähig**
- § 20 EStG enthält strikt zu beachtende **Abzugsverbote**:
  - **Aufwendungen für Haushalt, Familienunterhalt sowie Lebensführung** (Z 1 und 2 lit a)
  - durch Einkünfterzielung veranlasste **unangemessen hohe Aufwendungen** (nur iZm im Gesetz angeführten Wirtschaftsgütern wie bspw KFZ) (Z 2 lit b),
  - **Verpflegungsmehrkosten** (soweit die in § 4 bzw § 16 EStG anerkannten Pauschsätze überstiegen werden) (Z 2 lit c)
  - Aufwendungen für ein **Arbeitszimmer** im Wohnungsverband (außer Arbeitszimmer bildet Mittelpunkt der Tätigkeit) (Z 2 lit d),
  - Aufwendungen für **Familienheimfahrten**, **soweit** sie das höchste **Pendlerpauschale übersteigen** (Z 2 lit e,)
  - **Repräsentationsaufwendungen**, insbesondere auch Aufwendungen anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. (dient Bewirtung der Werbung dann zur Hälfte abzugsfähig) (Z 3),
  - **freiwillige Zuwendungen** und **Zuwendungen** an gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen (Z 4)

# NICHT ABZUGSFÄHIGE AUFWENDUNGEN ( § 20 EStG)

- Aufwendungen, die **nicht mit der Erzielung der Einkünfte im Zusammenhang stehen, sind einkommensteuerrechtlich prinzipiell nicht abzugsfähig**
- § 20 EStG enthält strikt zu beachtende **Abzugsverbote**:
  - Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist (**Schmiergelder**) sowie verschiedene **Strafen** und **Geldbußen** (Z 5)
  - **Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern**, aus Anlass einer unentgeltlichen Grundstücksübertragung anfallende Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühren und andere Nebenkosten (Z 6),
  - Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelt iZm Arbeits- oder Werkleistungen, welches an einen aktiven oder ehemaligen Dienstnehmer oder an eine vergleichbar organisatorisch eingegliederte Person geleistet wird, soweit es den Betrag von € 500.000 pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt (Nichtabzugsfähigkeit von „**Managergehälter**“ über € 500.000) (Z 7),
  - **Ausgaben im Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen oder mit endbesteuerten Kapitalerträgen** (Abs 2)

# AUßERGEWÖHNLICHE BELASTUNGEN ( § 34 EStG)

- Außergewöhnliche Belastungen berücksichtigen **Kosten** der **Lebensführung**, denen man sich nicht entziehen kann und die die **Leistungsfähigkeit beeinträchtigen**
- gemäß § 34 EStG muss die Belastung
  - außergewöhnlich** sein,
  - zwangsläufig erwachsen** und
  - die **wirtschaftliche Leistungsfähigkeit** wesentlich **beeinträchtigen (Selbstbehalt)**
  - ferner dürfen die Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben absetzbar sein
- außergewöhnliche Belastungen müssen **endgültig** sein und dürfen **nicht** zu einem entsprechenden **Gegenwert** führen
- typische außergewöhnliche Belastungen wären Krankheits- oder Unfallkosten, Katastrophenschäden, nicht durch Nachlass gedeckte Begräbniskosten, Mehrkosten aufgrund von Behinderungen, Kinderbetreuungskosten, etc.

# FREIBETRÄGE ( § § 105FF ESTG)

- Freibeträge kürzen die Bemessungsgrundlage
- **Kinderfreibetrag gemäß § 106a EStG iHv € 440 (bis KJ 2015 € 220) jährlich pro Kind**
- machen beide Elternteile den Freibetrag geltend, dann stehen beiden Einkommensbezieher 60 % des Freibetrages, das sind jeweils € 300 (seit 2016; zuvor € 132) jährlich, zu
- Voraussetzung für die Geltendmachung des Kinderfreibetrages ist, dass für länger als sechs Monate im Kalenderjahr der Kinderabsetzbetrag für dieses Kind zusteht

# **EST - ÜBUNGSBEISPIEL 16 - ZUSAMMENFASSENDES BEISPIEL**

Herr Mayer betreibt seit 3 Jahren die auf juristische Fachliteratur spezialisierte Buchhandlung „Mayer Rechtsliteratur e.U.“, mit der er im Jahr 2011 Umsatzerlöse iHv € 700.000, im Jahr 2012 Umsatzerlöse iHv € 999.999,99 und im Jahr 2013 wiederum Umsatzerlöse iHv € 700.000 erwirtschaftet hat.

**Einkünfte welcher Einkunftsart erzielt Herr Mayer aus dieser Tätigkeit und wie waren diese in den Jahren 2011 bis 2013 zu ermitteln? Ist Herr Mayer rechnungslegungspflichtig nach § 189 Abs 1 bzw Abs 2 UGB? Wie werden die Einkünfte im Jahr 2014 zu ermitteln sein?**

# **EST - ÜBUNGSBEISPIEL 17 - ZUSAMMENFASSENDES BEISPIEL**

Herr A produziert Kinderspielwaren aus Holz, welches er aus nachhaltigen Forstwirtschaften bezieht, und verkauft die Spielwaren an Handelsunternehmen weiter. Im Jahr 2013 erzielt er einen Umsatz iHv € 750.000. Im Jahr 2014 steigert sich der Umsatz auf € 1.100.000. Leider sinkt die Nachfrage im Jahr 2015, der Umsatz sinkt auf € 600.000. Herr A tätigt ferner jährlich eine Entnahme iHv € 100.000.

**Welche Einkünfte werden erzielt? Wie sind die Einkünfte in den Jahren 2015 und 2016 zu ermitteln? Wie wirkt sich die Entnahme aus?**

Variante: Herr A betreibt sein Unternehmen in Form einer GmbH (100 % Beteiligung des A). Er selbst ist Geschäftsführer und bezieht dafür jährlich € 100.000 (Merkmale eines Dienstvertrags erfüllt). Außerdem tätigt die GmbH immer wieder Gewinnausschüttungen an ihn.

**Welche Einkünfte erzielt die GmbH und wie sind diese zu ermitteln bzw zu besteuern? Welche Einkünfte erzielt Herr A (zum einen als Geschäftsführer, zum anderen durch die Ausschüttungen) und wie sind diese zu ermitteln bzw zu besteuern?**

# **EST - ÜBUNGSBEISPIEL 18 - ZUSAMMENFASSENDES BEISPIEL**

Anton erwirbt am 1.5.2013 Aktien an der börsennotierten österreichischen A-AG um € 1.000. Die Aktien werden in einem inländischen Depot gehalten. Im Jänner 2016 gerät Berta, eine Freundin von Anton, in finanzielle Schwierigkeiten und bittet Anton um ein Darlehen. Da Anton über keine liquiden Mittel verfügt, veräußert Anton am 15.1.2016 die Aktien an der A-AG um € 5.000. Den Veräußerungserlös stellt er Berta als verzinsliches Darlehen zur Verfügung. Im Jahr 2016 erhält Anton in diesem Zusammenhang Zinsen iHv € 100 von Berta.

**Welche steuerlichen Konsequenzen ergeben sich aus diesem Sachverhalt für Anton im Jahr 2016?**



# **EST - ÜBUNGSBEISPIEL 19 - ZUSAMMENFASSENDES BEISPIEL**

Frau K verkauft am 23.4.2014 ihren 10 %-Anteil an der L-GmbH (Sitz in Wien) um 400.000 €. Die Anschaffungskosten der am 2.5.2012 angeschafften Beteiligung beliefen sich auf 300.000 €. Mit dem Gewinn aus dem Verkauf der Anteile beteiligt sich Frau K als stille Gesellschafterin an einem Start-up-Unternehmen (Sitz in Linz) in der Computerspiel-Entwicklungsbranche in der Rechtsform eines Einzelunternehmens. Es wird vereinbart, dass Frau K nur am Gewinn und Verlust, nicht aber an den stillen Reserven des Unternehmens beteiligt ist, die Investitionssumme nach Ablauf von 5 Jahren zurückerhält und auch ansonsten nicht in die Geschäftsführung des Unternehmens eingreift.

**Welche Einkünfte erzielt Frau K aus ihren Tätigkeiten und welche Vorschriften zur Einkünfteermittlung sind zu beachten?**

# **EST - ÜBUNGSBEISPIEL 20 - ZUSAMMENFASSENDES BEISPIEL**

Herr B (Wohnsitz in Wien) ist Angestellter bei einem Verlag in Wien. Aufgrund von Streitigkeiten mit seinem Vorgesetzten kündigt B im Jänner 2013 und beschließt, in Zukunft selbständig Kinderbücher zu verfassen. Nachdem er anfangs keine Verkaufsschlager produzieren kann, entschließt er sich, an der TV-Quizshow „Millionenquiz“ teilzunehmen. B kann sein Glück kaum fassen, als er es tatsächlich schafft, im März 2013 beim „Millionenquiz“ 1.000.000 € zu gewinnen. Nach seinem TV-Auftritt verkaufen sich auch seine Kinderbücher besser und B erzielt durch den Verkauf seiner Werke Einkünfte iHv 35.000 €.

**Welche Einkünfte erzielt Herr B aus seinen Aktivitäten als Angestellter, freier Kinderbuchautor bzw durch den Millionenquiz-Gewinn und welche Vorschriften zur Einkünfteermittlung sind zu beachten? Gehen Sie dabei auch auf mögliche ertragsteuerliche Begünstigungen iZm der Tätigkeit als Angestellter bzw Kinderbuchautor ein!**

# EINKOMMENSTEUER - INHALTSÜBERSICHT

- Grundlagen
- Persönliche/sachliche Steuerpflicht
- Einkunftsarten
- Einkünftezurechnung
- Einkünfteermittlung
- Verlustausgleich/-vortrag
- Sonderausgaben etc.
- **Personengesellschaften**
- Steuertarif/-satz/-erhebung
- Doppelbesteuerung

# PERSONENGESELLSCHAFTEN

- **Personengesellschaften** (OG, KG einschließlich GmbH & Co KG, GesbR, EWIV, stille Gesellschaft) werden als solche weder durch das EStG noch durch das KStG besteuert (sie sind **selbst keine Ertragsteuersubjekte**)
- ihr Ergebnis wird ertragsteuerlich trotzdem erfasst, in dem es den Gesellschaftern anteilig zur Besteuerung zugerechnet wird (**Transparenzprinzip**)

# PERSONENGESELLSCHAFTEN

- zu Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören gemäß § 23 Z 2 EStG auch Gewinnanteile der Gesellschafter von Personengesellschaften, bei denen die Gesellschafter als **Mitunternehmer** anzusehen sind
- § 21 Abs 2 Z 2 und § 22 Z 3 EStG enthalten Parallelnormen für Personengesellschaften mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und selbständiger Arbeit
- **betrieblich tätige Personengesellschaften** werden ertragsteuerlich als **Mitunternehmerschaften** bezeichnet
  - Personengesellschaften können aber auch rein außerbetrieblich (vermögensverwaltend) tätig sein, das Ergebnis wird sodann in analoger Anwendung von § 23 Z 2 EStG ebenfalls den Gesellschaftern direkt zugerechnet (man spricht dann von **Miteigentumsgemeinschaften**)

# PERSONENGESELLSCHAFTEN

- Gewinn- und Verlustanteile der Personengesellschaft werden den Mitunternehmern (Gesellschaftern) **unabhängig von** ihrem tatsächlichen **Zufluss** unmittelbar zugerechnet
- **Gesellschafter von Mitunternehmerschaften** erzielen immer **betriebliche Einkünfte**, während **Gesellschafter von Kapitalgesellschaften** (insbesondere AG und GmbH) **Einkünfte aus Kapitalvermögen** (§ 27 EStG) erzielen (es sei denn, die Beteiligung wird im Betriebsvermögen gehalten)

# PERSONENGESELLSCHAFTEN - LEISTUNGSBEZIEHUNGEN

- zu den betrieblichen Gewinnanteilen aus einer Mitunternehmerschaft gehören auch Vergütungen der Mitunternehmerschaft **an die Privatsphäre** eines Gesellschafters
  - als Gegenleistung für das **Erbringen von Dienstleistungen**,
  - für die **Hingabe von Darlehen** oder
  - die **Überlassung von Wirtschaftsgütern** bezogen haben (vgl. § § 21 Abs 2 Z 2, 22 Z 3 und 23 Z 2 EStG)
- **zwischenbetriebliche Leistungsbeziehungen** zwischen dem **Betrieb der Mitunternehmerschaft** und einem selbständigen Gesellschafterbetrieb werden **bei Fremdüblichkeit anerkannt**
- alle anderen Leistungsbeziehungen führen zu Entnahmen und Einlagen

# PERSONENGESELLSCHAFTEN - SONDERBETRIEBSVERMÖGEN

- zum **Sonderbetriebsvermögen** zählen Wirtschaftsgüter, die im (wirtschaftlichen) **Eigentum eines Gesellschafters** stehen und dazu bestimmt sind, dem **Betrieb der Mitunternehmerschaft** (entgeltlich oder unentgeltlich) zu **dienen**
  - Beispiel: Ein an die Mitunternehmerschaft vermietetes Grundstück des Gesellschafters
- Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Sonderbetriebsvermögen mindern als **Sonderbetriebsausgaben** den Gewinnanteil des betreffenden Gesellschafters



# PERSONENGESELLSCHAFTEN

- Veräußerung und Aufgabe der Beteiligung an einer **Mitunternehmerschaft** folgt den Regeln über die **Betriebsveräußerung bzw Betriebsaufgabe ( § 24 EStG)**
- als Geschäftsführer von Personengesellschaften kommen nur deren Gesellschafter in Betracht (Prinzip der Selbstorganschaft). Fremdgeschäftsführung ist deshalb ausgeschlossen (Ausnahme: EWIV)
- bezieht ein Gesellschafter von der Gesellschaft für die Geschäftsführungstätigkeit Vergütungen, so **erhöhen diese seinen Gewinnanteil** und führen zu betrieblichen Einkünften ( § § 21 Abs 2 Z 2, 22 Z 3 und 23 Z 2 EStG)

# **EST - ÜBUNGSBEISPIEL 21 - PERSONENGESELLSCHAFTEN**

Frau A und Herr B sind Rechtsanwälte. Zur zukünftigen Zusammenarbeit gründen sie die A-B-Rechtsanwälte-OG. Frau A betreibt außerdem als Einzelunternehmerin einen Büromöbelhandel, der die A-B-Rechtsanwälte-OG zu fremdüblichen Konditionen mit der erforderlichen Kanzleieinrichtung ausstattet.

**Welche Einkünfte erzielen Frau A und Herr B aus diesen Tätigkeiten?**

# **EST - ÜBUNGSBEISPIEL 22 - PERSONENGESELLSCHAFTEN**

Frau C und Herr D betreiben gemeinsam eine Gemüsehandels-KG. Frau C besitzt außerdem ein Zinshaus, dessen Keller sie der Gemüsehandels-KG zu fremdüblichen Konditionen als Lagerraum vermietet.

**Welche Einkünfte erzielen Frau C und Herr D aus diesen Tätigkeiten?**

# **EST - ÜBUNGSBEISPIEL 23 - PERSONENGESELLSCHAFTEN**

Frau Lehner ist Rechtsanwältin und Partnerin (Gesellschafterin) der Lehner Rechtsanwälte KG, Herr Mayr ist angestellter Rechtsanwalt dieser Gesellschaft. Die Lehner Rechtsanwälte KG erzielt jährliche Umsatzerlöse von durchschnittlich € 1 Mio.

**Welche Einkünfte erzielen die Lehner Rechtsanwälte KG, Frau Lehner und Herr Mayr aus ihren Tätigkeiten, und wie sind diese zu ermitteln?**

# EINKOMMENSTEUER - INHALTSÜBERSICHT

- Grundlagen
- Persönliche/sachliche Steuerpflicht
- Einkunftsarten
- Einkünftezurechnung
- Einkünfteermittlung
- Verlustausgleich/-vortrag
- Sonderausgaben etc.
- Personengesellschaften
- **Steuertarif/-satz/-erhebung**
- Doppelbesteuerung

# STEUERTARIF ( § 33 EStG)

- auf das in einem **Kalenderjahr** erwirtschaftete Einkommen ist idR der progressive ESt-Tarif des § 33 EStG anzuwenden (steigende **Grenzsteuersätzen** in den jeweiligen Tarifstufen:

für die ersten € 11.000	0 %
für Einkommensteile über € 11.000 bis € 18.000	25 %
für Einkommensteile über € 18.000 bis € 31.000	35 %
für Einkommensteile über € 31.000 bis € 60.000	42 %
für Einkommensteile über € 60.000 bis € 90.000	48 %
für Einkommensteile über € 90.000 bis € 1.000.000	50 %
<i>(befristet bis 2020)</i> für Einkommensteile über € 1.000.000	55 %

- abweichend enthält das EStG für bestimmte Einkünfte **besondere Steuersätze**

# STEUERSATZ - BESONDERE STEUERSÄTZE ( § 27A EStG)

- **Einkünften aus Kapitalvermögen ( § 27 EStG)** unterliegen idR dem besonderen Steuersatz des § 27a EStG in Höhe von **27,5 %** (bis 31.12.2015 25 %)
  - **früherer Steuersatz von 25 % gilt gemäß § 27a Abs 1 Z 1 EStG aber weiterhin für Zinsen aus Bankeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten (Sparbücher, Einlagen, Konten)**
  - **Ausnahmen vom besonderen Steuersatz in § 27a Abs 2 EStG!**
- ESt wird als **Kapitalertragsteuer (KESt)** vom Schuldner der Kapitalerträge einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wird
- KESt-Abzug setzt voraus, dass der Schuldner der Kapitalerträge im Inland ansässig ist
- KESt ist keine eigenständige Steuer, sondern (wie die ImmoESt und Lohnsteuer) eine **besondere Erhebungsform der ESt** (Abzugssteuer)
- anstelle des besonderen Steuersatzes von 27,5 % kann auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (**Regelbesteuerungsoption**; § 27a Abs 5 EStG)

# STEUERSATZ - BESONDERE STEUERSÄTZE ( § 30A EStG)

- **Sonstige Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen** ( § 30 EStG) unterliegen dem besonderen Steuersatz des § 30a EStG in Höhe von **30 %**
- **Rechtsanwälte** und **Notare** (Parteienvertretern), die eine GrESt-Selbstberechnung gemäß § 11 GrEStG vornehmen, haben gleichzeitig die **Immobilienvertragssteuer (ImmoEST)** gemäß § 30b Abs 1 selbst zu berechnen ( § 30c Abs 2 EStG)
- selbstberechnete ImmoEST ist von den Parteienvertretern an das Finanzamt zu entrichten ( § 30b Abs 1 iVm § 30c Abs 3 EStG)
- ImmoEST ist keine eigenständige Steuer, sondern bloß (wie die KESt und Lohnsteuer) eine **besondere Erhebungsform** der ESt (Abzugssteuer)
- anstelle des besonderen Steuersatzes von 30 % kann auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (**Regelbesteuerungsoption**; § 30a Abs 2 EStG)



# STEUERSATZ - BESONDERE STEUERSÄTZE

## Endbesteuerungswirkung:

- mit **Entrichtung der ESt in Höhe der besonderen Steuersätze** des **§ 27a EStG** bzw des **§ 30a EStG** gilt die ESt insoweit als abgegolten (**Endbesteuerungswirkung**)
- das bedeutet, dass die Einkünfte aus Kapitalvermögen bzw privaten Grundstücksveräußerungen **bei Ermittlung** des sonstigen Einkommens und dem darauf zur Anwendung kommenden **Steuertarif nicht zu berücksichtigen** sind ( § 27a Abs 1 Z 2 EStG und § 30a Abs 1 EStG)

# **EST - ÜBUNGSBEISPIEL 24 - BESONDERE STEUERSÄTZE**

Frau A hält eine Beteiligung an einer börsennotierten Bank-AG, die an sie nach Abzug von 27,5 % KESt eine Dividende von € 725.000 ausschüttet. Außerdem bezieht sie € 10.000 aus Vermietung und Verpachtung.

**Mit welchem Steuersatz sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu versteuern?**

# ABSETZBETRÄGE ( § 33 EStG)

- **Absetzbeträge kürzen die ermittelte Steuerschuld**
- **Alleinverdienerabsetzbetrag** iHv € 494 (mit 1 Kind)/ € 669 (bei 2 Kindern) (steigt um € 220 für jedes weitere Kind) jährlich bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 33 Abs 4 EStG
- **Alleinerzieherabsetzbetrag** iHv € 494 (mit 1 Kind)/ € 669 (bei 2 Kindern) (steigt um € 220 für jedes weitere Kind) jährlich bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 33 Abs 4 EStG
- **Verkehrsabsetzbetrag** iHv € 400 jährlich (bis KJ 2015 € 291, im Gegenzug sind Arbeitnehmerabsetzbetrag und Grenzgängerabsetzbetrag ab KJ 2016 entfallen) , erhöht sich bei Anspruch auf Pendlerpauschale ( § 16 Abs. 1 Z 6) auf € 690, wenn Einkommen des Steuerpflichtigen € 12 200 im KJ nicht übersteigt (Einschleifregelung auf € 400 für Einkommen zwischen € 12.200 und € 13.000) sowie **Pendlereuro** (iHv € 2 pro km bei Anspruch auf Pendlerpauschale) gemäß § 33 Abs 5 EStG
- **Kinderabsetzbetrag** iHv € 58,40 monatlich pro Kind gemäß § 33 Abs 3 EStG (Auszahlung gemeinsam mit der Familienbeihilfe)
- **Unterhaltsabsetzbetrag** iHv € 29,20 monatlich für das erste Kind, € 43,80 für das zweite Kind und jeweils € 58,40 für das dritte und jedes weitere alimentierte Kind gemäß § 33 Abs 4 EStG
- **Pensionistenabsetzbetrag** iHv bis zu € 400 (bei verheirateten Personen bis zu € 764 jährlich) wenn Steuerpflichtigem kein Verkehrsabsetzbetrag zusteht gemäß § 33 Abs 6 EStG

## **EST - ÜBUNGSBEISPIEL 25 - ZUSAMMENFASSENDES BEISPIEL**

Herr Müller ist seit 10 Jahren verheiratet und lebt gemeinsam mit seiner Ehefrau in Wels (das Paar hat ein Kind im Alter von 8 Jahren). Herr Müller ist Angestellter in einer Linzer Werbeagentur und muss jeden Tag mit seinem Auto eine Strecke von rund 35 km zu seinem Arbeitsplatz zurücklegen (Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ist zumutbar). Zusätzlich hatte Herr Müller im Jahr 2016 Werbungskosten iHv € 100 Für den Kirchenbeitrag musste Herr Müller im Jahr 2016 € 540 aufwenden. Frau Müller ist nicht erwerbstätig und erzielt keine Einkünfte.

**Können sich diese Umstände auf die Bemessungsgrundlage bzw. Steuerschuld des Herrn Müller im KJ 2016 auswirken und wenn ja, wie? Begründen Sie Ihre Lösung!**

# EINKOMMENSTEUER - INHALTSÜBERSICHT

- Grundlagen
- Persönliche/sachliche Steuerpflicht
- Einkunftsarten
- Einkünftezurechnung
- Einkünfteermittlung
- Verlustausgleich/-vortrag
- Sonderausgaben etc.
- Personengesellschaften
- Steuertarif/-satz/-erhebung
- **Doppelbesteuerung**

# DOPPELBESTEUERUNG

- **Juristische Doppelbesteuerung** liegt vor, wenn **dasselbe Steuersubjekt wegen desselben Steuergegenstandes** in verschiedenen Staaten für denselben Steuerabschnitt zu vergleichbaren Steuern herangezogen wird.
- das ist insbesondere dann der Fall, wenn ein Steuerpflichtiger
  - **in zwei Staaten unbeschränkt** mit seinem Welteinkommen **steuerpflichtig** ist oder
  - **in einem Staat unbeschränkt** mit seinem Welteinkommen und **in einem anderen beschränkt** mit den in diesem bezogenen Einkünften **steuerpflichtig** ist

# DOPPELBESTEUERUNG - VERMEIDUNG

- zur Vermeidung von Doppelbesteuerung bedarf es entweder
  - **unilateral** (einseitige) Maßnahmen (nach § 48 BAO) oder
  - **bilateral** (zweiseitige) Maßnahmen insbesondere über so genannte Doppelbesteuerungsabkommen
    - **Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)** sind völkerrechtliche Verträge, durch die das Besteuerungsrecht zwischen zwei Staaten aufgeteilt wird
    - Aufteilung erfolgt durch die **Zuteilungsregeln** der Art 6 bis 21 OECD-MA

# UNILATERALE ENTLASTUNG NACH § 48 BAO

- unilaterales Entlastungsinstrument des BMF zur Ausgleichung einer in- und ausländischen Besteuerung → Beseitigung einer tatsächlichen Doppelbesteuerung (zB Fehlen/missglückte Anwendung eines DBA) bzw zur Herstellung einer Gegenseitigkeit
- **Verfahren**
  - **generell: Verordnung** BGBl II 2002/474 (für ESt und KSt) sieht für unbeschränkt Steuerpflichtige **Befreiung** von ausländischen Einkünften aus anderen Staaten vor, **wenn kein DBA und vergleichbare Besteuerung** (> 15 %) im Ausland (allerdings nur für die in der VO aufgezählten Einkünfte, ansonsten Anrechnung)
  - **individuell:** kommt es trotz DBA zur Doppelbesteuerung greift VO grds nicht, es kann aber **Einzelantrag** an das BMF gestellt werden (führt häufig zu **Verständigungsverfahren** mit anderem Staat), ob Entlastung durch BMF erfolgt ist eine Ermessensentscheidung des BMF – (Handlungsermessen („Ob“) und Auswahlermessen („Wie“ – Befreiung oder Anrechnung))



# DOPPELBESTEUERUNG - SCHRANKENWIRKUNG

- Doppelbesteuerungsabkommen **schließen** einen der beteiligten Staaten von der Besteuerung eines bestimmten Sachverhalts **aus**
- führen aber **nicht** dazu, dass der andere Staat den Sachverhalt automatisch besteuert
- ob der andere Staat den Sachverhalt tatsächlich besteuert, ergibt sich aus dessen nationalen Steuerrecht

# DOPPELBESTEUERUNG – METHODEN ZUR VERMEIDUNG

- **Befreiungsmethode** → die einzelnen **Steuerquellen** werden einem der beteiligten Staaten zur alleinigen Besteuerung **zugewiesen** - im jeweils **anderen Staat** wird die betreffende Steuerquelle von der Steuer **befreit**
  - Wohnsitzstaat steht idR der **Progressionsvorbehalt** zu → Recht, die im Wohnsitzstaat zugewiesenen Einkünfte mit jenem **Steuersatz** zu versteuern, der sich aus dem **Welteinkommen** ergibt (Art 23 A OECD-MA)
- **Anrechnungsmethode** → der **Wohnsitzstaat** behält das Recht, **sämtliche** Einkünfte zu besteuern - die im Quellenstaat entrichtete Steuer wird aber vom Wohnsitzstaat **angerechnet** (Art 23 B OECD-MA).

# EST - ÜBUNGSBEISPIEL 26 - DOPPELBESTEuerung

Herr A hat seinen Wohnsitz in Österreich. Aus Österreich bezieht er Einkünfte in der Höhe von € 10.000 aus einem Gewerbebetrieb. Außerdem bezieht er aus einem in Frankreich gelegenen und vermieteten Grundstück € 50.000 an Mieteinnahmen. Das DBA zwischen Österreich und Frankreich stimmt mit dem OECD-MA überein. Welche Einkünfte darf Österreich besteuern, wenn das DBA zwischen Österreich und Frankreich der **Anrechnungsmethode** folgt?

# EST - ÜBUNGSBEISPIEL 27 - DOPPELBESTEuerung

Herr A hat seinen Wohnsitz in Österreich. Aus Österreich bezieht er Einkünfte in der Höhe von € 10.000 aus einem Gewerbebetrieb. Außerdem bezieht er aus einem in Frankreich gelegenen und vermieteten Grundstück € 50.000 an Mieteinnahmen. Das DBA zwischen Österreich und Frankreich stimmt mit dem OECD-MA überein. Welche Einkünfte darf Österreich besteuern, wenn das DBA zwischen Österreich und Frankreich der **Befreiungsmethode** folgt?

# REPETITORIUM ÜBERBLICK

■ **Einkommensteuer**

■ **Körperschaftsteuer**

■ **Umsatzsteuer**

■ **GrESt, BAO und FinStrG**

# KÖRPERSCHAFTSTEUER - INHALTSÜBERSICHT

- Grundlagen
- Persönliche Steuerpflicht
- Sachliche Steuerpflicht
- Steuersatz
- Rechtsformwechsel

# KÖRPERSCHAFTSTEUER

- Rechtsquelle KStG 1988 idF BGBl I 28/2017
- Anerkennung von Körperschaften als eigene Steuersubjekte - **Trennungsprinzip**
- **Dualismus** der Unternehmensbesteuerung
  - unterschiedliche Behandlung von Kapitalgesellschaften einerseits und Personengesellschaften und Einzelunternehmen andererseits
  - entscheidend für die steuerliche Beurteilung also in welcher Rechtsform man sein Unternehmen betreibt
- führt zu unterschiedlichen Auswirkungen auf
  - **Ebene der Gesellschaft und**
  - **Ebene des Gesellschafters**

# KÖRPERSCHAFTSTEUER

- **Doppelbelastung** des an Gesellschafter ausgeschütteten Einkommens aufgrund Steuerrechtssubjektivität von Körperschaften (**auf Ebene der Gesellschaft und auf Ebene des Gesellschafters**)
- **Vermeidung für natürliche Personen** als Gesellschafter mit verglichen zur ESt-Progression **niedrigen linearen Körperschaftsteuersatz** :
  - **Ebene der Gesellschaft:** KöSt-Satz auf das Einkommen der juristischen Person iHv 25 %, Ausschüttung ist als Einkommensverwendung auf Körperschaftsebene nicht abzugsfähig
  - **Ebene des Gesellschafters:** Einkommensteuerpflicht für Ausschüttungen, Erhebung für natürliche Personen im Wege des KESt-Abzuges (Abzug durch die Gesellschaft iHv 27,5 % der Ausschüttung, Endbesteuerung)
- **Vermeidung** von Doppelbelastung im **Konzern** (Ausschüttungen an Körperschaften), Mehrfachbelastung wird mittels **Beteiligungsertragsbefreiung** des § 10 KStG vermieden
  - schüttet Körperschaft Einkommen an beteiligte Körperschaft aus, sind die Beteiligungserträge auf Ebene der empfangenden Körperschaft steuerfrei



# KÖRPERSCHAFTSTEUER - INHALTSÜBERSICHT

- Grundlagen
- **Persönliche Steuerpflicht**
- Sachliche Steuerpflicht
- Steuersatz
- Rechtsformwechsel

# **PERSÖNLICHE STEUERPF LICHT**

## **( § § 1 - 6 KStG)**

- **unbeschränkte Steuerpflicht** besteht für Körperschaften mit **Sitz** oder **Geschäftsleitung** in Österreich ( § 1 Abs 2 KStG)
- **beschränkte Steuerpflicht** besteht für Körperschaften **ohne Sitz** oder **Geschäftsleitung** in Österreich ( § 1 Abs 3 Z 1 KStG)
- **beschränkte Steuerpflicht (der zweiten Art)** besteht zudem für Körperschaften öffentlichen Rechts und steuerbefreite Körperschaften ( § § 5 ff KStG) hinsichtlich Zinsen, realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und privaten Grundstücksveräußerungen (vgl § 1 Abs 3 Z 2 und 3 iVm § 21 Abs 2 und 3 KStG)

# PERSÖNLICHE STEUERPF LICHT ( § § 1 - 6 KSTG)

■ als **unbeschränkt** steuerpflichtige Körperschaften mit **Sitz** oder **Geschäftsleitung** in Österreich kommen in Betracht:

- **Juristische Personen des Privatrechts** (insbesondere **AG**, **GmbH**, Genossenschaften, Vereine, Privatstiftungen),
- **Betriebe gewerblicher Art** von Körperschaften öffentlichen Rechts,
- Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen, wenn ihr Einkommen weder nach EStG noch KStG bei einer anderen Person zu versteuern ist

# PERSÖNLICHE STEUERPFlicht

## ( § § 1 - 6 KStG)

### ■ Beginn und Ende der Steuerpflicht ( § 4 KStG)

- juristische Person des Privatrechts unterliegt der unbeschränkten Steuerpflicht, sobald ihre **Rechtsgrundlage** (Satzung, Gesellschaftsvertrag, ...) **festgestellt** ist und sie erstmalig **nach außen in Erscheinung tritt**
- eine bisher unbeschränkte Steuerpflicht einer Körperschaft endet, sobald ihre **Rechtspersönlichkeit** untergeht (Löschung aus Firmenbuch), **jedoch nicht bevor das gesamte Vermögen verteilt** ist (rechtswirksame Beendigung der Liquidation)

# KÖRPERSCHAFTSTEUER - INHALTSÜBERSICHT

- Grundlagen
- Persönliche Steuerpflicht
- **Sachliche Steuerpflicht**
- Steuersatz
- Rechtsformwechsel

# SACHLICHE STEUERPF LICHT ( § 7FF KSTG)

- Der **sachlichen Steuerpflicht** ( § 7 Abs 1 f KStG iVm § 2 EStG) unterliegt das **Einkommen**, das eine persönlich steuerpflichtige Körperschaft innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat, dieses setzt sich gemäß § 7 Abs 2 KStG zusammen aus dem
  - **Gesamtbetrag** der **Einkünfte** aus den einzelnen Einkunftsarten
  - nach Ausgleich mit **Verlusten** aus den einzelnen Einkunftsarten,
  - nach Abzug der **Sonderausgaben** ( § 8 Abs 4 KStG),
  - nach Abzug des **Freibetrags** nach § 23 KStG.

# EINKUNFTSARTEN, EINKOMMENSERMITTLUNG

- Einkünfteermittlung für Körperschaften richtet sich grundsätzlich nach dem EStG ( § 7 Abs 2 KStG iVm § 2 Abs 3 EStG)
- Körperschaften können zwar prinzipiell Einkünfte aller Einkunftsarten haben, **ist eine Körperschaft** jedoch auf Grund ihrer Rechtsform (**umsatzunabhängig**) nach Unternehmensrecht **rechnungslegungspflichtig** (vgl § 189 UGB), dann sind ihre **gesamten Einkünfte** den **Einkünften aus Gewerbebetrieb** zuzurechnen ( § 7 Abs 3 KStG; **Einkünftetransformation**)
- **Steuerneutralität von Gesellschaftereinlagen, Einlagen bleiben außer Ansatz** (bei Forderungsverzicht ist der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam) ( § 8 Abs 1 KStG)
- **Prinzip der Unbeachtlichkeit der Einkommensverwendung, Vermögensabflüsse an Gesellschafter aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses beeinflussen den Gewinn der Gesellschaft nicht** ( § 8 Abs 2 KStG)

# LEISTUNGSBEZIEHUNGEN

- aufgrund des Trennungsprinzips werden Leistungsbeziehungen prinzipiell **anerkannt, wenn** sie **fremdüblich** sind (wenn sie wie unter einander fremden Dritten begründet werden)
- Rechtsfolgen:
  - auf Ebene der **Gesellschaft**:  
Leistungsentgelte für erbrachte Leistungen eines Gesellschafters führen zu Betriebsausgaben (die bei Erwerb von Wirtschaftsgütern zu aktivieren sind)
  - auf Ebene des **Gesellschafters**:  
Hier sind die Einkunftsarttatbestände des EStG zu prüfen, wenn der Gesellschafter eine natürliche Person ist
- bei nichtfremdüblichen Leistungsbeziehungen → verdeckte Ausschüttung



# LEISTUNGSBEZIEHUNGEN

- nach hA ist eine verdeckte Ausschüttung eine „**Vorteilszuwendung, die ihrer Einkleidung nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar ist, ihre Wurzel aber im Gesellschaftsverhältnis hat**“
- Voraussetzungen für eine vA:
  - Zuwendung an Anteilinhaber bzw nahestehende Person
  - Bereicherung des Anteilinhabers
  - Willensentschluss auf Vorteilsgewährung
  - Preisgestaltung hält Fremdvergleich nicht stand
- verdeckte Ausschüttungen sind zu behandeln wie offene →
- Ausgleich des Vorteils:
  - bei **Gesellschaft**: Gewinnzurechnung (Anpassung von AK und AfA)
  - bei **Gesellschafter**: Erfassung als Einkünfte (idR § 27 EStG → KESt)

# **KST - ÜBUNGSBEISPIEL 1 - LEISTUNGSBEZIEHUNGEN**

Frau A verkauft ein Grundstück aus ihrem Privatvermögen (AK = € 300.000) um € 500.000 an die A-GmbH, an der sie selbst beteiligt ist. Der Marktwert des Grundstücks beträgt im Veräußerungszeitpunkt allerdings nur € 450.000.

**Beurteilen Sie die steuerlichen Konsequenzen dieses Sachverhalts!**

# **KST - ÜBUNGSBEISPIEL 2 - LEISTUNGSBEZIEHUNGEN**

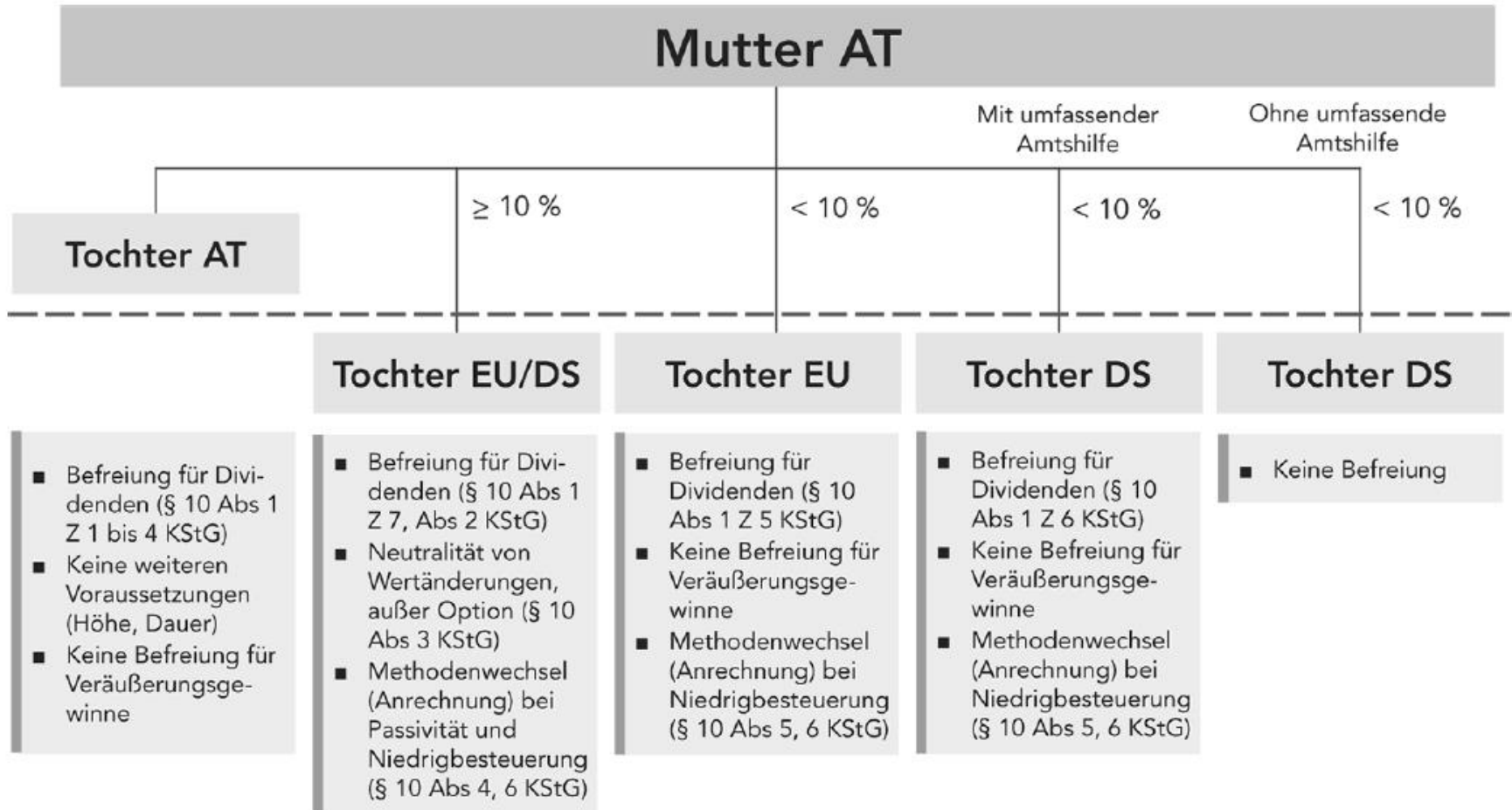
Die Speditions-GmbH stellt ihrem Mehrheitsgesellschafter Herrn B für Privatzwecke kostenlos einen Sportwagen zur Verfügung.

**Beurteilen Sie die steuerlichen Konsequenzen dieses Sachverhalts!**

# STEUERBEFREIUNG FÜR AUSSCHÜTTUNGEN IM KONZERN ( § 10 KStG)

- **Nationales Schachtelprivileg** – bei **Ausschüttung** inländischer Körperschaft an andere inländische Körperschaft ohne Voraussetzungen
- Befreiung für **Gewinnanteile** aus ausländischen Körperschaften:
  - EU-Körperschaften: immer, ohne weitere Voraussetzungen ( § 10 Abs 1 Z 5 KStG oder § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 KStG)
  - EWR- und Drittstaats-Körperschaften: wenn Beteiligungsausmaß bis zu 10 % beträgt und eine umfassende Amtshilfe besteht ( § 10 Abs 1 Z 6 KStG) oder auch ohne umfassende Amtshilfe, wenn eine Beteiligung von über 10% für mindestens 1 Jahr durchgehend gehalten wird ( § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 KStG).
- Befreiung für die **Veräußerung** von internationalen Schachtelbeteiligungen (iSd § 10 Abs 2):
  - bei ausländischen EU/EWR/Drittstaats-Beteiligungen wenn Beteiligung größer gleich 10 % und mindestens 1 Jahr durchgehend gehalten, ist Veräußerung steuerfrei, Option zur Steuerpflicht möglich ( § 10 Abs 3 KStG).

# STEUERBEFREIUNG FÜR AUSSCHÜTTUNGEN IM KONZERN ( § 10 KStG) - ÜBERSICHT



Hinweis: „AT“ = Österreich, „EU“ = Europäische Union, „DS“ = Drittstaat (einschließlich EWR)

# **KST - ÜBUNGSBEISPIEL 3 - BETEILIGUNGSERTRAGSBEFREIUNG**

Die Ö-GmbH (Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Österreich) ist seit 5 Jahren an der deutschen D-AG zu 17 % und seit 5 Monaten an der österreichischen A-AG zu 12 % beteiligt.

**Wie sind folgende Geschäftsvorgänge körperschaftsteuerlich zu beurteilen?**

- Ausschüttung einer Dividende von der D-AG iHv € 100.000 an die Ö-GmbH.
- Ausschüttung einer Dividende von der A-AG iHv € 30.000 an die Ö-GmbH.
- Veräußerung der Anteile an der D-AG und der A-AG durch die Ö-GmbH.

# ABZUGSFÄHIGE AUFWENDUNGEN UND AUSGABEN ( § 11 KStG)

- bei Körperschaften gelten neben den nach EStG abzugsfähigen Betriebsausgaben jedenfalls auch als Betriebsausgaben:
  - Emissionskosten,
  - Zuführungen zur Haftrücklage und Zuführungen zu versicherungstechnischen Rückstellungen und Rücklagen sowie
  - **Fremdkapitalzinsen**, die im Zusammenhang mit dem Erwerb einer Beteiligung stehen, unter den Voraussetzungen des § 12 Abs 1 Z 9 KStG
    - besonders, weil iZm steuerfreien Beteiligungserträgen nach § 10 KStG

# NICHTABZUGSFÄHIGE AUFWENDUNGEN UND AUSGABEN ( § 12 KSTG)

- entsprechen im Wesentlichen den nichtabzugsfähigen Aufwendungen nach § 20 EStG, insbesondere
  - Zuwendungen in Erfüllung des **Satzungszweckes**,
  - **unangemessen hohe Betriebsausgaben** (iVm § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG),
  - **Repräsentationsaufwendungen** (iVm § 20 Abs 1 Z 3 EStG),
  - **Geld- und Sachzuwendungen**, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist,
  - **Strafen und Geldbußen**, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder EU-Organen verhängt werden,
  - **Personensteuern** (zB KöSt-Vorauszahlung),
  - **Aufsichtsratsvergütungen** bis zur Hälfte,
  - „**Managerbezüge**“ über € 500.000 (iVm § 20 Abs 1 Z 7 EStG),
  - **Zinsen und Lizenzgebühren**, die an eine Konzerngesellschaft in einer Steueroase gezahlt werden (Besteuerung dort weniger als 10 %),
  - **Aufwendungen iZm endbesteuerten Kapitalerträgen**,
  - **Aufwendungen iZm privaten Grundstücksveräußerungen im Sinne des § 30 EStG.**



# **KST - ÜBUNGSBEISPIEL 4 - NICHTABZUGSFÄHIGE AUFWENDUNGEN**

Die S-AG mit Sitz in Österreich tätigt im Jahr 2015 folgende Aufwendungen:

- Lizenzgebühren an eine (vergleichbare) ausländische Konzerngesellschaft iHv 200.000 € (der effektive Steuersatz im Ausland beträgt 6 %).
- Vergütungen für ihren Manager iHv 800.000 €.
- Löhne für Arbeiter iHv 60.000 €, wobei die S-AG im Zuge einer Außenprüfung aufgefordert wurde, die Empfänger der 60.000 € zu nennen, diese Auskunft jedoch verweigerte.

**Beurteilen Sie die Aufwendungen nach ihrer Abzugsfähigkeit!**

# GRUPPENBESTEUERUNG ( § 9 KStG)

- Ausnahme vom Grundsatz der Individualbesteuerung für **finanziell verbundene** Unternehmensgruppen ( § 9 KStG)
- **Ergebniszusammenfassung** bei Obergesellschaft (Gruppenträger) → Verlustausgleich
- **Finanzielle Verbindung**: Beherrschung durch Beteiligung > 50 % (unmittelbar oder mittelbar; § 9 Abs 4 KStG)
- **Stufenweise Ergebniszurechnung** von den Gruppenmitgliedern

# SONDERAUSGABEN

- **§ 8 Abs 4 KStG** regelt **Sonderausgaben** im KStG und übernimmt dabei zT die Bestimmungen des § 18 EStG soweit sie auf Körperschaften übertragbar sind, enthält aber ferner spezielle Tatbestände für Körperschaften
- als Sonderausgaben abzugsfähig sind (wenn nicht bereits Betriebsausgabe oder Werbungskosten)
  - **Renten** und **dauernde Lasten**, **Steuerberatungskosten** und **Spenden**,
- **Verlustvortrag wie im EStG als Sonderausgabe**, die Vorschriften des § 18 Abs 6 gelten auch für Körperschaften, Verlustvortrag aber **nur im Ausmaß von 75 % des Gesamtbetrages der Einkünfte** möglich
  - zusätzlich zu beachten § 8 Abs 4 KStG → Ausschluss vom Verlustvortrag bei Vorliegen von **Mantelkaufatbestand**
    - wenn eine Gesellschaft entgeltlich erworben wird, aber im Zuge des Erwerbes die organisatorische und wirtschaftliche Identität verloren geht

# **KST - ÜBUNGSBEISPIEL 5 - ZUSAMMENFASSENDES BEISPIEL**

Frau Lindner ist zu 10 % an der österreichischen „Linzer Privatbank AG“ beteiligt. Die Linzer Privatbank AG hält ihrerseits eine 15 %-Beteiligung an der italienischen „Banca Milano S.p.A.“ und 24 % an der österreichischen „Luxury Real Estate Vienna GmbH“.

**Beurteilen Sie folgende Vorgänge aus ertragsteuerlicher Sicht!**

- Die Linzer Privatbank AG stellt Frau Lindner einen zinsfreien Kredit zur Verfügung.
- Die Linzer Privatbank AG veräußert ihre Beteiligung an der Banca Milano S.p.A (Hinweis: Eine italienische S.p.A. entspricht einer österreichischen Aktiengesellschaft).
- Die Linzer Privatbank AG veräußert ihre Beteiligung an der Luxury Real Estate Vienna GmbH.

# **KST - ÜBUNGSBEISPIEL 6 - ZUSAMMENFASSENDES BEISPIEL**

- Die österreichische A-AG mit Sitz in Graz erwirbt 7 % der österreichischen X-AG (kein konzernzugehöriges Unternehmen). Um den Kaufpreis zu finanzieren, nimmt die A-AG ein fremdüblich verzinstes Darlehen bei der Z-Bank auf. Die X-AG schüttet jährlich Gewinne an die A-AG aus.
- Die A-AG ist weiters seit 3 Jahren zu 4 % an der Schweizer H-AG beteiligt und erhält aus dieser Beteiligung regelmäßig Dividenden. Im Jahr 2014 veräußert die A-AG allerdings aufgrund eines größeren Investitionsvorhabens die Beteiligung und erzielt daraus einen Gewinn iHv 300.000 €. Anmerkung: Mit der Schweiz liegt eine umfassende Amtshilfe vor.
- Die Vergütungen an den Aufsichtsrat der A-AG betragen im Jahr 2013 110.000 €.

**Beurteilen Sie die Sachverhalte nach dem Körperschaftsteuerrecht!**

# KÖRPERSCHAFTSTEUER - INHALTSÜBERSICHT

- Grundlagen
- Persönliche Steuerpflicht
- Sachliche Steuerpflicht
- **Steuersatz**
- Rechtsformwechsel

# STEUERSATZ ( § 22 KSTG)

- **Körperschaftsteuersatz beträgt einheitlich 25 %**
  - werden auf Verlangen der Behörde Gläubiger oder Empfänger von Beträgen nicht genau bezeichnet, ist neben dem allgemein zu beachtenden Abzugsverbot ( § 162 BAO) von diesen Beträgen ein Strafzuschlag iHv 25 % zu entrichten ( § 22 Abs 3 KStG)
- bis der Gewinn an die Gesellschafter ausgeschüttet wird, kann er nach Abzug von 25 % KSt in der Körperschaft **steuergünstig thesauriert** werden
- bei unbeschränkt steuerpflichtigen AGs und GmbHs wird jährliche **Mindestkörperschaftsteuer** iHv 5 % der Mindesthöhe des Kapitals (€ 3.500 für AGs und € 1.750 für GmbHs) eingehoben ( § 24 Abs 4 KStG)

# KEST-EINBEHALTUNG

- kommt es zu **Ausschüttungen an die Gesellschafter, so hat die Körperschaft idR 27,5 % KESt einzubehalten** und abzuführen
- **Befreiung** für Ausschüttungen an inländische oder EU-Körperschaften, die mindestens zu 10 % mittel- oder unmittelbar am Grund- oder Stammkapital beteiligt der ausschüttenden Körperschaft beteiligt sind ( § 94 Z 2 EStG)
  - siehe auch: im Falle der KESt-Einbehaltung sieht § 21 Abs 1 Z 1a KStG für EU/EWR-Gesellschaften eine antragsgebundene Rückerstattung vor, wenn die Einbehaltungsbefreiung des § 94 EStG nicht eingreift und die KESt nicht auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens im Ansässigkeitsstaat angerechnet werden kann



# **KST - ÜBUNGSBEISPIEL 7 - KÖRPERSCHAFTSTEUER**

Eine GmbH erzielt € 100.000,-- Bruttogewinn.

**Wie hoch ist die Steuerbelastung bei Vollausschüttung an die  
Gesellschafter?**

# KÖRPERSCHAFTSTEUER - STEUERBELASTUNG

- Während die maximale Steuerbelastung für Kapitalgesellschaften bzw deren Gesellschafter bei Vollausschüttung der Gewinne **45,63 %** beträgt, müssen dem EStG unterliegende Einzelunternehmer und Personengesellschaften derzeit einen Spitzensteuersatz von 55 % entrichten (für Einkommensteile über € 1.000.000).

# KÖRPERSCHAFTSTEUER - INHALTSÜBERSICHT

- Grundlagen
- Persönliche Steuerpflicht
- Sachliche Steuerpflicht
- Steuersatz
- **Rechtsformwechsel**

# RECHTSFORMWECHSEL

- Die „optimale“ Rechtsform eines Unternehmens kann sich im Zeitverlauf ändern, dabei sind zwei Fälle zu unterscheiden:
  - **Formwechselnde Umwandlung:**  
Rechtsträger bleibt ident und es erfolgt keine Übertragung von Vermögen
  - **Umgründung:**  
Änderung des Rechtsträgers mit Übertragung von Vermögen, das Unternehmen besteht fort -> **Umgründungssteuergesetz**

# UMGRÜNDUNGSTYPEN

- **Verschmelzung** (Art I) und **Spaltung** (Art VI) von Kapitalgesellschaften
- **Zusammenschluss** (Art IV) zu und **Realteilung** einer Personengesellschaft (Art V)
- **Einbringung** (Art III) in und **Umwandlung** (Art II) von einer Kapitalgesellschaft

# **VIELEN DANK FÜR IHRE AUFMERKSAMKEIT!**

## **Kontaktdaten:**

**Mag. Sebastian Tratlehner**

Universitätsassistent

Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik

**JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ**

E-Mail: [sebastian.tratlehner@jku.at](mailto:sebastian.tratlehner@jku.at)

**JOHANNES KEPLER  
UNIVERSITÄT LINZ**

Altenberger Straße 69

4040 Linz, Österreich

[www.jku.at](http://www.jku.at)