

1. Wo ist die Einkommensteuer geregelt? (Rechtsquellen)

1.1. Gesetzliche Regelungen, Verordnungen, Erlässe, Rechtsprechung

Die gesetzliche Grundlage für die Einkommensbesteuerung ist das **Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988)**, wirksam ab 1989. Es wurde fast 170-mal (!) geändert. Die Novellierungen erfolgen zumeist im Rahmen von Sammelgesetzen, durch welche neben dem EStG auch mehrere andere Abgabengesetze (und gelegentlich auch andere Rechtsmaterien, insbesondere in den sogenannten „Budgetbegleitgesetzen“ – BBG) geändert oder neu erlassen werden. Derartige Gesetze werden oft als „Abgabenänderungsgesetze“ (AbgÄG) bezeichnet.

1.1.1. Wesentliche EStG-Novellen seit 2015

- **Steuerreformgesetz 2015/2016 (StRefG 2015/2016; BGBl I 2015/118; soweit nicht anders vermerkt ab 2016)**
 - **Tarif und allgemeine Maßnahmen**

Überwiegende Senkung des Einkommensteuertarifs durch Änderung der Tarifstufen (7 statt 5) und der Steuersätze (25% Eingangssteuersatz bis zu 55% – bis 2020 befristeter – Spitzensteuersatz für Einkommensteile von über 1 Mio €); Zusammenlegung VAB und ANAB und Anhebung auf 400 €, für geringverdienende Pendler einschleifend bis auf 690 €, Anhebung der SV-Rückerstattungsgrenzen für Arbeitnehmer, Pendler und Neueinführung der SV-Rückerstattung für Pensionisten, jeweils schrittweise 2015 und 2016, Schaffung einer gesetzlichen Grundlage für automatische (antragslose) Arbeitnehmerveranlagung in Gutschriftsfällen (§ 41), Anhebung des Kinderfreibetrages auf 300/440 € (§ 106a); Streichung von Landarbeiterfreibetrag und Mietzinsbeihilfe ab 2016, ebenso Streichung der Topf-Sonderausgaben ab 2021; Einführung einer elektronischen Meldung für Spenden, Kirchenbeiträge, Nachkauf von Versicherungszeiten und freiwilliger Weiterversicherung ab Veranlagung 2017; Schaffung einer Zuzugsbegünstigung für Forscher und Wissenschaftler (§ 103 Abs 1a).
 - **Arbeitnehmer, Lohnsteuer**

Harmonisierung von Befreiungsbestimmungen im Einkommensteuer- und Sozialversicherungsrecht wie ua Streichung der begünstigten Besteuerung von Diensterfindungsprämien (§ 67 Abs 7) und Einführung eines Freibetrags für AN-Dienstjubiläen (186 €) sowie einer Befreiung für Begräbniszuschüsse des Arbeitgebers, Einführung eines Freibetrages (1.000 € pa) und einer Freigrenze (20%) für Mitarbeitererrabatte, Anhebung des Freibetrags für Mitarbeiterkapitalbeteiligungen auf 3.000 €; grundsätzliche Anhebung des Pkw-Sachbezugs auf 2% der AK, max. 960 €, nur für schadstoffarme Kfz (mit schrittweise um 4% jährlich sinkenden CO₂-Grenzen) bleibt es bei 1,5%, max. 720 €, Befreiung für Elektrofahrzeuge (§ 15 Abs 2 Z 2 und SachbezugsVO, ebenso Vorsteuerabzugsmöglichkeit); Schaffung der gesetzlichen Voraussetzungen für Werbungskostenpauschale für Expatriates (§ 62 Z 11 und WK-VO: 20% der Einnahmen, max. lt VO in WK-VO zu § 17);
 - **Unternehmer, Kapitalvermögen, Grundstücksveräußerung**

Zeitlich uneingeschränkter Verlustvortrag für EAR (ab Veranlagung 2016 = ab Verluste 2013; § 18 Abs 7 und § 124b Z 287); (Wieder-)Einführung einer Verlustausgleichsbeschränkung (Wartetastenregelung) für beschränkt haftende Mitunternehmer, ausgenommen bei ausgeprägter MU-Initiative (§ 23a); nähere Bestimmung des Verhältnisses (= Einschränkung der Wahlmöglichkeit) zwischen Ausschüttung und Einlagenrückzahlung (§ 4 Abs 12); Einkünfte aus KV: Anhebung der KESt (besonderer Steuersatz nach § 27a Abs 1) ausgenommen Sparbuchzinsen uÄ von 25% auf 27,5% (dazu auch Änderung Endbesteuerungsg) sowie Anpassung der Verlustausgleichsbestimmungen; Grundstücksveräußerung: Anhebung der ImmoEST (besonderer Steuersatzes nach § 30a Abs 1) von 25% auf 30%, Entfall des Inflationsabschlages; Entfall des Abzugsverbotes bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption; Erweiterung des Verlustausgleichsvolumens mit tarifbesteuerten Einkünften von 50% auf 60% und Einführung eines 15-jährigen Verlustausgleichszeitraums (je 4%) mit Überschüssen aus VuV mit optionalem Sofortausgleich (60%); Vereinheitlichung der AfA-Sätze für Betriebsgebäude auf 2,5%, bei Vermietung zu Wohnzwecken 1,5% wie VuV (§ 8 Abs 1), Ausdehnung des Verteilungszeitraumes von Instandsetzungskosten von 10 auf 15 Jahre, auch für bereits laufende Zehntelungen (§ 28 Abs 2 und § 4 Abs 7); grundsätzliches gesetzliches Aufteilungsverhältnis von 40% für Grund und Boden und 60% für Gebäude (bisher grundsätzlich 20%/80% lt Rz 6447) bei Anschaffung eines bebauten Grundstückes im

Privatvermögen, mit VO-Ermächtigung und Nachweismöglichkeit (§ 16 Abs 1 Z 8; gilt auch rückwirkend, § 124b Z 284); Anhebung der Forschungsprämie von 10% auf 12% (§ 108c Abs 1) und Abschaffung der Bildungsfreibeträge (§ 4 Abs 4 Z 8 und 10) der Bildungsprämie (§ 124b Z 277); Einführung einer „Umrüstungsprämie“ für Anschaffung/Umrüstung elektronischer Registrierkassen von 200 € pro Erfassungseinheit, bei Registrierkassensystem 30 € pro Erfassungseinheit und Sofortabschreibung der AK oder HK (§ 124b Z 296).

– **Betrugsbekämpfungsmaßnahmen**

Aufhebung des Bankgeheimnisses, Registrierkassenpflicht und Belegerteilungspflicht (§ 131b BAO), Abzugsverbot für Barzahlung von Bauleistungsentgelten ab 500 € in § 20 Abs 1 Z 9 neu), Verbot von Barlöhnen im Baugewerbe, § 48).

- **Abgabenänderungsgesetz 2015 (AbgÄG 2015, BGBl I 2015/163, ab 2016):** Einkünftezurechnung bei höchstpersönlichen Tätigkeiten lt Rz 104 nunmehr gesetzlich in § 2 Abs 4a verankert; beim Verhältnis von Gewinnausschüttung und Einlagenrückzahlung (§ 4 Abs 12) wurde die Rechtslage vor dem StRefG 2015/2016 weitgehend wiederhergestellt (grundsätzlich Wahlrecht mit Einschränkungen); bei „Wegzugsbesteuerung“ in EU-Raum/EWR (§ 6 Z 6) neues Ratenzahlungskonzept anstelle des bisherigen Nichtfestsetzungskonzepts mit Steuerfestsetzung und grundsätzlich sieben Jahresraten (Umlaufvermögen zwei), Gleiches gilt für § 27 Abs 6, doch bleibt hier die Nichtfestsetzung für einen tatsächlichen Wegzug in den EU-Raum/EWR oder eine unentgeltliche Übertragung an eine andere natürliche Person aufrecht; über 10% des Gewinns hinausgehende Spenden aus dem Betriebsvermögen können als Sonderausgaben und ohne Meldeverfahren glaubhaft gemacht werden (§ 18 Abs 8); Klarstellungen in § 27a Abs 5 (nur einheitliche Ausübung der Regelbesteuerungsoption) und § 30 Abs 4 (abstrakte Steuerverfangenheit zum 31.3.2016 maßgebend); neue Pflichtveranlagungstatbestände in § 41 Abs 1 Z 5 für erhöhten Verkehrsabsetzbetrag und WK-Pauschale für Expatriates; Netto-Abzugssteuersatz von 35% für in einem EU/EWR-Vertragsstaat ansässige beschränkt Steuerpflichtige auf 25% (= Eingangssteuersatz) abgesenkt (§ 70 Abs 2 für AN, § 100 Abs 1 allgemein); Klarstellung Inkrafttreten der Berichtigung periodenübergreifender Fehler mit § 4 Abs 2 (als Verfahrensbestimmung) in § 124b Z 225 (wie bisher für Fehler ab 2003).
- **Abgabenänderungsgesetz 2016 (AbgÄG 2016, BGBl I 2016/117, ab 2017):** Steuerbefreiung für Stipendien im Inland, wenn diese keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind (§ 3 Abs 1 Z 3 lit f); Einbeziehung der Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung in die Verrechnung mit Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen im betrieblichen Bereich ab 2016 (§ 6 Z 2 lit d); Abzugsfähigkeit von Reise- und Fahrtkosten zusätzlich zum Pauschale (§ 17 Abs 1); unbegrenzte Vortragsfähigkeit von Verlusten eines EAR erstmalig für Verluste des Jahres 2013 (§ 18 Abs 6); Stipendien, die wirtschaftlich einen Einkommensersatz darstellen und keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind, sollen zu selbständigen Einkünften führen (§ 22 Z 1 lit a); Nettolohn gilt vereinbart, wenn der Arbeitgeber zwar die Anmeldeverpflichtung erfüllt, aber die Lohnsteuer nicht oder nicht vollständig einbehält und abführt (§ 62a); bei Steuerpflichtigen, denen ein Alleinerzieher- oder Unterhaltsabsetzbetrag zusteht, ist der Kinderfreibetrag mit 300 € von Amts wegen zu berücksichtigen (§ 106a Abs 2 und 3).
- **Jahressteuergesetz 2018 (JStG 2018, BGBl I 2018/62):** Abschaffung des Kinderfreibetrages und Einführung des Familienbonus Plus (§ 33 Abs 3a); Indexierung der Absetzbeträge für Kinder und des Familienbonus Plus nach dem Preisniveau jedes einzelnen Mitgliedstaats; Einführung des Steuerabzugs bei Einkünften aus der Einräumung von Leitungsrechten mit Abgeltungswirkung (§ 107).

- **Abgabenänderungsgesetz 2020 (AbgÄG 2020, BGBl I 2019/91)**: Der Lohnsteuerabzug knüpft nicht mehr in jedem Fall an eine inländische Betriebsstätte an und wird auf (ausländische) Arbeitgeber ohne Betriebsstätte in Österreich erweitert (§ 47 Abs 1).
- **Steuerreformgesetz 2020 (StRefG 2020, BGBl I 2019/103)**: Erhöhung der Grenze für die Anschaffungskosten geringwertiger Wirtschaftsgüter auf 800 € (§ 13); Ergänzung der bestehenden Pauschalierungsregelungen durch eine einfache Pauschalierung für Kleinunternehmer (§ 17 Abs 3a); Anpassung der Freibeträge bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit (§ 35 Abs 3); Angleichung der Pflichtanlage für lohnsteuerpflichtige Einkünfte bei beschränkter Steuerpflicht an die Pflichtanlage bei unbeschränkter Steuerpflicht (§ 102 Abs 1 Z 2).
- **3. COVID-19-Gesetz (BGBl I 2020/23)**: Steuerbefreiung für Zuwendungen und Zuschüsse für die Bewältigung der COVID-19-Krisensituation (§ 124b Z 348); Steuerbefreiung für Zulagen und Bonuszahlungen, die aufgrund der COVID-19-Krise zusätzlich an Mitarbeiter ausbezahlt werden (§ 124b Z 350).
- **18. COVID-19-Gesetz (BGBl I 2020/44)**: Die Tätigkeit als Arzt in Österreich während der COVID-19-Pandemie ist keine schädliche Erwerbstätigkeit iSd § 24 Abs 6 Z 3 und § 37 Abs 5 Z 3 (§ 124b Z 351).
- **19. COVID-19-Gesetz (BGBl I 2020/48)**: Erhöhung der Grenzbeträge für steuerfreie Gutscheine für Mahlzeiten auf 8 € und für Gutscheine auch zur Bezahlung von Lebensmitteln auf 2 € (§ 3 Abs 1 Z 17).
- **Konjunkturstärkungsgesetz 2020 (KonStG 2020, BGBl I 2020/96)**: Als konjunkturfördernde Maßnahme wird – alternativ zur linearen Abschreibung – für nach dem 30. Juni 2020 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter die Möglichkeit einer degressiven Absetzung für Abnutzung (AfA) vorgesehen (§ 7 Abs 1a); für Gebäude, die nach dem 30. Juni 2020 angeschafft oder hergestellt worden sind, wird eine beschleunigte AfA vorgesehen (§ 8 Abs 1a, § 16 Abs 1 Z 8 lit e); der Anteil der Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt, die als stille Reserven verwendet werden können, wird auf 70% erhöht (§ 12 Abs 7); der Eingangssteuersatz wird von 25% auf 20% gesenkt (§ 33 Abs 1); Einführung einer Drei-Jahres-Verteilung für Gewinne aus der Landwirtschaft zur Ausgleiche von Einkommensschwankungen durch den Klimawandel (§ 37 Abs 4); Einführung eines Verlustrücktrages, um die wirtschaftlichen Auswirkungen der COVID-19-Krise durch eine Ergebnisglättung abzufedern (§ 124b Z 355).

1.1.2. Wo findet man einkommensteuerliche Regelungen (Stufenbau der Rechtsordnung) und Auslegungen?

1.1.2.1. Gesetze (einfache, Verfassungsgesetze)

Das **Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988)** regelt nicht nur die **veranlagte ESt** (ESt im engeren Sinn), sondern **auch** die **LSt** und die **KESt** sowie die **ImmoESt**. Für die Gewinnermittlung wesentlich sind auch die Bestimmungen der §§ 189 ff des **Unternehmensgesetzbuches (UGB)**.

Im „**Endbesteuerungsgesetz**“ (Bundesverfassungsgesetz aus 1993) ist die **Steuerabgeltung durch den Abzug einer KESt** für Spar- und Wertpapierzinsen sowie für Dividendenwerte einschließlich des Abzugsverbots für Werbungskosten und Betriebsausgaben (Bruttobesteuerung) verfassungsmäßig abgesichert. Das Endbesteuerungsgesetz enthält ferner (lang überholte) Regelungen über eine Steueramnestie für zuvor nicht offengelegte Kapitalerträge.

Beachten Sie!

1. Die Endbesteuerung einschließlich der Bruttobesteuerung für die Substanzbesteuerung wurde ins Endbesteuerungsgesetz aufgenommen. Ergänzend wurde vorgesehen, dass einfachgesetzli-

che Ausnahmen von der Abgeltungswirkung eingeführt werden dürfen, wenn der KESt-Abzug auf Basis von „unrichtigen“ steuerlichen Werten, zB bei pauschaler Ermittlung der AK von Kapitalanteilen (vgl § 93 Abs 4) vorgenommen wurde. BGBl I 2015/103.

2. Die Endbesteuerung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen mit der ImmoESt bzw dem besonderen Steuersatz von 30% ist nicht verfassungsrechtlich abgesichert.

3. Eine **Verfassungsbestimmung im EStG** selbst ist **§ 34 Abs 7 Z 5**: Damit soll die steuerliche Nichtberücksichtigung von Unterhaltsleistungen an Studenten über 25 Jahre, die wegen langer Studiendauer vom Familienbeihilfenbezug ausgeschlossen werden, verfassungsmäßig abgesichert werden. Die in § 124a wegen Rückwirkung als Verfassungsbestimmung beschlossenen Inkrafttretensbestimmungen (zB betr Kfz-Abschreibung, Arbeitszimmer) wurden mit BGBl I 2008/2 (Verfassungsbereinigungsgesetz) zu einfachgesetzlichen Regelungen „herabgestuft“.

1.1.2.2. Verordnungen

Zur **Durchführung des EStG** werden vom **Bundesminister für Finanzen** erforderlichenfalls **Verordnungen** erlassen. Verordnungen werden wie Gesetze im Bundesgesetzblatt – allerdings im **BGBl II** – kundgemacht und sind wie diese allgemein verbindliche Normen.

Beispiele

Liebhabereiverordnung, Pauschalierungsverordnungen: für Land- und Forstwirte, zur Gewinnermittlung, für die Werbungskosten bestimmter Berufsgruppen, **Sachbezugsverordnung,** Verordnung über **außergewöhnliche Belastung** bei bestimmten **Behinderungen, Pendlerverordnung**.

1.1.2.3. Erlässe (Richtlinien)

Eine einheitliche Rechtsanwendung soll durch **Erlässe** des Bundesministeriums für Finanzen erreicht werden. Diese sind jedoch nicht allgemein verbindliche Rechtsquellen, sie dienen nur einer einheitlichen Auslegung des EStG bzw von Verordnungen. Grundsätzliche Erlässe werden im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung (AÖF) kundgemacht. Eine Zusammenfassung der Rechtsprechung der Höchstgerichte sowie des BMF zu Fragen iZm der Einkommensbesteuerung und der Lohnsteuererhebung findet sich zentral in den jeweiligen **Einkommensteuerrichtlinien (EStR 2000) und Lohnsteuerrichtlinien (LStR 2002)**, die idR einmal jährlich durch „Wartungserlässe“ aktualisiert werden (zuletzt **EStR-Wartungserlass 2019** vom 14.5.2019, BMF-010200/0024-IV/6/2019, und **LStR-Wartungserlass 2019** vom 17.12.2019, BMF-010222/0080-IV/7/2019). BMF-Richtlinien können allerdings schon im Hinblick auf die gebotene Übersichtlichkeit der Reglementierung nicht sämtliche sich im Steuerrechtsleben ergebenden Sachverhalte abdecken. Daneben bestehen nur wenige Erlässe zu bestimmten Randbereichen (zB BMF vom 24.2.2014, BMF-010219/0488-VI/4/2013, BMF-AV Nr 8/2014, betr steuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen).

Beachten Sie!

1. Wie in den Präambeln zu den EStR und den LStR ausgeführt, können daraus „*keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten abgeleitet werden*“. Soweit **Änderungen** im Rahmen der Richtlinien nicht mit einem ausdrücklichen „Inkrafttretenstermin“ bezeichnet sind (zB „für Zeiträume ab 1.1.2016“, „für Vertragsabschlüsse ab 1.1.2016“, „Rechtslage ab der Veranlagung 2016“), sind sie auch **auf offene Fälle** in der Vergangenheit anzuwenden, wenn in diesen Zeiträumen keine abweichenden Gesetze oder Verordnungen gegolten haben oder für den Steuerpflichtigen günstigere Richtlinienaussagen bestanden haben (vgl dazu auch VO BGBl II 2005/435 betr sachliche Unbilligkeit iVm Abgabennachsicht). Einen Grund für eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO stellen Richtlinienänderungen nicht dar (vgl VwGH 22.11.2012, 2012/15/0147), wohl aber könnte ein Aufhebungsgrund nach § 299 BAO für Bescheide innerhalb des letzten Jahres gegeben sein. Ein „rückwirkendes Ereignis“ iSd § 295a BAO liegt bei einer auch für die Vergangenheit geänderten Rechtsauffassung des BMF nicht vor (VwGH 27.2.2014, 2013/15/0134).

2. Das Abstellen auf „offene Fälle“ (= noch nicht rechtskräftig veranlagte oder im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO wieder „geöffnete Fälle“) ist in einem Spannungsfeld mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, weil günstigere Sichtweisen, zB aufgrund von VwGH-Judikatur, (nur) auf offene Verfahren zurückschlagen. Andererseits sind aber auch stichtagsbezogene Regelungen (zB ab 1.1.2014) bei unveränderter Gesetzeslage problematisch.

3. Die nachgeordneten Dienststellen des BMF (**Finanzämter**) sind an Erlässe **gebunden, nicht aber das Bundesfinanzgericht** und die **Höchstgerichte** (vgl zB VwGH 22.9.1999, 97/15/0005). Gleiches gilt in Deutschland (BFH 4.5.2006, VI R 28/05, BStBl II 2006, 781). Der VfGH kann derartige generelle Weisungen mangels gehöriger Kundmachung im BGBl sogar aufheben (vgl VfGH vom 15.3.1993, V 94/92, mit dem der Erlass AÖFV Nr 266/1980 zur begünstigenden Besteuerung von geselligen Veranstaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts [„Feuerwehrfeste“] aufgehoben wurde).

4. Aktuelle steuerliche Informationen über Gesetze, Verordnungen und Erlässe erhalten Sie auch auf der BMF-Homepage unter www.bmf.gv.at. Weiters sind bspw die Lohnsteuerrichtlinien und Einkommensteuerrichtlinien unter der Rubrik **FinDok** (Finanzdokumentation) abrufbar. Auch alle wesentlichen **Steuerformulare** sind verfügbar.

1.1.2.4. Höchstgerichtliche Rechtsprechung

Besondere praktische Bedeutung kommt der Rechtsprechung des **Verwaltungsgerichtshofes** (VwGH) und des **Verfassungsgerichtshofes** (VfGH) zu. Die Entscheidungen des **unabhängigen Finanzsenates** (UFS, **bis 2013**) sowie des **Bundesfinanzgerichtes ab 2014**, der Rechtsmittelbehörde in Abgabensachen, sind grundsätzlich im Internet veröffentlicht (vgl § 23 BFGG), wichtige Entscheidungen sind auch in Fachpublikationen dargestellt.

Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten gewinnt die Rechtsprechung des **Europäischen Gerichtshofes** (EuGH) zunehmend an Bedeutung.

1.2. Literatur zum EStG

1.2.1. Kommentare

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Herausgeber), Einkommensteuergesetz, Kommentar, Loseblatt

Hofstätter/Reichel/Zorn, Die Einkommensteuer, Texte + Kommentar + Judikatur, Loseblatt

Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Loseblatt

Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl, EStG, Jakom (Jahreskommentar), gebunden

Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuergesetz (BRD), Kommentar, Loseblatt

L. Schmidt, EStG³⁵ (BRD, 2016), Kommentar, gebundene, jährlich erscheinende Ausgabe

1.2.2. Systematische Darstellungen

Doralt-Ruppe, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts, Band II¹¹ (2013)

Beiser, Steuern¹⁴ – Ein systematischer Grundriss (2016)

2. Was ist bei der Interpretation des EStG zu beachten? (§§ 21 ff BAO)

2.1. Wirtschaftliche Betrachtungsweise (§§ 21, 24 BAO)

Für das EStG gilt wie für die meisten Abgabengesetze die **wirtschaftliche Betrachtungsweise** (§ 21 BAO). Dies bedeutet, dass für die Beurteilung der steuerlichen Folgen nicht die äußere Erscheinungsform, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt maßgebend ist. Auch die Zuordnung von Wirtschaftsgütern ist im Zweifel nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten vorzunehmen. Das sogenannte „**wirtschaftliche Eigentum**“ (§ 24 BAO) kann daher im Einzelfall vom zivilrechtlichen Eigentum abweichen. Ein häufiger Anwendungsfall der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist die Beurteilung von Verträgen zwischen Angehörigen.

Ein Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist auch, dass **nichtige** (und umso mehr bloß anfechtbare) Rechtsgeschäfte der Besteuerung der Abgabenerhebung so weit und so lange zu Grunde zu legen sind, als die daran beteiligten Parteien das wirtschaftliche Ergebnis eintreten und bestehen lassen (§ 23 Abs 3 BAO, vgl VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003 und 0004, betr „Selbstkontrahieren bei Einmann-GmbH ohne Einhaltung der Formvorschriften des § 18 Abs 5 GmbHG).

2.2. Gestaltungsmissbrauch (§ 22 BAO)

Ein Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist auch die Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO, wonach die Steuerpflicht durch einen „**Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts**“ nicht umgangen oder gemindert werden darf. Missbrauch liegt vor, wenn eine rechtliche Gestaltung, die einen oder mehrere Schritte umfassen kann, oder eine Abfolge rechtlicher Gestaltungen im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung unangemessen ist. Dies bedeutet nicht, dass es unzulässig wäre, bei einer Vertragsgestaltung die Steuerbelastung so gering wie möglich zu halten. Nur wenn die Gestaltung im Hinblick auf das angestrebte Vertragsziel unangemessen ist und nur durch die Absicht der Steuervermeidung erklärt werden kann, ist Missbrauch anzunehmen (vgl VwGH VwGH 25.5.2016, 2013/15/0244; VwGH 30.4.2015, 2012/15/0162. Unangemessen sind Gestaltungen, die unter Außerachtlassung der damit verbundenen Steuerersparnis nicht mehr sinnvoll erscheinen, weil der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft. Missbrauch liegt dann nicht vor, wenn es für eine Gestaltung oder eine Abfolge von Gestaltungen triftige wirtschaftliche Gründe gibt, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln. Derartige wirtschaftliche Gründe können nicht nur im betrieblichen, sondern auch im außerbetrieblichen

Bereich gegeben sein.

2.3. Rückwirkungsverbot

Im Übrigen ist zu beachten, dass **rückwirkende Vereinbarungen**, soweit dies nicht ausdrücklich vorgesehen ist (zB neun Monate Rückwirkung nach dem UmGrStG) ungeachtet ihrer zivil-(unternehmens)rechtlichen Zulässigkeit nicht anzuerkennen sind (vgl zB VwGH 25.3.1999, 96/15/0079; zuletzt VwGH 25.5.2016, 2013/15/0276).

Beachten Sie!

Das Rückwirkungsverbot gilt auch für den Gesetzgeber, allerdings nicht generell, sondern in jenen Fällen, in denen der Steuerpflichtige in Vertrauen auf die geltende Rechtslage steuerwirksame Dispositionen getroffen haben könnte (zB VfGH 13.3.2003, G334/02, Vertrauensschutz: „... *Erschütterung eines berechtigten Vertrauens der Steuerpflichtigen in die geltende Rechtslage ...*“).

Ist ein Abgabenanspruch entstanden (dies ist bei der ESt mit Ablauf des Kalenderjahres der Fall), so ist grundsätzlich der Wegfall des Abgabenanspruchs durch **nachträgliche Dispositionen** (rückwirkende Rechtsgeschäfte) des Abgabepflichtigen **ausgeschlossen** (VwGH 22.7.2015, 2011/13/0067, vgl auch VwGH 26.1.2011, 2007/13/0084).

2.4. Treu und Glauben

Der Grundsatz von **Treu und Glauben** kann – unter besonderen Umständen, zB wenn der Steuerpflichtige von der (zuständigen) Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit derselben herausstellt – die Finanzbehörde, die dem Steuerpflichtigen eine Rechtsauskunft erteilt hat, binden. Voraussetzung ist jedoch, dass er im **Vertrauen auf die Auskunft bestimmte Besteuerungstatbestände verwirklicht** hat, die er ohne die gegenständliche Auskunft nicht verwirklicht hätte (VwGH 23.9.2010, 2010/15/0135, Abweisung betr Progressionsvorbehalt aufgrund US-Pension gem. DBA-USA). Überdies kann der Grundsatz von Treu und Glauben nur insoweit Auswirkungen zeitigen, als das Gesetz der Vollziehung einen **Vollzugsspielraum** einräumt (vgl VwGH 26.4.2006, 2004/14/0076). Kein Fall des Treu und Glaubens ist bspw die Tatsache, dass die Abgabenbehörde in der Vergangenheit (hier: beim Rechtsvorgänger eines Mietgebäudes) einen AfA-Satz von 5% nicht beanstandet hat, obwohl der Gesetzgeber eine Vermutung iSd § 167 Abs 1 BAO für 66,6 Jahren Nutzungsdauer und 1,5% AfA-Satz aufgestellt hat und der Gegenbeweis dem Steuerpflichtigen (idR durch Gutachten) obliegt (VwGH 22.3.2014, 2010/15/0080).

Bei **Auslandssachverhalten** und bei Geltendmachung von steuerlichen **Begünstigungen** trifft den Steuerpflichtigen eine **erhöhte Mitwirkungspflicht**.

3. Für wen gilt die Einkommensteuer? (Anwendungsbereich)

Der ESt unterliegt (nur) das Einkommen **natürlicher Personen** (§ 1 Abs 1). Das Einkommen **juristischer Personen** (Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Vereine, Stiftungen etc) unterliegt der **KSt**.

Personengesellschaften (Offene Gesellschaft, Kommanditgesellschaft, Gesellschaft bürgerlichen Rechts) unterliegen als solche weder der Einkommen- noch der KSt; sie sind selbst überhaupt keine Steuersubjekte. Vielmehr sind die an der Personengesellschaft Beteiligten mit ihren **Gewinnanteilen** einkommensteuerpflichtig oder (wenn Gesellschafter eine juristische Person ist, zB bei der GmbH & Co KG) körperschaftsteuerpflichtig. S dazu im Einzelnen Kapitel „Mitunternehmerschaften“.

4. Wie wird die Einkommensteuer erhoben?

4.1. Die Veranlagung im Nachhinein

Die grundsätzliche Erhebungsform der ESt ist die **Veranlagung**. Dabei wird nach Ablauf des Besteuerungsabschnittes mittels Bescheids das Einkommen anhand der vom Steuerpflichtigen beim Finanzamt eingebrachten Steuererklärung festgestellt und die ESt festgesetzt. In Höhe der voraussichtlichen ESt muss der Steuerpflichtige bereits während des Besteuerungsabschnitts **vierteljährlich Vorauszahlungen** leisten, die dann auf die endgültige Steuerschuld angerechnet werden.

Technisch unterscheidet man zwischen der

- **Arbeitnehmerveranlagung (Formular L1)**, das ist die Veranlagung des Einkommens von Personen, die nur lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen haben, und der
- „normalen“ **Veranlagung (Formular E1)** für Steuerpflichtige, die keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte bezogen haben oder neben Lohnbezügen andere Einkünfte von mehr als **730 €** bezogen haben.

4.2. Der laufende Steuerabzug

In bestimmten Fällen wird die ESt von der auszahlenden Stelle im **Abzugsweg** erhoben und an das Finanzamt abgeführt:

- bei nichtselbständigen Einkünften in Form der **LSt**,
- bei inländischen Kapitalerträgen und bei Substanzgewinnen in Form der **KESt**,
- bei der Veräußerung von Grundstücken in Form der **ImmoEST**,
- bei bestimmten Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger in Form des **Steuerabzugs nach § 99** (zB Gagen ausländischer Künstler oder Sportler)
- bei Einkünften aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten im Form des **Steuerabzugs nach § 107**.

Die im Abzugsweg zu erhebenden Steuern sind keine neben der ESt bestehenden, eigenen Abgaben, sondern **nur besondere Erhebungsformen** der ESt selbst (und im EStG geregelt). Im Rahmen einer nachfolgenden Veranlagung werden die abzugspflichtigen Einkünfte – soweit der Steuerabzug keine Endbesteuerung darstellt oder die dem Steuerabzug unterzogenen Einkünfte freiwillig veranlagt werden – miteinbezogen und die abgezogene Steuer auf die Steuerschuld wie eine Vorauszahlung **angerechnet**. Auch wenn ein Steuerpflichtiger **nur lohnsteuerpflichtige Einkünfte** bezieht, erfolgt idR eine Veranlagung (**Arbeitnehmerveranlagung**).

	Steuersatz	Endbesteuerung¹⁾
LSt	Tarif	nein
KESt	27,5%/25%	grundsätzlich ²⁾ ja
ImmoEST	30%	grundsätzlich ³⁾ ja

Steuerabzug nach § 99	20%/25%	idR ja
Steuerabzug nach § 107	10%	idR ja

- 1) Eine Veranlagung auf Antrag ist in allen Fällen möglich. Dabei wird die Abzugssteuer angerechnet.
- 2) Nicht endbesteuert sind betriebliche Substanzgewinne.
- 3) Nicht endbesteuert ist die Veräußerung von Betriebsgrundstücken.