
Erster Abschnitt

Allgemeine Besteuerungsgrundlagen

Rechtliche Grundlage der Einkommensteuer ist das **Einkommensteuergesetz 1988**. Die Einkommensteuer ist eine direkte Steuer, ihr unterliegen nur **natürliche Personen**. Die Erhebung der Einkommensteuer erfolgt durch **Veranlagung** oder durch **Steuerabzug** (Lohnsteuer, Immobilien-ertragsteuer und Kapitalertragsteuer). Das Einkommensteuerrecht baut auf verschiedenen Prinzipien auf, deren wichtigstes die Berücksichtigung der **wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** bei gleichzeitiger Steuerfreiheit eines Existenzminimums ist.

A. Rechtsquellen

I. EStG 1988

Die gesetzliche Grundlage für die Besteuerung des Einkommens ist das Einkommensteuergesetz 1988 (BGBl 1988/400). Seit dem Inkrafttreten des EStG 1988 im Jahr 1989 wurde das EStG rund 190-mal geändert. Die letzten wesentlichen Änderungen erfolgten durch das Ökosoziale Steuerreformgesetz 2022, das Abgabenänderungsgesetz 2022 und das Teuerungs-Entlastungspaket. Zusätzlich zum EStG und dessen Änderungen sind auch im 3., 18. und 19. COVID-19-Gesetz Regelungen, die die ESt betreffen, enthalten.

II. Verordnungen, Einkommensteuerrichtlinien 2000 und Lohnsteuerrichtlinien 2002

Zur Durchführung und Ergänzung des EStG werden erforderlichenfalls Verordnungen erlassen. Die **Einkommensteuerrichtlinien 2000** (EStR 2000), die **Lohnsteuerrichtlinien 2002** (LStR 2002) und die **Liebhabeirichtlinien 2012** (LRL 2012) sind Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen (BMF). Sie stellen einen **Auslegungsbehelf** des EStG dar und sollen eine einheitliche Vorgangsweise sicherstellen.

B. Anwendungsbereich

Der ESt unterliegt das Einkommen **natürlicher Personen**. Das Einkommen juristischer Personen (zB AG, GmbH, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Vereine etc) unterliegt nicht der Einkommensteuer (ESt), sondern der Körperschaftsteuer (KöSt).

Personengesellschaften (OG, KG, Gesellschaft nach bürgerlichem Recht etc) unterliegen als solche weder der ESt noch der KöSt, sie sind keine Steuersubjekte. Für die „Mitunternehmerschaften“ wird das Ergebnis in einem eigenen Verfahren festgestellt. Die Einkünfte werden anteilmäßig unmittelbar bei den Beteiligten und nicht bei der Gesellschaft besteuert.

Bei der Einkommensteuer ist die Person des Schuldners und des Steuerträgers ident, weshalb sie als direkte Steuer bezeichnet wird.

Erster Abschnitt Allgemeine Besteuerungsgrundlagen

C. Erhebung

Die grundsätzliche Erhebungsform ist die **Veranlagung**. Man unterscheidet die

- **Arbeitnehmerveranlagung**: Personen, die nur lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen haben, und die
- **„normale Veranlagung“**: Personen, die andere als lohnsteuerpflichtige Einkünfte oder die neben lohnsteuerpflichtigen Einkünften andere Einkünfte von mehr als € 730,- bezogen haben.

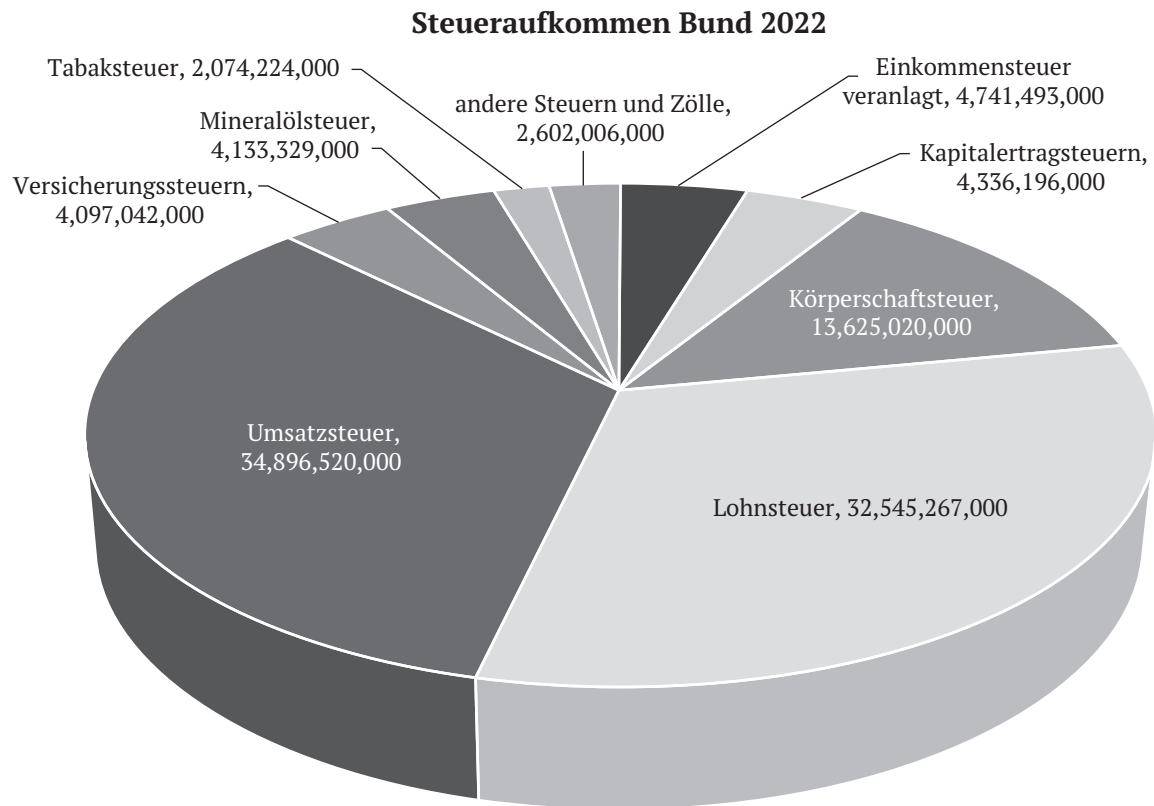
Neben der Erhebung der ESt durch Veranlagung wird die ESt im **Abzugsweg** in Form von Lohnsteuer (LSt) oder Kapitalertragsteuer (KESt) erhoben. Weitere Erhebungsformen sind

- bei nichtselbständigen Einkünften die Lohnsteuer (LSt);
- bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen die Kapitalertragsteuer (KESt);
- bei Einkünften aus Grundstücksveräußerungen die Immobilienertragsteuer (ImmoEST);
- bei bestimmten Einkünften beschränkter Steuerpflichtiger der Steuerabzug nach § 99 EStG (zB Gagen ausländischer Sportler oder Künstler).

Die im Abzugsweg zu erhebenden oder selbst berechneten Steuern sind **keine eigenen Abgaben**, die neben der ESt bestehen, sondern nur **besondere Erhebungsformen** der ESt und daher auch im EStG 1988 geregelt.

Das Einkommensteueraufkommen 2022 im Vergleich zu einigen anderen Steuern sowie Verbrauchsteuern und Zöllen (in Mrd €):

Steueraufkommen 2022



Quelle: BMF/LoS

D. Grundprinzipien der Einkommensteuer

I. Leistungsfähigkeitsprinzip

Die Besteuerung soll an die **persönliche Leistungsfähigkeit**, die von der Höhe des Einkommens abhängig ist, anknüpfen. Daher darf der Besteuerung nur das frei verfügbare Einkommen („disponibles Einkommen“) unterliegen. Das Prinzip der Leistungsfähigkeit erfordert daher:

- **Steuerfreiheit des Existenzminimums:** Dies wird durch einen Nullsteuersatz für die ersten € 11.693,- (gültig ab 1. 1. 2023) erreicht (bis zum 31. 12. 2022 handelte es sich um einen fixen Betrag von € 11.000,-). Ab dem 1. 1. 2024 wird dieser Betrag unter Zugrundelegung der für einen festgelegten Zeitraum berechneten Inflationsrate angepasst.¹
- **Abzug sog außergewöhnlicher Belastungen:** Das sind zwangsläufig entstandene private Ausgaben, die über das Existenzminimum hinausgehen.

Auch **Verluste** beeinträchtigen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und werden daher bei Ermittlung des Einkommens abgezogen.

II. Nettoprinzip

Der Einkommensermittlung wird der **Saldo aus Einnahmen und Ausgaben** zugrunde gelegt. Dieses Prinzip wird aber bspw bei endbesteuerten Kapitalerträgen, bei ausländischen Kapitalerträgen und bei privaten Grundstücksveräußerungen durchbrochen. Ein Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten ist jedoch auch bei einem Verzicht auf die Endbesteuerung nicht möglich.

III. Kein Abzug von Privatausgaben

Ausgaben, die mit der Erzielung von Einkünften nicht in Zusammenhang stehen, dürfen nicht abgezogen werden. Davon **ausgenommen** sind:

- Sonderausgaben (§ 18 EStG);
- außergewöhnliche Belastungen (§§ 34, 35 EStG).

IV. Synthetische Besteuerung

Bei der Einkommensermittlung wird nicht jede Einkunftsquelle für sich besteuert (analytische Besteuerung), sondern es werden **alle Einkünfte eines Steuerpflichtigen zusammengerechnet**, negative Einkünfte werden abgezogen. Durch die Anwendung von festen Steuersätzen wird das Prinzip der synthetischen Besteuerung durchbrochen, wie zB bei:

- inländischen Kapitalerträgen (25 % bzw 27,5 % KESt, §§ 93 ff);
- Lohnsteuer auf sonstige Bezüge (13. und 14. Monatsgehalt, Abfertigungen etc; § 67 EStG);
- Grundstücksveräußerungen (30 % ImmoESt, §§ 30 ff EStG).

¹ § 33a EStG, Teuerungs-Entlastungspaket Teil II, BGBl I 2022/163.

Erster Abschnitt Allgemeine Besteuerungsgrundlagen

V. Periodenbesteuerung

Besteuert wird das Jahreseinkommen, das ist jenes Einkommen, das ein Steuerpflichtiger **innerhalb einer bestimmten Periode** (grds das Kalenderjahr) erzielt hat. **Ausnahmen** von der Periodenbesteuerung sind bspw

- Möglichkeit der **Gewinnverteilung** 3 Jahre rückwärts für Künstler und Schriftsteller;
- **Progressionsermäßigung** bei Zusammenballung mehrjähriger Einkünfte (zB Dreijahresverteilung von Veräußerungsgewinnen).

VI. Progressiver Tarifverlauf

Das Einkommen wird mit einem **progressiv steigenden Formeltarif** besteuert. Manche Einkünfte werden jedoch in analytischer Form mit einem linearen Steuersatz besteuert (siehe unter „synthetische Besteuerung“).

Ein progressiver Tarif wird deshalb angewendet, weil die steuerliche Leistungsfähigkeit mit steigendem Einkommen überproportional zunimmt. Gleichzeitig mit dem Ansteigen des Einkommens kommt es auch zu einer höheren Durchschnittssteuerbelastung.

VII. Individualbesteuerung

Aus § 2 EStG ergibt sich, dass der Berechnung der ESt das Einkommen zugrunde zu legen ist, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Das bedeutet, dass es **keine Haushaltsbesteuerung** gibt, sondern **jeder Steuerpflichtige einzeln steuerpflichtig** ist.

Unter Berücksichtigung des progressiven Tarifs ist es daher günstiger, wenn das Familieneinkommen von zwei oder mehreren Personen erwirtschaftet wird.

VIII. Nominalwertprinzip

Zur Berechnung der Einkünfte und der daraus resultierenden ESt werden **nominelle Werte** herangezogen (€ 1,- = € 1,-). Dies führt zur Besteuerung von Gewinnen (Scheingewinne), die auf die Inflation zurückzuführen sind.

Durch die Besteuerung der Nominalwerte ohne Berücksichtigung einer Inflation kommt es zu einer sog „kalten Progression“. Das bedeutet, dass die durch Inflation entstandenen höheren Gewinne zur Anwendung der nächst höheren Steuerstufe führen und damit eine höhere Progression und somit eine höhere Steuerleistung bewirken. Der Steuertarif war bisher **nicht inflationsangepasst**.

Die „kalte Progression“ wurde ab 1. 1. 2023 abgeschafft, indem die einzelnen Steuerstufen entsprechend der Inflation jährlich angepasst werden.² Ein Teil der Inflationsanpassung erfolgt über die Erhöhung der Absetzbeträge.

² § 33a EStG, Teuerungs-Entlastungspaket Teil II, BGBl I 2022/163.

D. Grundprinzipien der Einkommensteuer



Kontrollfragen:

1. Welche Erhebungsformen der ESt gibt es?
2. Weshalb wird die Einkommensteuer als direkte Steuer bezeichnet?
3. Auf welchen Prinzipien baut die ESt auf?
4. Wie wird die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bei der Besteuerung des Einkommens berücksichtigt?
5. Wie werden Privatausgaben behandelt?
6. Was bedeutet „kalte Progression“?

Zweiter Abschnitt

Persönliche und sachliche Steuerpflicht

Aus § 1 geht hervor, dass dem EStG nur **natürliche Personen** unterliegen. Es wird zwischen **unbeschränkter** und **beschränkter Steuerpflicht** unterschieden (persönliche Steuerpflicht). Anknüpfungspunkte sind entweder **Wohnsitz** bzw. **gewöhnlicher Aufenthalt** (unbeschränkte Steuerpflicht) oder **inländische Einkünfte** (beschränkte Steuerpflicht). Abhängig davon, ob eine Person unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig ist, werden ihre Einkünfte in unterschiedlichem Ausmaß der Besteuerung unterworfen. Bei unbeschränkter Steuerpflicht sind alle Einkünfte zu erfassen (**Welteinkommen**), bei beschränkter Steuerpflicht dagegen nur die inländischen Einkünfte.

Der ESt wird das Einkommen zugrunde gelegt, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat (sachliche Steuerpflicht).

Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung von Einkünften ist entweder die Befreiungsmethode (auch: Progressionsvorbehalt) oder die Anrechnungsmethode zur Berechnung der inländischen ESt anzuwenden.

A. Persönliche Steuerpflicht

Lies § 1 EStG

I. Steuerpflicht der natürlichen Person

Lies § 1 Abs 1 EStG, Rz 5–14 EStR, Rz 1 LStR

Die persönliche Steuerpflicht bezieht sich auf die **einzelne natürliche Person** (Individualbesteuerung). Personengesellschaften und Körperschaften sind keine Subjekte der ESt. Die Einkünfte der Personengesellschaften werden deren Gesellschaftern zugerechnet und unterliegen bei diesen der ESt. Juristische Personen werden zur KöSt herangezogen. Abhängig von ihrer Beziehung zum Inland können natürliche Personen

- unbeschränkt steuerpflichtig,
- beschränkt steuerpflichtig oder
- nicht steuerpflichtig

sein.

Zweiter Abschnitt Persönliche und sachliche Steuerpflicht

Übersicht über die Formen der persönlichen Steuerpflicht

	Anknüpfungspunkte	Steuerpflichtig
Unbeschränkte Steuerpflicht	Natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland (§ 1 Abs 1)	<i>Welteinkommen</i>
Beschränkte Steuerpflicht	Natürliche Personen ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland mit Inlandseinkünften (§ 1 Abs 3 iVm § 98)	<i>inländisches Einkommen</i>
Keine Steuerpflicht	Natürliche Personen ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland ohne inländische Einkünfte

1. Unbeschränkte Steuerpflicht

Lies Rz 15–26b EStR, Rz 2–14 LStR

Natürliche Personen sind unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie im Inland einen **Wohnsitz** oder **gewöhnlichen Aufenthalt** haben.

Die unbeschränkte Steuerpflicht beginnt mit der Geburt oder der Begründung eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts im Inland. Minder- oder Volljährigkeit, Geschäftsfähigkeit oder Staatsbürgerschaft haben auf die Steuerpflicht keine Auswirkung. Die unbeschränkte Steuerpflicht umfasst alle inländischen und ausländischen Einkünfte, Letztere auch dann, wenn sie bereits im Ausland besteuert worden sind.

Die Begriffe „Wohnsitz“ und „gewöhnlicher Aufenthalt“ sind in § 26 BAO geregelt. Demnach hat jemand dort einen **Wohnsitz**, „*wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird*“.

Der Steuerpflichtige muss die Wohnung tatsächlich nutzen können und nach seinen Bedürfnissen angemessenes Wohnen regelmäßig zulassen. Eine unmöblierte Wohnung erfüllt diese Voraussetzungen nicht.

Arbeitet ein Steuerpflichtiger überwiegend im Ausland, leben aber seine Ehegattin und sein minderjähriges Kind in Österreich, und wird die inländische Wohnung der Ehegattin vom Steuerpflichtigen anlässlich von Aufenthalten in Österreich benutzt, verfügt dieser über einen inländischen Wohnsitz.

Minderjährige Kinder haben einen von den Eltern abgeleiteten Wohnsitz. Hat jemand mehrere Wohnsitze, wird die unbeschränkte Steuerpflicht dann begründet, wenn einer davon im Inland liegt. Abweichend von dieser grundsätzlichen Regelung ist uU die **Zweitwohnsitzverordnung** (BGBl II 2003/528) anzuwenden. Nach § 1 dieser Verordnung begründet eine inländische Wohnung **keinen Wohnsitz** iSd § 1, wenn

- der Steuerpflichtige den Mittelpunkt der Lebensinteressen länger als 5 Jahre im Ausland hat und
- der Steuerpflichtige die österreichische Wohnung allein oder gemeinsam mit anderen inländischen Wohnungen an nicht mehr als 70 Tagen im Kalenderjahr benutzt und

A. Persönliche Steuerpflicht

- der Steuerpflichtige keinen unbeschränkt steuerpflichtigen (Ehe-)Partner mit inländischem Wohnsitz hat und
- ein Verzeichnis geführt wird, aus dem die Tage der inländischen Wohnungsbenutzung ersichtlich sind.

➔ Beispiel:

A mit Wohnsitz und Gewerbebetrieb in Rosenheim (D) besitzt ein Einfamilienhaus in Gmunden (Ö). Während eines Teiles des Jahres (maximal 4 Wochen) bewohnt er mit seiner Familie das Haus in Gmunden, das während der restlichen Zeit des Jahres, wenn er in Rosenheim wohnt, leer steht. A begründet nach der Zweitwohnsitzverordnung keinen Wohnsitz und ist daher nicht steuerpflichtig.



Tipp:

Das Verzeichnis über die Wohnungsnutzung ist nicht verpflichtend, sodass es sich bei dieser Bestimmung de facto um ein „Wohnsitzwahlrecht“ handelt.

Den **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*“. Die unbeschränkte Steuerpflicht tritt stets dann ein (auch rückwirkend), wenn der Aufenthalt im Inland **länger als sechs Monate** dauert. Verwirklicht wird die Tatsache des gewöhnlichen Aufenthalts bei körperlicher Anwesenheit sowie einer sachlich-räumlichen Beziehung zum Aufenthaltsort. Eine natürliche Person kann zwar mehrere Wohnsitze haben, jedoch nur **einen** gewöhnlichen Aufenthalt.

Der Aufenthalt muss **nicht freiwillig** sein (zB bei Aufenthalt im Gefängnis, Krankenanstalt, Kaserne).

Eine besondere Regelung gilt für Staatsangehörige eines EU-Mitgliedstaates oder eines (anderen) EWR-Staates (**Grenzpendler-Regelung**):

- Diese werden auf Antrag auch dann als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, wenn sie keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, aber inländische Einkünfte iSd § 98 haben. Weiters müssen diese Einkünfte hauptsächlich in Österreich erzielt werden, dh, dass entweder
 - 90 % der Gesamteinkünfte der österreichischen ESt unterliegen oder
 - die nicht in Österreich steuerpflichtigen Auslandseinkünfte höchstens € 11.693,- betragen (€ 11.000,- bis zum 31. 12. 2022).

1.2 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Lies Rz 32–34 EStR

IRD unbeschränkter Steuerpflicht unterliegt das **gesamte inländische und ausländische Einkommen** einer Person, also das „**Welteinkommen**“, der Besteuerung. Liegen ausländische Einkünfte oder Doppel- oder Mehrfachwohnsitz vor, kann es zu einer doppelten Besteuerung von Einkünften kommen. Eine Doppelbesteuerung kann durch zwei verschiedene Methoden – die **Befreiungsmethode** (unter Progressionsvorbehalt) und die **Anrechnungsmethode** – vermieden werden. Über die Anwendung der beiden Methoden wird in Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgesprochen.

1.2.1 Befreiungsmethode

Es wird entweder dem Wohnsitzstaat oder dem Quellenstaat das ausschließliche **Besteuerungsrecht** hinsichtlich bestimmter Einkünfte eingeräumt. Wird dem **Quellenstaat** das Besteuerungsrecht zugestanden, hat der **Wohnsitzstaat** das Recht, auf die ihm verbleibenden Einkünfte den Durchschnittssteuersatz, der sich aus der Besteuerung des Welteinkommens ergibt, anzuwenden (Progressionsvorbehalt). Als Wohnsitzstaat („Ansässigkeitsstaat“) gilt jener Staat, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, dh, über eine ständige Wohnstätte verfügt.

Zweiter Abschnitt Persönliche und sachliche Steuerpflicht

1.2.2 Anrechnungsmethode

Der Wohnsitzstaat besteuert das gesamte Einkommen und rechnet die im Quellenstaat erhobene ESt an. Dies jedoch nur bis zur Höhe der im Inland auf diese Einkünfte anfallenden ESt (Anrechnungshöchstbetrag).

Die persönliche Steuerpflicht endet mit dem Tod oder durch Aufgabe des inländischen Wohnsitzes (sofern im Inland keine Einkünfte erzielt werden, die zu beschränkter Steuerpflicht führen würden).

➔ Beispiel:

Ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger betreibt sowohl in Österreich als auch im Ausland jeweils einen Gewerbebetrieb. Der Gewinn aus dem österreichischen Gewerbebetrieb beträgt € 30.000,-, jener des ausländischen Gewerbebetriebes € 40.000,-, wofür eine ausländische Steuer von (angenommen) € 8.000,- erhoben wird.

Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt:

Es wird zunächst der Durchschnittssteuersatz für € 70.000,- berechnet:

Einkommensteuer für € 70.000,-		€ 22.605,-
Durchschnittssteuersatz $(22.605,-/70.000,- \times 100)$	32,29 %	
Einkommensteuer $(30.000,- \times 32,29 \%)$		€ 9.687,86
Ausländische Steuer		€ 8.000,-
Gesamtsteuer In- und Ausland		€ 17.687,86

Ohne Progressionsvorbehalt würde die österreichische ESt im Fall der Befreiungsmethode nur ca € 5.300,- und die Gesamtsteuerbelastung nur € 13.300,- betragen.

Anrechnungsmethode:

Einkommensteuer von € 70.000,-		€ 22.605,-
Abzügl ausländische Steuer		- € 8.000,-
Einkommensteuer		€ 14.605,-
Gesamtsteuer In- und Ausland		€ 22.605,-

Anrechnungshöchstbetrag:

$$\frac{(\text{Österr ESt} \times \text{ausländ Einkünfte})/\text{Gesamteinkünfte}}{(22.605,- \times 40.000,-)/70.000,-} = 12.917,-$$

1.2.3 Maßnahme gem § 48 BAO

Besteht kein DBA, kann das BMF eine juristische Doppelbesteuerung durch eine einseitige Maßnahme gem § 48 BAO beseitigen. Diese Bestimmung ist auf bundesrechtlich geregelte Abgaben beschränkt, die von Abgabenbehörden des Bundes einzuheben sind. IRd § 48 BAO kann wahlweise die Anrechnungs- oder die Befreiungsmethode zur Anwendung kommen. Diese Maßnahme steht grds im Ermessen des BMF (*Ritz*, BAO § 48 Rz 7 ff).

2. Beschränkte Steuerpflicht

Lies Rz 27–31 EStR

Natürliche Personen, die im Inland **weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt** haben, sind beschränkt steuerpflichtig, wenn sie inländische Einkünfte haben. Diese Einkünfte sind solche, die einen Bezug zum Inland haben und in § 98 EStG erschöpfend aufgezählt sind.

➔ Beispiel:

Ein Schweizer Steuerberater hält iR einer Seminarveranstaltung in Bregenz einen Vortrag über die Anwendung des DBA zwischen der Schweiz und Österreich. Durch die aus dem Vortrag erzielten Einkünfte, die er im Inland erzielt und die auch in § 98 enthalten sind, ist er beschränkt steuerpflichtig.

Die beschränkte Steuerpflicht beginnt mit dem **Erzielen von inländischen Einkünften** oder der Aufgabe des inländischen Wohnsitzes bzw gewöhnlichen Aufenthalts, sofern weiterhin inländische Einkünfte bezogen werden. Beendet wird die Steuerpflicht durch den Wegfall der inländischen Einkünfte, den Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht oder den Tod des Steuerpflichtigen.