

Unternehmens- besteuerung anhand von Fallbeispielen

Steuerreform 2005
in der Fassung des
Abgabenänderungsgesetzes 2004

Franz Hörmann
Stefan Haslinger
Klaus Hirschler

Unternehmensbesteuerung anhand von Fallbeispielen

Steuerreform 2005 in der
Fassung des Abgaben -
änderungsgesetzes 2004

REDLINE | VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie. Detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Für Fragen und Anregungen:
hoermann@redline-verlag.de
haslinger@redline-verlag.de
hirschler@redline-verlag.de

Nachdruck 2013
© 2005 by Redline Verlag, ein Imprint der Münchner Verlagsgruppe GmbH
Nymphenburger Straße 86
D-80636 München
Tel.: 089 651285-0
Fax: 089 652096

Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung, vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (durch Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme gespeichert, verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

Umschlaggestaltung: Münchner Verlagsgruppe GmbH
Druck: Books on Demand GmbH, Norderstedt

ISBN Print 978-3-86881-407-1
ISBN E-Book (PDF) 978-3-86414-397-7
ISBN E-Book (EPUB, Mobi) 978-3-86414-793-7

Weitere Informationen zum Verlag finden Sie unter

www.redline-verlag.de

Beachten Sie auch unsere weiteren Verlage unter
www.muenchner-verlagsgruppe.de

Geleitwort zur zweiten Auflage

Eine komplexe Wirtschaftswelt, die Erweiterung der Europäischen Union und der zunehmende Bedarf des Staatshaushaltes an zusätzlichen Steuereinnahmen führen zu immer rascheren Veränderungen des Steuerrechts und leider auch zu immer unübersichtlicheren und unsystematischeren Steuergesetzgebungen. Dies betrifft besonders die unternehmerische Tätigkeit, die einer Vielzahl von Steuerbelastungen und steuerlichen Einflüssen ausgesetzt ist.

Das vorliegende Buch hat sich die Aufgabe gestellt, die für die unternehmerischen Tätigkeiten **wesentlichen** Steuern in ihren Grundzügen zusammenzufassen und dabei nur dort Schwerpunkte zu setzen bzw. in die Tiefe zu gehen, wo dies aus der Erfahrung der Praxis heraus für den Unternehmer besonders wichtig ist. Aus diesem Grunde stehen im Mittelpunkt der Betrachtung die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer und die Umsatzsteuer, wobei im Bereich der Einkommensteuer die betrieblichen Einkunftsarten und die bilanzsteuerrechtlichen Regelungen und Probleme in besonderer Tiefe behandelt werden.

Bei der Körperschaftsteuer ist es vor allem die Frage der Behandlung von Beteiligungserträgen und der Mindestkörperschaftsteuer, die einer Darstellung unterzogen wird. Das äußerst komplexe Gebiet der Umsatzsteuer wird in Grundzügen erläutert.

Die Autoren haben sich mit diesem Buch ein hohes Ziel gesetzt, nämlich sowohl für den Anfänger im Steuerrecht (sei es Student oder Praktiker) eine grundlegende Information als auch für Spezialisten tiefergehende

Analysen zu bieten. Sind die Schwerpunkte auch subjektiv gesetzt, sind sie doch ein Abbild der praktischen Anforderungen und Realitäten. Besonders hervorzuheben ist die Darstellung in Fallbeispielen, die es dem Leser erlaubt, konkrete Probleme direkten Lösungen zuzuführen.

Dieses nun schon nach kurzer Zeit in der zweiten Auflage erscheinende Buch ist eines der ersten Werke, das das Strukturanpassungsgesetz in vollem Umfang berücksichtigt und es sind ihm noch viele Auflagen zu wünschen, wenn auch die Autoren eine regelmäßige Überarbeitung aufgrund der nun in Österreich schon zur Gewohnheit gewordenen jährlichen umfassenden Steuergesetzänderung in Kauf nehmen werden müssen.

Wien, im August 1996 o. Univ.Prof. Mag. Dr. Romuald Bertl

Vorwort zur siebenten Auflage

Ziel dieses Kompendiums ist es, die wesentlichen Grundlagen der beiden Ertragsteuerarten

- Einkommensteuer (ESt),
- Körperschaftsteuer (KÖSt)

sowie der

- Kommunalsteuer (KommSt),
- Umsatzsteuer (USt),
- Gesellschaftsteuer (GesSt)
- Erbschafts-Schenkungssteuer
- und des Neugründungs-Förderungsgesetzes (NeuFÖG)

zu vermitteln. In der numehr vorliegenden siebenten Auflage wurden sämtliche Gesetzesänderungen der Jahre 2003 und 2004 inklusive des Abgabenänderungsgesetzes 2004 sowie die aktuelle höchstrichterliche Rechtsprechung berücksichtigt, sodass sie die aktuelle Rechtslage im Jänner 2005 widerspiegelt.

Das vorliegende Buch ist sowohl für Studierende an Universitäten und Fachhochschulen als auch für alle Rechtsanwender gedacht, die einen Überblick über wesentliche Fragen der Unternehmenssteuern und insbesondere die praktische Umsetzung der Gesetzesvorschriften suchen.

Fehler und evtl. mißverständliche Formulierungen der vorangegangenen Auflagen wurden bestmöglich behoben, wird danken aber dennoch im voraus für allfällige Korrekturhinweise oder Anregungen.

Unser besonderer Dank gilt unserem langjährigem Mitautor *ao Univ-Prof Dr. Franz Hörmann*, der ab der siebenten

Auflage nicht mehr zum Autorenteam zählt.

Danke sagen wollen wir auch insbesondere *Mag. Markus Vaishor* für dessen tatkräftige Unterstützung bei der Verfassung der Neuauflage sowie den Herren *Mag. Gerald Posautz* und *Günther Neugschwandtner* für die Durchsicht des Manuskripts.

Stefan Haslinger
Klaus Hirschler

Wien, Jänner 2005

Inhaltsverzeichnis

A. EINKOMMENSTEUER

I. Grundbegriffe der Besteuerung

- 1. Gliederung der Abgaben**
- 2. Gliederung der Steuern**
- 3. Persönliche Steuerpflicht**
- 4. Sachliche Steuerpflicht**

II. Betriebliche Einkünfte

1. Betriebliche Einkunftsarten

- 1.1. Land- und Forstwirtschaft**
- 1.2. Selbständige Arbeit**
- 1.3. Gewerbebetrieb**

2. Gewinnermittlungsarten - Buchführungsgrenzen

2.1. Betriebsvermögensvergleich

2.1.1. Gewinn nach § 4 Abs 1 und § 5 EStG

2.1.2. Betriebsvermögen

2.1.2.1. Notwendiges Betriebsvermögen und notwendiges Privatvermögen

2.1.2.2. Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter

2.1.3. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (GoB)

2.2. Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG

(Einnahmen-/Ausgabenrechner)

2.3. Gewinn nach § 17 EStG (Pauschalierung)

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

2.5. Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben

2.5.1. Betriebseinnahmen

2.5.2. Betriebsausgaben

2.5.2.1. Reisekosten

2.5.2.2. Steuerliche Behandlung von KfZ

2.5.3. Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben

2.5.4. Die zeitliche Zuordnung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben

3. Bewertung des Betriebsvermögens

3.1. Anschaffungskosten und Herstellungskosten

3.2. Bewertung von Wirtschaftsgütern

3.2.1. Abnutzbares Anlagevermögen

3.2.2. Nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen

3.2.3. Verbindlichkeiten

3.2.4. Einlagen und Entnahmen

3.2.5. Sonstige Bewertungsgrundsätze

4. Die Abschreibungen im Steuerrecht

4.1. Die Absetzung für Abnutzung

4.2. Sonderformen der Abschreibung

5. Investitionsbegünstigungen

5.1. Investitionsfreibetrag

5.2. Übertragung stiller Reserven

5.3. Investitionszuwachsprämie (§ 108e EStG)

5.4. sonstige Investitionsbegünstigungen

5.4.1. Forschungsförderung

5.4.2. Förderung von Aus- und Fortbildung

5.4.3. Förderung der Lehrlingsausbildung

5.4.4.kurzfristige Förderungen

6. Sozialkapital

6.1.Abfertigungsrückstellungen

6.2.Pensionsrückstellungen

6.3.Jubiläumsgeldrückstellungen

6.4.Urlaubsrückstellungen

7. Die Besteuerung von Personengesellschaften

8. Veräußerungsgewinne

9. Begünstigte Besteuerung nicht entnommener Gewinne (11a EStG)

III.Außerbetriebliche Einkünfte

1. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

2. Einkünfte aus Kapitalvermögen und Kapitalertragsteuer

3. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

4. Sonstige Einkünfte

5. Einlagenrückzahlung

IV.Einkommensermittlung

1. Der Gesamtbetrag der Einkünfte

1.1.Verlustausgleich und Verlustvortrag im EStG

1.2.Einschränkungen des Verlustausgleiches

2. Sonderausgaben

2.1.Renten und dauernde Lasten

2.2.Versicherungsbeiträge

2.3.sonstige Sonderausgaben

2.4.Verlustabzug / Verlustvortrag

2.5.Anlaufverluste

2.6.Sonderausgabenpauschale

V. Einkommensbesteuerung

- 1. Der Einkommensteuertarif**
- 2. Absetzbeträge**
- 3. Ermäßigung der Progression**

B. KÖRPERSCHAFTSTEUER

- 1. Steuerpflichtige Körperschaften**
- 2. Abzugsfähige Aufwendungen**
- 3. Nicht abzugsfähige Aufwendungen**
- 4. Verdeckte Gewinnausschüttungen**
- 5. Beteiligungserträge, Schachtelbeteiligungen, Aufwendungen aus Beteiligungen iSd § 10 KStG**
- 6. Gruppenbesteuerung**
- 7. Verluste**
- 8. Mindestkörperschaftsteuer**
- 9. Liquidation von Körperschaften**

C. KOMMUNALSTEUER

I. Grundbegriffe der Kommunalsteuer

- 1. Der Dienstnehmerbegriff im KommStG**
- 2. Der Unternehmerbegriff im KommStG**
- 3. Der Betriebsstättenbegriff im KommStG**

II. Ermittlung der Kommunalsteuer

- 1. Bemessungsgrundlage und Steuertarif der KommSt**
- 2. Steuerschuldner, Fälligkeit und Entrichtung der KommSt**

D. UMSATZSTEUER

1. Grundprinzip der Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer)

1.1. Der Unternehmerbegriff des USt-Rechts

1.2. Das USt-Recht in der Europäischen Union

2. Steuerbare Umsätze

2.1. Lieferungen und sonstige Leistungen

2.2. Eigenverbrauch im Inland

2.3. Einfuhr von Gegenständen

(Einfuhrumsatzsteuer)

2.4. Innergemeinschaftlicher Erwerb im Inland gegen Entgelt

2.5. Ort der Lieferung oder sonstigen Leistung

3. Umsatzsteuerbefreiungen

3.1. Die echte Umsatzsteuerbefreiung

3.2. Die unechte Umsatzsteuerbefreiung

3.3. Spezialfall Grundstückumsätze

4. Bemessungsgrundlage und Höhe der Umsatzsteuer

4.1. Bemessungsgrundlage

4.2. Umsatzsteuersätze

5. Der Vorsteuerabzug

6. Steuerschuldner - Reverse Charge - Fiskalvertreter

7. Entstehen der Steuerschuld und Fälligkeit

8. Lücken im System - der Umsatzsteuerbetrug

E. SONSTIGE WESENTLICHE GESETZE

1. Neugründungs-Förderungsgesetz - NEUFÖG

2. Gesellschaftsteuer

3. Erbschafts-Schenkungssteuer

ANHANG

Lösungen zu den Übungsbeispielen

A. Die Einkommensteuer

I. Grundbegriffe der Besteuerung

1. Gliederung der Abgaben

Steuern

... werden definiert als Zwangsbeiträge an die öffentliche Gewalt *ohne direkte Gegenleistung*. Eine weitere Einteilung der Steuern kann zB hinsichtlich der Ertragshoheit erfolgen (Bundesabgaben, Landesabgaben, Gemeindeabgaben).

Gebühren und Beiträge

... diese Form der Abgaben stellt idR ein *Entgelt für eine konkrete Gegenleistung* dar.

Beispiele: Kammerbeiträge, Stempel- und Rechtsgebühren.

Monopolabgaben

... Monopolabgaben werden *auf bestimmte Güter* erhoben, deren Produktion bzw Vertrieb *aufgrund eines staatlichen Monopols* erfolgt.

Beispiele: Tabak, Branntwein, Salz, Glückspiel.

Zölle

... fallen *anlässlich der Einfuhr bestimmter Waren* ins Inland an. Weitere Einteilung in: Wertzölle, Gewichtszölle, Stückzölle.

2. Gliederung der Steuern

nach der herrschenden Verwaltungspraxis:

- **Besitzsteuern**

 - **Besteuerung des Vermögens**

zB Erbschafts- und Schenkungssteuer ("ErbSt"),
Grundsteuer ("GrSt")

- Besteuerung des Einkommens

zB **Einkommensteuer ("ESt")**, **Körperschaftsteuer ("KöSt")**

- Verkehrsteuern

zB **Umsatzsteuer ("USt")**, Grunderwerbsteuer ("GrESt"),
Kapitalverkehrsteuer ("KV")

- Verbrauchsteuern

zB Biersteuer, Alkoholabgabe

nach der Einhebungsform:

- direkte Steuern (Steuerträger und Steuerzahler sind identisch, zB Einkommensteuer)

- indirekte Steuern (Steuerzahler und Steuerträger sind nicht identisch, zB Umsatzsteuer)

Unter dem **Steuerzahler** (Steuerschuldner) wird der gesetzlich zur Zahlung der Steuer Verpflichtete verstanden (zB bei der Umsatzsteuer: der Unternehmer). Der **Steuerträger** (das Steuersubjekt) hingegen wird von der Steuer letztlich finanziell belastet (zB bei der Umsatzsteuer: der Konsument). Der Vorgang der Verlagerung der finanziellen Belastung vom Steuerzahler auf den Steuerträger wird **Steuerüberwälzung** genannt (zB bei der Umsatzsteuer durch Bezahlung des Bruttopreises durch die Konsumenten).

nach der Abhängigkeit der Besteuerung von den persönlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen:

- Personensteuern (Subjektsteuern):

Diese nehmen bei der Besteuerung Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse des Steuersubjekts (erkennbar etwa an persönlichen Absetzbeträgen, dem Bestehen einer unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht etc).
Beispiele: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer.

- Sachsteuern (Real-, Objektsteuern):

Bei diesen Steuern werden persönliche Verhältnisse nicht berücksichtigt:
Beispiel: Grundsteuer.

Diese Unterscheidung ist insbesondere hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Steuern von ihrer eigenen Bemessungsgrundlage bzw der Bemessungsgrundlage anderer Ertragsteuern von Bedeutung (Steuerverflechtung). So sind idR **Personensteuern** (zB KöSt) bei

Ertragsteuern (die KöSt bei sich selbst) **nicht abzugsfähig**, wohingegen **Realsteuern** sehr wohl als Betriebsausgaben **abzugsfähig** sind, dh ihre eigene Bemessungsgrundlage bzw die anderer Ertragsteuern vermindern (zB ist die Grundsteuer für Betriebsgrundstücke eine Betriebsausgabe).

nach der Veranlagung:

- **veranlagte Steuern**

die Höhe der Steuern wird von der Behörde berechnet und festgesetzt, zB ESt

- **Selbstbemessungsabgaben**

die Höhe der Steuer wird vom Steuerpflichtigen (zunächst) selbst berechnet, zB USt

Beispiel A.1

Ordnen Sie ESt, KöSt und USt nach den folgenden Kriterien ein:

- Einteilung nach der herrschenden Verwaltungspraxis
- Einteilung nach der Einhebung
- Einteilung nach der Abhängigkeit der Steuern von den persönlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen
- Einteilung nach der Veranlagung

Mit **Steuerbemessungsgrundlage** wird jener Betrag bezeichnet, der der Besteuerung zugrunde liegt, dh auf den, nach gewissen Modifikationen, der Steuertarif angewendet wird. Bei der ESt und KöSt stellt das **zu versteuernde Einkommen**, das aus dem steuerrechtlichen Gewinn abgeleitet wird, die Bemessungsgrundlage dar.

Die **Steuererklärung** wird vom Steuerpflichtigen auf eigenen Vordrucken (mit "Lagernummern", für die ESt zB Steuererklärung: E1, Ausfüllhilfe dazu: E2, Antrag auf Rückerstattung der KESt auf Zinserträge: E3) ausgefüllt und beim "zuständigen Finanzamt" (näheres dazu siehe Kapitel VI) eingereicht. Aufgrund dieser Daten ergeht von der Finanzbehörde der Steuerbescheid, der gemäß § 93 Bundesabgabenordnung ("BAO") mindestens folgenden (formalen) Inhalt aufweisen muss (andernfalls er wegen Mangelhaftigkeit bekämpft werden kann):

1. Adressat (der Steuerpflichtige)
2. Spruch (Art und Höhe der Abgabe, Bemessungsgrundlage und Fälligkeit)
3. Begründung
4. Rechtsmittelbelehrung
5. Bezeichnung der Behörde, die den Bescheid erlässt

Die persönliche Unterfertigung kann bei automatisierten Steuerbescheiden (EDV-Ausdruck) unterbleiben.

3. Persönliche Steuerpflicht

Der **Einkommensteuer** (ESt) unterliegen nur natürliche Personen (bei Personengesellschaften werden die einzelnen Gesellschafter - sofern sie natürliche Personen sind - zur ESt herangezogen). Für **juristische Personen** (Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, ...) tritt an die Stelle der ESt die **Körperschaftsteuer** (KöSt).

Bei der Einkommensteuer (als auch bei der Körperschaftsteuer, siehe Kapitel B1) wird zwischen **unbeschränkter** und **beschränkter Steuerpflicht** unterschieden (Personensteuer!):

Unbeschränkte Steuerpflicht

Unbeschränkte Steuerpflicht einer natürlichen Person liegt vor, wenn ein **Wohnsitz** oder der **gewöhnlichem Aufenthalt** im Inland gegeben ist. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich prinzipiell auf das sog. Welteinkommen, also auch auf die ausländischen Einkünfte (eine Aufteilung der Einkommensquellen zwischen den Staaten zur Vermeidung von internationaler Doppelbesteuerung erfolgt mit Hilfe von sog. **Doppelbesteuerungsabkommen, DBA**). Die Definition des Begriffes "Wohnsitz" findet sich in § 26 BAO: "Einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird." Hierunter fällt idR auch ein bloßer Zweitwohnsitz. Auch der "gewöhnliche Aufenthalt" ist in § 26 BAO umschrieben: "Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt." Auf jeden Fall ist diese Bedingung bei einer tatsächlichen Aufenthaltsdauer von mehr als 6 Monaten im Jahr (183-Tage-Regel) gegeben.

Ein Steuerpflichtiger ("Stpfl.") kann in verschiedenen Ländern mehrere Wohnsitze besitzen, aber stets kann nur ein Land seinen gewöhnlichen Aufenthalt geltend machen. Die polizeiliche Meldung ist dafür lediglich Indiz, wichtig sind va die faktischen Gegebenheiten. Verfügt ein Steuerpflichtiger über mehrere Wohnsitze in verschiedenen Staaten, ist er - wenn der Wohnsitz in jedem Staat den Anknüpfungspunkt für die unbeschränkte Steuerpflicht darstellt - zugleich in mehreren Staaten unbeschränkt (mit dem Welteinkommen) steuerpflichtig. Zur Vermeidung dieser mehrmaligen unbeschränkten Steuerpflicht sehen die DBA zum einen Zuteilungsregeln vor, welchem Staat für welche Einkünfte das Besteuerungsrecht zukommt (wobei

die Zuteilung sich auch danach richtet, zu welchem Staat tatsächlich die stärkere Nahebeziehung besteht: „Mittelpunkt der Lebensinteressen“), zum anderen enthalten sie auch Bestimmungen, mittels welcher Methode es zur Steuerfreistellung jener Einkünfte kommt, die dem jeweils anderen Vertragsstaat zur Besteuerung zugeteilt wurden.

Verlagert sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen eines Steuerpflichtigen für mehr als fünf Kalenderjahre ins Ausland, dann begründet eine inländische Wohnung gemäß der VO BGB1 2003/528 nur noch dann einen Wohnsitz, wenn diese (allein oder gemeinsam mit anderen Wohnungen) an mehr als 70 Tagen im Jahr benutzt wird. Zum Nachweis muss ein Verzeichnis über die Tage der Wohnungsbenutzung geführt werden. Bei Auswärtsverlagerungen des Mittelpunkts der Lebensinteressen entfällt die Steuerpflicht erstmals im folgenden Kalenderjahr, bei Einwärtsverlagerungen entfällt diese letztmals im vorhergehenden Kalenderjahr. Benützt ein unbeschränkt steuerpflichtiger Ehepartner, der vom Steuerpflichtigen nicht dauernd getrennt lebt, die Wohnung so begründet diese Wohnung für den Abgabepflichtigen die unbeschränkte Steuerpflicht.

Nach der Anrechnungsmethode (zB DBA USA) wird die im Ausland bezahlte Steuer auf die vom Welteinkommen ermittelte inländische Steuer angerechnet. Die Anrechnung erfolgt vielfach nur bis zum sogenannten Anrechnungshöchstbetrag, der nach der Formel (ausl. Einkünfte x österr. ESt / Einkommen) errechnet wird, sodass nur ein Betrag, der in Österreich zu bezahlenden Einkommensteuer entspricht, angerechnet wird.

Nach der Befreiungsmethode (zB DBA Deutschland) werden die ausländischen Einkünfte in Österreich gar nicht erfasst, sodass bereits dadurch die entsprechende Steuerentlastung eintritt. Für die in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte kann jedoch bei Anwendung der Befreiungsmethode der Steuertarif angewendet werden, der bei Besteuerung des Welteinkommens anzuwenden wäre (sog. Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt).

Sollte ein Steuerpflichtiger der Abgabehoheit mehrerer Staaten unterliegen und eine Doppelbesteuerung mangels Bestehens eines DBA nicht verhindert werden, kann das Bundesministerium für Finanzen (“BMF”) gemäß § **48 BAO** bestimmte Einkünfte (insbesondere Auslandseinkünfte) ganz oder teilweise von der österreichischen Besteuerung befreien oder ausländische Steuern anrechnen. Es besteht kein Rechtsanspruch des Steuerpflichtigen auf eine Maßnahme nach § 48 BAO. Es handelt sich um eine Ermessensentscheidung des BMF, die jedoch der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof (“VwGH”) unterliegt (zB VwGH 22.9.2000, 98/15/0141). Auf der Grundlage der VO BGB1 2002/474 sind unter bestimmten Voraussetzungen positive Einkünfte von der Besteuerung auszunehmen, wenn sie aus Staaten stammen, mit denen Österreich kein darauf anwendbares DBA abgeschlossen hat, von der österreichischen Steuerbemessungsgrundlage auszunehmen. Die Voraussetzungen dafür sind gemäß § 1 der VO insbesondere eine

Durchschnittssteuerbelastung von 15% im Ausland und das Vorliegen von aktiven Einkünften wie Einkünften aus unbeweglichem Vermögen, aus Gewerbebetrieb bzw selbstständigen Einkünften, die aus einer Betriebsstätte stammen oder Einkünften aus einer im Ausland ausgeübten Vortrags- bzw Unterrichtstätigkeit, Einkünften aus einer im Ausland erfolgten Mitwirkung an einer Unterhaltungsdarbietung, Einkünften aus einer im Ausland unternommenen Bauführung oder Montage oder Einkünften aus einer im Ausland ausgeübten nicht selbstständigen Arbeit. Liegen die Voraussetzungen nicht vor (zB insbesondere passive Einkünfte), so sind nach § 2 der VO BGB1 2002/474 die im Ausland gezahlten Ertragssteuern bis zum Anrechnungshöchstbetrag anzurechnen.

Beschränkte Steuerpflicht

Beschränkte Steuerpflicht iSd EStG liegt dann vor, wenn der Stpfl. **im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt** hat. In diesem Fall besteht Steuerpflicht nur für die inländischen Einkünfte gemäß § 98 EStG.

Beispiel A.2.

Ein Techniker besitzt in Wien eine Eigentumswohnung, arbeitet allerdings 3 Jahre lang im Ausland und

- a. behält die Eigentumswohnung für seinen Urlaub in Österreich;
- b. vermietet die Eigentumswohnung;
- c. räumt die Eigentumswohnung.

Sind seine ausländischen Einkünfte in Österreich steuerpflichtig?

Nichtdiskriminierung beschränkt steuerpflichtiger EU/EWR-Bürger

Mit dem EU-Abgabenänderungsgesetz (BGB1 1996/798) wurde in Entsprechung der Judikatur des Europäischen Gerichtshofes (EuGH Rs Schumacker) rückwirkend ab 1995 eine Neuregelung für „Grenzpendler“ geschaffen (§ 1 Abs 4 EStG). „Grenzpendler“ sind Personen, die in Österreich weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben, aus (benachbarten) EU/EWR-Staaten nach Österreich einpendeln und den wesentlichen Teil (mindestens 90 %) ihrer Einkünfte in Österreich erzielen oder deren Auslandseinkünfte insgesamt nicht höher als EUR 10.000,00 sind. Solche Steuerpflichtige dürfen in Österreich keiner höheren Besteuerung unterliegen als Inländer, wenn ihre persönlichen Verhältnisse und ihr Familienstand mangels Einkommen in ihrem Ansässigkeitsstaat nicht berücksichtigt werden können. Es besteht daher die Möglichkeit, auf Antrag in Österreich als unbeschränkt Steuerpflichtiger behandelt zu werden. Diese Bestimmung dürfte den EuGH-Vorgaben entsprechen, da die vergleichbare deutsche Regelung vom EuGH als

gemeinschaftskonform angesehen wurde (Rs Gschwind, SWI 1999,460; *Kopf*, SWI 2001, 245).

4. Sachliche Steuerpflicht

Regelt die persönliche Steuerpflicht, **wer** der Steuer unterliegt, so wird durch die sachliche Steuerpflicht bestimmt, **was** (welcher Vorgang, welches Wirtschaftsgut) die Steuerpflicht auslöst.

Sachliche Steuerpflicht bei der ESt

Steuergegenstand der Einkommensteuer ist das zu versteuernde Einkommen, definiert in § 2 Abs 2 EStG als Gesamtbetrag der Einkünfte innerhalb eines Kalenderjahres nach Ausgleich von Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug von Sonderausgaben (§ 18 EStG), außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35 EStG) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105 EStG. Der Gesamtbetrag der Einkünfte ist der Saldo der positiven und negativen Ergebnisse der einzelnen Einkunftsarten (= Gewinn bzw Einnahmenüberschuss).

Schema der Einkommensermittlung:

Gesamtbetrag der Einkünfte innerhalb eines Kalenderjahres (nach Durchführung des horizontalen und vertikalen Verlustausgleichs)

- Sonderausgaben (§ 18 EStG, auch der Verlustvortrag ist eine Sonderausgabe, vgl § 18 Abs 6 EStG)
- außergewöhnliche Belastungen (§§ 34, 35 EStG)
- Freibeträge gem §§ 104 und 105 EStG (Landarbeiterfreibetrag, Amtsbescheinigungen, Opferausweise)

zu versteuerndes Einkommen gem § 2 Abs 2 EStG

Einkunftsarten im Überblick

Das Einkommensteuergesetz kennt sieben Einkunftsarten:

Übersicht der Einkunftsarten des EStG 1988

1. Land- und Forstwirtschaft (L & F, § 21 EStG)
2. Selbständige Arbeit (sA, § 22 EStG)
3. Gewerbebetrieb (Gew, § 23 EStG)

4. Nichtselbständige Arbeit (nsA, § 25 EStG)
5. Kapitalvermögen (KV, § 27 EStG)
6. Vermietung und Verpachtung (V&V, § 28 EStG)
7. sonstige Einkünfte (sE, § 29 EStG)

Die ersten drei dieser Einkunftsarten werden als “Gewinneinkünfte” bezeichnet, dh ihr Überschuss (der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben) wird als “Gewinn” bezeichnet. Ein positives Ergebnis in einer der anderen vier Einkunftsarten wird zumeist einfach “Überschuss” (der Einnahmen über die Werbungskosten) genannt, daher “Überschusseinkünfte”.

Die ersten vier Einkunftsarten werden *Haupteinkunftsarten* genannt (die letzten drei sind *Neben- oder subsidiäre Einkunftsarten*). Diese Gliederung betont die Tatsache, dass Überschüsse der letzten drei Einkunftsarten nur dann zu subsidiären Einkünften führen können, wenn sie nicht im Rahmen einer der ersten vier Einkunftsarten angefallen sind (diesfalls wären sie nämlich im Rahmen der Haupteinkunftsart zu erfassen).

Zuflüsse, die nicht unter eine der 7 Einkunftsarten fallen, unterliegen nicht der Einkommensteuer, sie sind nicht **steuerbar**. Dh von ihnen wird keine ESt erhoben, sie müssen auch in der Steuererklärung nicht deklariert werden (zB Spielgewinne, die Veräußerung von Privatvermögen außerhalb der Spekulationsfrist gem § 30 EStG, Erbschaften (unterliegen jedoch der ErbSt)).

Vom Begriff der Steuerbarkeit ist jener der **Steuerpflicht** zu unterscheiden. Einkünfte, die steuerbar und nicht steuerbefreit (§ 3 EStG) sind, nennt man steuerpflichtig. Aufwendungen im Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen sind allerdings gemäß § 20 Abs 2 EStG nicht abzugsfähig (mindern daher auch nicht den steuerlichen Gewinn).

Der Besteuerung wird das Einkommen eines **Kalenderjahres** zugrunde gelegt. Im Normalfall sind Wirtschaftsjahr (das ist die Abrechnungsperiode der Gewinnermittlung) und Kalenderjahr deckungsgleich. Buchführende Land- und Forstwirte sowie protokollierte (im Firmenbuch eingetragene) Gewerbetreibende können jedoch auch ein abweichendes Wirtschaftsjahr aufweisen. In diesem Fall erhöht der Gewinn das Einkommen jenes Kalenderjahres, in dem das Wirtschaftsjahr, in dem der Gewinn erzielt wurde, endet. Das Wirtschaftsjahr umfasst in der Regel 12 Monate, ein kürzeres Wirtschaftsjahr ist möglich (sog. “Rumpfwirtschaftsjahr”: bei der Betriebseröffnung bzw -aufgabe oder beim Wechsel des Bilanzstichtags).

Das Grundprinzip des Einkommensteuerrechts ist das Prinzip der **Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit**: Jeder Stpfl. soll entsprechend seiner individuellen Leistungsfähigkeit der Besteuerung unterworfen werden.

Daraus werden mehrere Subprinzipien abgeleitet wie zB das

- **Nettoprinzip:** Aufwendungen, die erforderlich sind, um Einkünfte zu erzielen, vermindern das zur Verfügung stehende Einkommen. Daher müssen sie aus der Steuerbemessungsgrundlage ausgeschieden werden. Diesem Prinzip entspricht die grundsätzliche Abzugsfähigkeit der Betriebsausgaben und Werbungskosten.
- **Prinzip der progressiven Besteuerung:** Nutzentheoretisch betrachtet steigt die Leistungsfähigkeit mit steigendem Einkommen überproportional. Zur Erzielung einer gleichen Steuerbelastung im Sinne einer gleichen Nutzeneinbuße ist der Tarif der Einkommensteuer progressiv gestaltet.

Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips sind auch **Freibeträge, Freigrenzen** und **Absetzbeträge:** Freibeträge werden von der Bemessungsgrundlage (dem Einkommen) abgezogen. Absetzbeträge hingegen mindern die Steuer selbst. Während der Freibetrag nicht der Steuer unterliegt, fällt im Falle einer Freigrenze nur dann keine Steuer an, wenn die Bemessungsgrundlage (der Bemessungsgrundlagenteil) die Freigrenze nicht übersteigt. Wird die Freigrenze überschritten, so tritt jedoch in voller Höhe Steuerpflicht ein.

Beispiel A.3.

Errechnen Sie bei einem Steuersatz von 30 % und einer Bemessungsgrundlage von 50.000,00 die Steuerschuld, wenn

- a. ein Freibetrag
- b. eine Freigrenze
- c. ein Absetzbetrag

von 10.000,00 zu berücksichtigen ist.

II. Betriebliche Einkünfte

1. Betriebliche Einkunftsarten

Betriebliche Einkünfte sind solche, die in den ersten drei Einkunftsarten (Land- und Forstwirtschaft, Selbständige Arbeit, Gewerbebetrieb) erzielt werden. Diese Gewinneinkünfte werden in einem Betrieb erzielt.

1.1. Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG)

Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (L&F) zählen:

1. Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. Werden Einkünfte auch aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, darf der Einkaufswert der zugekauften Erzeugnisse 25 % des Umsatzes des Betriebes nicht übersteigen (weiterführend Einkommensteuerrichtlinien ("EStR") 2000 Rz 5045 ff). Wird diese Grenze überschritten, liegt ein Gewerbebetrieb vor.
2. Einkünfte aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben, wenn zur Tierzucht und Tierhaltung überwiegend Erzeugnisse verwendet werden, die im eigenen I&F Betrieb gewonnen wurden.
3. Einkünfte aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft sowie aus Bienenzucht.
4. Einkünfte aus Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Land- oder Forstwirtschaft im Zusammenhang steht.

Ebenfalls zu den Einkünften aus L&F zählen Einkünfte aus einem I&F **Nebenbetrieb**. Solche Nebenbetriebe, die dem I&F Hauptbetrieb zu dienen bestimmt sind, wären losgelöst von einer L&F regelmäßig ein Gewerbebetrieb. Der Nebenbetrieb muss auf Grund seiner wirtschaftlichen Zweckbestimmung und seiner wirtschaftlichen Bedeutung zur Landwirtschaft im Verhältnis eines Hilfsbetriebes stehen (VwGH 29.4.1960, 1479/59).

Nebenbetriebe können Verarbeitungsbetriebe (zB Brennereien, Molkereien, Sägewerke, Mühlen - nicht hingegen Bäckereien, Fleischereien, Gastwirtschaften) oder Substanzbetriebe (Sandgruben, Steinbrüche, Schottergruben) sein. Voraussetzung ist allerdings, dass zumindest 75 % eigene Erzeugnisse verarbeitet werden bzw die gewonnene Substanz überwiegend (> 50 %) im I&F Hauptbetrieb verwendet wird.

Auch **Nebentätigkeiten**, die in ihrer Funktion mit einem I&F Hauptbetrieb verknüpft und diesem untergeordnet sind, führen zu Einkünften aus L&F (zB Privatzimmervermietung bis zu 10 Betten (EStR 2000 Rz 5073)).

Wird eine L&F von einer **Mitunternehmerschaft** betrieben, so sind die Gewinnanteile der Gesellschafter sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter für Leistungen an die Gesellschaft erhalten, als Einkünfte aus L&F anzusehen.

Zu den Einkünften aus L&F zählen schließlich auch die Gewinne, die bei **Veräußerung** des gesamten I&F Betriebes oder eines Teilbetriebes bzw bei Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit erzielt werden.

1.2.Selbständige Arbeit (§ 22 EStG)

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit gliedert § 22 EStG 1988 in:

1. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit
2. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit
3. Gewinnanteile an Gesellschaften, die diese Einkünfte vermitteln

4. Bezüge und Vorteile aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen
5. Veräußerungsgewinne iSd § 24 EStG (eines Betriebs, der Einkünfte aus selbständiger Arbeit vermittelte)

Freiberufliche Tätigkeit

Als freiberufliche Tätigkeit kommen ausschließlich folgende Tätigkeiten in Betracht:

- Wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erziehende Tätigkeiten;
- die Berufstätigkeit der Ziviltechniker, Ärzte (Tierärzte, Dentisten), Rechtsanwälte, Patentanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder, Unternehmensberater, Versicherungsmathematiker, Schiedsrichter im Schiedsgerichtsverfahren, Bildberichterstatter und Journalisten, Dolmetscher und Übersetzer;
- ferner therapeutische und psychologische Tätigkeiten und die Tätigkeit der Hebammen.

Alle diese Tätigkeiten vermitteln selbständige Einkünfte auch dann, wenn sich der Stpfl. der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient, solange er selbst auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird (sonst Einkünfte aus Gewerbebetrieb). Die Abgrenzung der freien Berufe ist sehr eng zu sehen, eine qualifizierte fachliche Ausbildung (zumeist Hochschulstudium und facheinschlägige Praxis) ist jedenfalls Voraussetzung.

Sonstige selbständige Arbeit

Als sonstige selbständige Arbeit kommen in Betracht:

- Vermögensverwaltende Tätigkeiten (Verwaltung fremden Vermögens wie zB Hausverwalter, Masseverwalter oder Aufsichtsräte).
- Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art von Kapitalgesellschaften an wesentlich beteiligte Gesellschafter (> 25 %), die in einem Dienstverhältnis zur Kapitalgesellschaft stehen. Firmenpensionen wesentlich beteiligter Kapitalgesellschaften vermitteln ebenfalls Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit, wenn der Empfänger in einem Zeitraum von 10 Jahren vor Beendigung der Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes wesentlich beteiligt war. Auch Zuwendungen von Privatstiftungen an wesentlich beteiligte Gesellschafter fallen unter diese Kategorie.

Während sich Freiberufler fachlich vorgebildeter Mitarbeiter bedienen können (solange sie selbst eigenverantwortlich tätig sind), führt dies im Rahmen der sonstigen selbständigen Tätigkeit idR dazu, dass gewerbliche Einkünfte vorliegen.

Gewinnanteile aus Mitunternehmerschaften

Mitunternehmer-Gewinnanteile, bei denen die Tätigkeit der Gesellschaft als selbständige Tätigkeit anzusehen ist und jeder Gesellschafter selbständig tätig wird, vermitteln ebenfalls Einkünfte aus dieser Einkunftsart.

Eine Ausnahme besteht dann, wenn berufsrechtliche Vorschriften (zB das WTBG, die Berufsordnung der Wirtschaftstreuhänder) ausdrücklich Gesellschaften mit berufsfremden Personen (zB Familienangehörige wie Ehefrau und Kinder) zulassen: hier ist das persönliche Tätigwerden des Gesellschafters (der dies dann mangels berufsrechtlicher Qualifikation gar nicht kann) für die Vermittlung selbständiger Einkünfte aus seiner Mitunternehmer-Beteiligung keine Voraussetzung.

Bezüge aus Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen

Dies gilt nur dann, wenn diese Bezüge nicht unter § 25 EStG (unselbständige Einkünfte) fallen.

Veräußerungsgewinne gem § 24 EStG

Gewinne aus der Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils fallen nur dann in diese Einkunftsart, wenn der veräußerte Betrieb vorher ebenfalls diese Einkünfte vermittelte.

Abgrenzung der gewerblichen Tätigkeit zur selbständigen Arbeit

§ 22 EStG zählt die einzelnen Einkunftsgruppen der selbständigen Arbeit in taxativer Form auf. Innerhalb der einzelnen Gruppen zählt § 22 EStG allerdings nur die wesentlichsten Erscheinungsformen freier Berufe und sonstiger selbständiger Arbeit auf (demonstrative Aufzählung im Gegensatz zu einer vollständigen, taxativen, Aufzählung). Daraus folgt, dass es auch Tätigkeiten in Form selbständiger Arbeit gibt, die nicht ausdrücklich in § 22 EStG genannt sind. Diese Tätigkeiten müssen allerdings einer der aufgezählten ähnlich sein.

Die Abgrenzung ist jedoch durch den Wegfall der Gewerbesteuer nur noch für die mit der Buchführung zusammenhängenden Fragen von wesentlicher Bedeutung (Übersicht in EStR 2000 Rz 5202).

Aus der umfangreichen **Rechtsprechung des VwGH** zur Abgrenzung der selbständigen von den gewerblichen Einkünften ergeben sich ua folgende Konsequenzen (EStR 2000 Rz 5211 ff):

- Keine wissenschaftliche Tätigkeit ist in der Tätigkeit der Personalberater, Betriebspsychologen und Graphologen zu sehen.
- Keine künstlerische Tätigkeit liegt bei Kunsthandwerkern, Konzertveranstaltern, Conferenciers, Moderatoren, Designern, Textilzeichnern, künstlerischen Beratern sowie Kunstkritikern vor.

- Keine schriftstellerische Tätigkeit betreiben Inseratentexter sowie die Ersteller von Prospekten und sonstiger Werbemittel.
- Keine unterrichtende bzw erzieherische Tätigkeit üben Tierdressure, Fremdenführer, Betriebspsychologen und Fitness-Studios (wenn die unterrichtende Tätigkeit auf die Einweisungsphase beschränkt ist und die Überlassung der Sportgeräte im Vordergrund steht) aus.
- Keine einem Ziviltechniker ähnliche Tätigkeit wird von Havarieexperten ausgeübt, vom "planenden Baumeister" (der nur die Pläne zeichnet, nicht jedoch die Bauausführung übernimmt) hingegen schon.

Bei mehreren, gegeneinander abgrenzbaren Tätigkeiten, die von einer natürlichen Person ausgeübt werden, ist jede Tätigkeit für sich zu beurteilen. Verliert eine selbständige Tätigkeit jedoch ihre Selbständigkeit bzw besteht ein enger sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer gewerblichen Tätigkeit, so liegt eine einheitliche gewerbliche Tätigkeit vor. Dies gilt allerdings auch umgekehrt (so resultiert aus dem gelegentlichen Verkauf von Medikamenten in geringem Umfang - die sog. "Hausapotheke" - durch Ärzte noch nicht Gewerblichkeit; ein Fahrschulbesitzer hingegen, der selbst keinen oder nur geringen Fahrunterricht erteilt, bezieht aus seiner Fahrschule gewerbliche Einkünfte). Als gewerbliche Tätigkeit ist ferner die Tätigkeit der Sensale (Leiter der Versteigerungen eines Dorotheums) bzw der Reiseleiter anzusehen.

Für Freiberufler und selbständig Tätige sind die Buchführungsgrenzen des § 125 BAO irrelevant, dh sie können ihre Gewinne stets mittels Einnahmen-Ausgabenrechnung gem § 4 Abs 3 EStG ermitteln (dazu Kapitel A 2.). Steuerliche Buchführungspflicht kann sich in dieser Einkunftsart somit nur über die Bestimmung des § 124 BAO (zB wenn eine selbständige Tätigkeit von einer OHG oder KG ausgeübt wird, die bereits aufgrund handelsrechtlicher Vorschriften buchführungspflichtig ist, oder eine Eingetragene Erwerbsgesellschaft über den minderkaufmännischen Rahmen hinauswächst) ergeben.

1.3.Gewerbebetrieb (§ 23 EStG)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden erzielt, wenn

- 1.eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird (§ 23 Z 1 EStG).
- 2.Gewinnanteile und bestimmte Vergütungen von Mitunternehmerschaften empfangen werden (§ 23 Z 2 EStG).
- 3.Veräußerungsgewinne iSd § 24 EStG vorliegen (§ 23 Z 3 EStG).

ad 1) Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit: Die Definition der gewerblichen Tätigkeit findet sich in **§ 23 Z 1 EStG** sowie (wortgleich) in § 28 BAO.

Gewerbliche Tätigkeit ist jede

selbständige,

nachhaltige Betätigung, die mit

Gewinnabsicht betrieben wird und sich als

Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt,

wenn diese Betätigung **weder** als Land- und Forstwirtschaft **noch** als Ausübung eines freien Berufes noch als eine andere selbständige Arbeit iSd EStG anzusehen ist.

Irrelevant für diese Beurteilung sind insbesondere das Vorhandensein (oder Fehlen) von Kapital, kaufmännischer Einrichtungen, fester Anlagen, Gewerbeberechtigungen, das Einhalten (oder Nicht-Einhalten) der Gewerbeordnung etc.

- Wesensmerkmal der **Selbständigkeit** ist das Bestehen eines Unternehmerwagnisses. Charakteristisch für selbständige Tätigkeit ist: eigene Rechnung und Gefahr, eigene Verantwortlichkeit, weder persönliche Weisungsgebundenheit noch organisatorische Eingliederung, Abhängigkeit der Einnahmen vom persönlichen Einsatz, freie Arbeitszeitgestaltung, kein allgemeiner Anspruch auf Spesenersatz durch Dritte, etc;
- Eine Tätigkeit ist dann **nachhaltig**, wenn sie mehrmals wiederholt wird oder wenn bei einer einmaligen Tätigkeit mit gewisser Sicherheit auf die Absicht der Wiederholung geschlossen werden kann.
- Eine **Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr** setzt im allgemeinen die grundsätzliche und nach objektiven Kriterien zu beurteilende Bereitschaft voraus, die jeweilige Leistung jedermann anzubieten, der nach ihr Bedarf hat. Sie kann aber auch vorliegen, wenn der Steuerpflichtige nur gegenüber wenigen oder gar nur einem einzigen Auftraggeber tätig wird.
- Da die genannten Kriterien auch bei land- und forstwirtschaftlicher Betätigung bzw selbständiger Arbeit erfüllt werden, ist eine **negative Abgrenzung** nötig.
- **Gewinnabsicht** liegt vor, wenn mit der Tätigkeit Überschusserzielung und nicht nur Kostendeckung angestrebt wird. Die Betätigung muss im Ganzen und auf Dauer betrachtet Gewinne abwerfen. Vorübergehend auftretende Verluste hindern die Annahme von Gewinnerzielungsabsicht nicht. Die Gewinnerzielungsabsicht muss anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sein.

Liegt keine Gewinnabsicht vor, dh steht objektiv fest, dass auf Dauer kein positives wirtschaftliches Gesamtergebnis erzielt werden kann, so besteht die Gefahr, dass seitens der Finanzbehörde das Vorliegen von **Liebhaberei** angenommen wird: Es wird unterstellt, dass der Steuerpflichtige die Verluste aus privaten Motiven in Kauf nimmt, weshalb diese Tätigkeit nicht als Einkunftsquelle anerkannt wird. Das hat zur Folge, dass derartige

Betätigungen der privaten, nicht steuerbaren Vermögenssphäre des Steuerpflichtigen zugezählt werden und daher einerseits Verluste nicht mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden können (sämtliche im Zusammenhang mit der als Liebhaberei klassifizierten Tätigkeit stehenden Betriebsausgaben werden dadurch nachträglich steuerlich unwirksam), andererseits zufällig erzielte Gewinne nicht steuerbar sind.

Wird von der Finanzbehörde Liebhaberei vermutet, so ergeht ein vorläufiger Bescheid, wodurch es zu keiner rechtskräftigen Veranlagung der liebhabereiverdächtigen Tätigkeit kommt. Das nachträgliche Erkennen der Liebhaberei ist jedoch kein Grund für eine Verfahrenswiederaufnahme.

Die Beurteilung, wann Liebhaberei vorliegt, wird maßgeblich durch die Finanzverwaltung ("Liebhabereiverordnung", AÖF 1993/55, BGB1 33/1993, "Liebhaberei-Erlass", AÖF 1990/187 mit Ergänzungen AÖF 1993/178 und AÖF 1995/314) sowie die Judikatur des UFS, VwGH und VfGH (VfGH 7.3.1995, B 301/94; VwGH 3.7.1996, 93/13/0171) bestimmt. Die Liebhabereiverordnung (LVO) wurde zuletzt mit BGB1 1997/358 geändert. Der Liebhaberei-Erlass wurde wesentlich überarbeitet und als "Richtlinien zur Liebhaberei-Beurteilung" (LRL 1997) im AÖF 1998/47 veröffentlicht. Zu zahlreichen Einzelfällen siehe *Neuber*, ÖStZ 2001, 33 ff und *Renner*, UFS 2004, 112 ff und 194 ff.

In der Liebhabereiverordnung werden die Betätigungen in verschiedene Kategorien eingeteilt:

Einkünftevermutung § 1 Abs 1 iVm § 2 Abs 1-3 LVO

Grundsätzlich sind bei allen Betätigungen, die nicht der Liebhabereivermutung (§ 1 Abs 2 LVO) unterliegen (das sind alle typischen gewerblichen Tätigkeiten), Einkünfte anzunehmen. Es liegt die (widerlegbare) Vermutung einer Einkunftsquelle vor. Es muss sich allerdings um Betätigungen handeln, die nicht unter Abs 2 fallen (Subsidiarität). Bei § 1 Abs 1 - Betätigungen wird nur dann Liebhaberei angenommen, wenn es objektiv unmöglich ist, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen („gekorene Liebhaberei“). Dies wird anhand folgender Umstände beurteilt:

- Ausmaß und Entwicklung der Verluste;
- Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen;
- Ursachen der Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben;
- Marktgerechtes Verhalten des Stpfl. (angebotene Leistung, Preisgestaltung);
- Setzen von Verbesserungsmaßnahmen bzw Änderung der Bewirtschaftung.

Anfangsverluste (der ersten 3 bis 5 Jahre) werden allerdings grundsätzlich anerkannt (ohne daraus sofort auf Liebhaberei zu schließen). Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen einer

Einkunftsquelle auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum wird jedoch im Einzelfall nicht zugestanden, wenn damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (-überschusses) beendet wird.

In § 2 Abs 3 LVO ist für Mietgebäude („große Vermietung“), die nicht unter die Liebhabereivermutung des § 1 Abs 2 LVO fallen, eine Sonderregelung vorgesehen: Eine Gewinnerzielungsabsicht wird nur dann angenommen werden, wenn ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss innerhalb eines *absehbaren Zeitraumes* erzielt wird. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Liebhabereivermutung § 1 Abs 2 iVm § 2 Abs 4 LVO

Betätigungen dieser Kategorie stellen typische Liebhaberei-Tatbestände dar („geborene Liebhaberei“), weshalb in diesen Fällen (widerlegbar) Liebhaberei vermutet wird. Liebhaberei wird angenommen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in besonderem Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (Sport und Freizeit, Luxusgütervermietung etc) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen,
2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder
3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen, und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten („kleine Vermietung“)

Liebhaberei liegt nur dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem *absehbaren Zeitraum* einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn der Betätigung anzunehmen (kein Anlaufzeitraum). Bei „kleiner Vermietung“ gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) (kritisch zu den unterschiedlichen Zeiträumen und deren vorgegebener Länge *Neuber, ÖStZ 2001, 38 f mHa VwGH-Judikatur*).

§ 1 Abs 3 LVO - Betätigungen

Bewusst aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung in Kauf genommene Verluste einer Unternehmenseinheit (Teilbetrieb), die mit anderen Unternehmenseinheiten in wirtschaftlichem Zusammenhang steht, gelten nicht als Liebhaberei („*unwiderlegbare Einkunftsquellenvermutung*“).

Beispiel A.4.

Nehmen Sie eine Beurteilung hinsichtlich Liebhaberei vor.

- a. Der Fleischhauer K. betreibt in einer Kleinstadt ein Wurst- und Fleischwarengeschäft mit Gewinn. Zusätzlich führt er ein Ausflugsgasthaus, in dem seine Frau und Tochter angestellt sind. Da die Familienmitglieder auch in der Fleischhauerei mitarbeiten müssen, ist zumeist nur am Sonntag geöffnet. Auf Grund der hohen Lohnkosten und der geringen Umsätze entstehen im Gasthaus laufend Verluste.
- b. Eine gut situierte, golfbegeisterte Dame errichtet in der Nähe ihres Landhauses am Rande einer Großstadt einen Golfplatz, den sie für Clubmitglieder zugänglich macht. In den ersten 2 Jahren entstehen große Verluste. Wegen der zahlreichen Clubmitglieder und der hohen Mitgliedsbeiträge werden bereits ab dem dritten Jahr Gewinne erzielt. Die Betreiberin erwartet, dass die Gewinne binnen weniger Jahre die Höhe der Investitionen erreichen.
- c. Ein Schiproduzent erzeugt Snowboards, Alpin- und Langlaufschi sowie die dazugehörigen Stöcke, wobei jedes Produkt in einer anderen Betriebsstätte erzeugt wird. Die Langlaufschiproduktion ist seit 2 Jahren ein Verlustbringer. Aus Imagegründen und weil der Hersteller den gesamten Wintersportartikelmarkt abdecken will, schließt die Geschäftsleitung die Einstellung der Langlaufschiproduktion aus.

ad 2) Gewinnanteile und bestimmte Vergütungen von Mitunternehmerschaften (§ 23 Z 2 EStG)

Natürliche Personen (Einzelunternehmer) können mehrere, steuerlich voneinander unabhängig zu beurteilende Tätigkeiten entfalten und daher nebeneinander zB selbständige, unselbständige Einkünfte und Einkünfte aus Gewerbebetrieb (wenn eine gewerbliche Tätigkeit iSd § 23 Z 1 EStG ausgeübt wird) beziehen.

Gewinnanteile von Gesellschaftern an **Mitunternehmerschaften** (OHG, KG, EEG, atypische stille Gesellschaft, Gesellschaft bürgerlichen Rechts), die auch nur geringste gewerbliche Tätigkeit entfalten, stellen ebenfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar. Nur wenn die Geschäftstätigkeit einer Mitunternehmerschaft zB ausschließlich Land- und Forstwirtschaft oder Vermietung und Verpachtung umfasst, unterliegen sie nicht den Einkünften aus Gewerbebetrieb, sondern den genannten Einkunftsarten. Neben den Gewinnanteilen gelten auch Vergütungen für die Geschäftsführung, die Darlehensgewährung oder die Vermietung von Wirtschaftsgütern an die Gesellschaft durch den Gesellschafter als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (im Detail siehe Kapitel A II 7).

Kapitalgesellschaften (AG, GmbH) erzielen unabhängig von ihrer Tätigkeit stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 7 Abs 3 KStG, Gewerbebetrieb kraft