

Steuern 2017

Das österreichische **Steuerrecht** ist einem ständigen und raschen Wandel unterworfen. Änderungen des wirtschaftlichen Umfelds, die Schaffung neuer Steuerquellen zur Erzielung zusätzlichen Aufkommens, das Schließen von Steuerlücken, die Anpassung an Vorgaben der Europäischen Union, die Reaktion auf die Rechtsprechung der Höchstgerichte und viele weitere Gründe sind für die schnelle Abfolge immer neuer Steuergesetze ausschlaggebend. Jährlich fünf bis sechs Gesetze (zB Abgabenänderungsgesetze, Steuerreformgesetze, Budgetbegleitgesetze), durch welche einzelne steuerrechtliche Bestimmungen oder ganze Steuergesetze geändert werden, sind keine Seltenheit.

Wer seine steuerliche Belastung erkennen und planen will, muss daher den jeweils **aktuellen Stand des Steuerrechts** wissen. Aus diesem Grund ist die laufende Anpassung von Fachbüchern an neue Steuergesetze notwendig. Die aktuelle Ausgabe dieses Buches berücksichtigt den für 2017 maßgeblichen Stand des österreichischen Steuerrechts. Verarbeitet sind die Änderungen durch das EU-Abgabenänderungsgesetz 2016 sowie das Abgabenänderungsgesetz 2016.

Um sich im Dickicht der sich ständig ändernden Steuergesetze zurechtzufinden, ist es notwendig, die **Grundbegriffe** der Steuern und die Grundsätze der wesentlichsten **Steuerarten** zu kennen. Diese werden in den Kapiteln 1 und 2 beschrieben.

Das österreichische Steuersystem ist **nicht entscheidungsneutral**. Die Rangordnung privater und unternehmerischer Entscheidungsalternativen kann sich durch die Besteuerung verändern. Die Kapitel 3 bis 6 widmen sich besonders Fragen, die im Rahmen der Unternehmensbesteuerung aus dem Blickwinkel der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre bedeutsam sind, nämlich wie sich Steuerwirkungen quantifizieren lassen (Kapitel 3), wie die steuerliche Gewinnermittlung ausgestaltet ist (Kapitel 4), welchen Einfluss die Besteuerung auf die Wahl der Rechtsform (Kapitel 5) und auf die Standortwahl hat (Kapitel 6).

Steuerrecht im Wandel

Aktueller Stand des Steuerrechts

Grundbegriffe und Steuerarten

Steuersystem nicht entscheidungsneutral

1. Grundbegriffe der Steuern

Begriffsklärung Die folgende **Begriffsklärung** dient als Ausgangspunkt für die nachfolgenden Erläuterungen der Steuerarten und der betriebswirtschaftlichen Konsequenzen der Besteuerung. Überdies soll die Kenntnis der Grundbegriffe des Steuerrechts und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre die Anwendung der Steuergesetze erleichtern.

1.1. Abgaben

Abgaben **Abgaben**¹ wird als Oberbegriff für alle Geldleistungen verwendet, die von Gebietskörperschaften kraft öffentlichen Rechts zur Erzielung von Einnahmen auferlegt werden. Innerhalb der Abgaben wird zwischen Steuern, Beiträgen und Gebühren unterschieden.

1.1.1. Abgabarten

1.1.1.1. Steuern

Steuern **Steuern** sind Geldleistungen an Gebietskörperschaften, denen eine unmittelbare Gegenleistung nicht gegenübersteht (zB Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer). Die Steuerpflicht entsteht somit **unabhängig von der Nutzung** öffentlicher Leistungen aufgrund der Verwirklichung des Steuertatbestandes.

1.1.1.2. Beiträge

Beiträge **Beiträge** sind Geldleistungen, die demjenigen auferlegt werden, der an der Errichtung oder Erhaltung einer öffentlichen Einrichtung ein besonderes Interesse hat (zB Anliegerbeiträge für die Straßenerrichtung). Davon zu unterscheiden sind Beiträge an andere öffentlich-rechtliche Körperschaften (zB Sozialversicherungsbeiträge). Beiträge werden erhoben, wenn die **Möglichkeit zur Nutzung** öffentlicher Leistungen besteht.

1.1.1.3. Gebühren

Gebühren Als **Gebühren** werden öffentlich-rechtliche Entgelte für eine besondere, vom Bürger unmittelbar in Anspruch genommene Leistung einer Gebietskörperschaft bezeichnet (zB Wasser-, Kanal- oder Müllabfuhrgebühren). Gebühren fallen somit bei **tatsächlicher Nutzung** öffentlicher Leistungen an. Dagegen sind Gebühren nach dem Gebührengesetz 1957 Steuern, weil diese ohne unmittelbare Gegenleistung der Gebietskörperschaft entrichtet werden müssen, auch wenn Stempelgebühren (zB Ausstellung von Reisepässen) im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme von Verwaltungsbehörden erhoben werden.

¹ vgl Doralt/Ruppe II, 7. Auflage, Tz 1253f

1.1.2. Abgrenzung der Abgabenarten

Die drei Abgabenarten werden durch folgende Kriterien abgegrenzt:

Abgrenzungsmerkmale

1.1.2.1. Höhe der Abgaben

Die Höhe der Steuern richtet sich entsprechend der **Opfertheorie** nach der jeweiligen Leistungsfähigkeit des Einzelnen, zur Erfüllung der Staatsaufgaben beizutragen. Personen mit höherem Einkommen oder größerem Vermögen kann daher bei Unterstellung einer fallenden Nutzenfunktion eine sowohl absolut als auch relativ höhere Steuerbelastung abverlangt werden (vgl. progressiver Steuertarif). Aus diesem Grund steigt beispielsweise der Einkommensteuersatz mit der Höhe des Einkommens. Mit steigendem Einkommen steigt die Einkommensteuer nicht nur absolut, sondern auch relativ.

Opfertheorie

Nach der **Äquivalenztheorie** wird bezüglich der Höhe von Gebühren und Beiträgen eine Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung angestrebt. Für Gebühren gilt das individuelle, für Beiträge das gruppenbezogene Kostendeckungsprinzip.

Äquivalenztheorie

1.1.2.2. Zweckbindung

Das Aufkommen allgemeiner Steuern (zB Einkommensteuer, Umsatzsteuer) unterliegt **keiner Zweckbindung**. Es steht der Finanzierung sämtlicher Staatsaufgaben zur Verfügung. Ausnahmsweise kann eine solche Zweckbindung (zB Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds) jedoch vorgesehen sein. Überdies verfügt das Finanzausgleichsgesetz eine Widmung von Teilen des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- und Umsatzsteueraufkommens (zB Dotierung des Katastrophenfonds).

Keine Zweckbindung von Steuern

Der Ertrag aus der Erhebung von Gebühren und Beiträgen dient hingegen zur **Finanzierung bestimmter öffentlicher Leistungen**.

Zweckbindung von Gebühren und Beiträgen

1.2. Steuersystem

Als **Steuersystem** lassen sich alle in einem Staat erhobenen Steuern, ihre wechselseitigen Beziehungen sowie die Grundsätze ihrer Ausgestaltung bezeichnen.

Steuersystem

Das Steuersystem lässt sich unter verschiedenen Aspekten darstellen. Nachfolgend werden aus der Vielzahl von Gesichtspunkten vier Merkmale näher beschrieben.

1.2.1. Steuerarten

1.2.1.1. Direkte und indirekte Steuern

Als **direkte Steuern** werden diejenigen bezeichnet, bei denen Steuerzahler und Steuerträger (vgl. 1.3.1.) nach der Absicht des Gesetzgebers identisch sind. Die Steuer wird unmittelbar beim Steuerträger erhoben (zB Einkommen- und Körperschaftsteuer).

Direkte Steuern

Indirekte Steuern Bei **indirekten Steuern** wird typischerweise davon ausgegangen, dass der Steuerzahler die Steuerbelastung auf den beabsichtigten Steuerträger überwälzen kann. Der Steuerträger wird bloß mittelbar erfasst (zB Umsatzsteuer, spezielle Verbrauchsteuern wie Tabaksteuer, Alkoholabgabe etc). Die Überwälzbarkeit hängt jedoch von der Marktsituation (Elastizität der Nachfrage) ab. Kann etwa der Unternehmer eine Verbrauchsteuer nicht durch einen erhöhten Preis auf den Konsumenten abwälzen, so mindert die Steuer sein Einkommen.

1.2.1.2. Personen- und Sachsteuern

Personensteuern Bei **Personensteuern** werden der Steuergegenstand und die Steuerhöhe (Bemessungsgrundlage, Steuersätze, Freibeträge, etc) durch personenbezogene Merkmale (Wohnsitz, Alter, Familienstand, etc) bestimmt (zB bei der Einkommensteuer).

Sachsteuern **Sachsteuern** sind solche, bei denen die Steuer (Steuergegenstand und Steuerhöhe) anhand objektbezogener Merkmale (Art, Alter, Größe eines Gegenstandes oder einer Leistung) bestimmt wird (zB Mineralölsteuer, Energieabgaben, Tabaksteuer).

1.2.1.3. Abschnittssteuern und einmalig erhobene Steuern

Abschnittssteuern **Abschnittssteuern** erfassen periodisch in bestimmten Zeitabschnitten (zB jährlich, vierteljährlich, monatlich) verwirklichte Steuertatbestände (zB erzielttes Einkommen). Die Besteuerungsabschnitte folgen einander lückenlos (zB Einkommensteuer, Umsatzsteuer).

Einmalige Steuern **Einmalige Steuern** werden im Anschluss an die Verwirklichung einzelner Tatbestände erhoben (zB Grunderwerbsteuer nach Erwerb eines inländischen Grundstücks).

1.2.1.4. Veranlagungs- und Selbstbemessungssteuern

Veranlagungssteuern **Veranlagungssteuern** werden aufgrund von Steuererklärungen nach Durchführung eines förmlichen Verfahrens durch Steuerbescheide festgesetzt und sind danach zu entrichten (zB Einkommensteuer, Körperschaftsteuer).

Selbstbemessungssteuern **Selbstbemessungssteuern** sind Steuern, die vom Steuerpflichtigen selbst berechnet und ohne bescheidmäßige Festsetzung abgeführt werden. Die Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer sind Selbstbemessungsabgaben, die nicht vom Schuldner, sondern einem Dritten (Arbeitgeber, Bank) zu berechnen und abzuführen sind. Die Umsatzsteuer ist hinsichtlich der (monatlichen bzw. quartalsweisen) Vorauszahlungen eine Selbstbemessungssteuer.

1.2.2. Aufkommensverteilung

1.2.2.1. Finanzverfassung

Finanz-Verfassungsgesetz Die Kompetenzverteilung auf dem Gebiet des Steuerwesens ist gem Art 13 Bundes-Verfassungsgesetz dem **Finanz-Verfassungsgesetz (F-VG)** vorbehalten, das die finanziellen Beziehungen zwischen dem Bund, den Ländern und den Gemeinden regelt.

Finanzausgleichsgesetz Das F-VG überlässt dem (einfachen) Bundesgesetzgeber die Regelung der Zuständigkeiten auf dem Gebiet des Steuerwesens, der durch das zwischen dem

Bund und den anderen Gebietskörperschaften paktierte **Finanzausgleichsgesetz (FAG)** die Besteuerungsrechte verteilt. Bei der Verteilung der Besteuerungsrechte hat sich der Bundesgesetzgeber an der Verteilung der Lasten der öffentlichen Verwaltungen und der Leistungsfähigkeit der Gebietskörperschaften zu orientieren.

Die Verteilung der Besteuerungsrechte wird formal im Hinblick auf die Ertragshoheit insbesondere anhand der folgenden in § 6 F-VG vorgesehenen **Abgabentypen** vorgenommen:

Abgabentypen

- Ausschließliche Bundesabgaben (Erhebung und Ertrag: Bund; zB Energieabgaben, Kapitalverkehrssteuern, Versicherungssteuer)
- Gemeinschaftliche Bundesabgaben (Erhebung: Bund; Ertrag: Bund, Länder und Gemeinden; zB Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer)
- Ausschließliche Landesabgaben (Erhebung und Ertrag: Länder; zB Fremdenverkehrsabgaben, Vergnügungssteuern)
- Ausschließliche Gemeindeabgaben (Erhebung und Ertrag: Gemeinden; zB Grundsteuer, Kommunalsteuer, Hundesteuer, Benützungsgebühren)

1.2.2.2. Finanzausgleichsgesetz

Im Finanzausgleichsgesetz (FAG) wird über die **Verteilung der Besteuerungsrechte** derart entschieden, dass unter Wahrung der Abgabentypen Abgabentatbestände festgelegt werden.

Verteilung der Besteuerungsrechte

Die **Verteilung des Aufkommens** der gemeinschaftlichen Bundesabgaben auf Bund, Länder und Gemeinden regelt ebenfalls das FAG. Die Verteilung auf die Länder und in einem weiteren Schritt auf die Gemeinden wird nach einem Bevölkerungsschlüssel vorgenommen, welcher sich aus dem von der Bundesanstalt Statistik Österreich festgestellten Bevölkerungsstand ableitet.

Verteilung des Aufkommens

1.2.2.3. Aufkommen 2015

Abgabenerträge des Bundes laut Bundesrechnungsabschluss 2015 (Ergebnisrechnung) des Rechnungshofes vom 29.6.2016:

Bezeichnung	Erfolg 2015 (in Millionen Euro, gerundet)
Erträge aus Abgaben netto	64.328,5
I. Abgaben – brutto	83.536,9
Einkommen- und Vermögensteuern	43.342,4
Veranlagte Einkommensteuer	3.665,5
Lohnsteuer	27.459,6
EU-Quellensteuer	73,5
Kapitalertragsteuer	4.006,7
Körperschaftsteuer	6.482,4
Abgeltungsteuern aus internationalen Abkommen	3,5
Stiftungseinkommensteuer	72,8
Abgabe von Zuwendungen	0,4
Wohnbauförderungsbeitrag	968,3
Kunstförderungsbeitrag	18,1
Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben	30,5
Bodenwertabgabe	5,7
Stabilitätsabgabe	555,1
Verbrauchs- und Verkehrsteuern	39.530,8
Umsatzsteuer	26.609,8
Tabaksteuer	1.735,5
Biersteuer	192,9
Alkoholsteuer	126,5
Schaumweinsteuer – Zwischenerzeugnissteuer	20,2
Mineralölsteuer	4.218,6
Energieabgaben	932,8
Normverbrauchsabgabe	395,7
Kraftfahrzeugsteuer	49,1
Motorbezogene Versicherungssteuer	2.182,5
Versicherungssteuer	1.121,3
Flugabgabe	107,4
Grunderwerbsteuer	1.019,4
Kapitalverkehrsteuer	48,8
Abgaben nach dem Glückspielgesetz	596,5
Werbeabgabe	107,7
Altlastenbeitrag	66,1
Gebühren, Bundesverwaltungsabgaben und sonstige Abgaben	663,7
Gebühren und Bundesverwaltungsabgaben	514,1
Sonstige Abgaben, Resteingänge, Nebenansprüche und Kostenersätze	149,6
II. Abgabenähnliche Erträge	12.963,7
Beiträge zur Arbeitslosenversicherung (ALV)	6.079,1
Beiträge zum Familienlastenausgleichsfonds (FLAF)	6.842,7
Sonstige Abgabenähnliche Erträge	41,9
III. Überweisungen	-32.172,1
Überweisungen an Gebietskörperschaften	-25.104,8
Ertragsanteile der Gemeinden	-9.588,7
Ertragsanteile der Länder	-15.516,0
Beitrag zur EU	-2.619,1
Überweisungen für Gesundheit und Soziales	-2.241,7
Steueranteil für Krankenanteilsfinanzierung	-155,1
USt-Anteil für Gesundheitsförderung	-7,3
Für Gesundheits- und Sozialbereichs-Beihilfengesetz	-2.066,9
Überweisungen an den Hauptverband	-12,4
Überweisungen an Fonds	-2.206,5
Steueranteil für Siedlungswasserwirtschaft	-296,1
Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	-1.182,6
Katastrophenfonds	-432,6
Umsatzsteueranteil für Pflegefonds	-295,2

1.2.3. Einfluss auf unternehmerische Entscheidung

Die Besteuerung beeinflusst die unternehmerischen Entscheidungen in mehrfacher Weise. Das österreichische Steuersystem ist **nicht entscheidungsneutral** in dem Sinne, dass die Rangordnung unternehmerischer Entscheidungen durch die Besteuerung gleichbliebe. Die Steuern wirken sowohl auf die betriebliche Aufbau- als auch auf die Ablauforganisation.

Keine Entscheidungsneutralität

Der **betriebliche Erfolg** wird durch Gewinn- oder Ertragsteuern beeinflusst (Einkommensteuer und Körperschaftsteuer). Diese haben zudem Einfluss auf die Ausgestaltung des betrieblichen Rechnungswesens.

Betrieblicher Erfolg

Die Besteuerung beeinflusst die Kosten für den Einsatz **betrieblicher Leistungsfaktoren**.

Betriebliche Leistungsfaktoren

- Produktionsfaktoren: zB Ertragsteuern (Abschreibungen); Energiesteuern (Elektrizität); Grunderwerbsteuer (Grundstücke)
- Arbeit: zB Lohnsteuer (Arbeitslohn und -gehalt); Sozialversicherungsbeiträge (Arbeitgeberanteil zur SV); Lohnnebenabgaben (Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds, etc)
- Kapital: zB Ertragsteuern (Dividenden bzw Zinsen)

Die Besteuerung hat auch Einfluss auf den **betrieblichen Absatz**. So unterliegt der Absatz von Gegenständen und Dienstleistungen der Umsatzsteuer, allenfalls aber speziellen Verbrauchsteuern (zB Energieabgaben, Alkoholabgaben, Tabaksteuer) oder Verkehrsteuern (zB Grunderwerbsteuer, Versicherungssteuer).

Betriebliche Absatzleistungen

1.2.4. Besteuerungsprinzipien

An das Steuersystem werden vielfache Anforderungen gestellt. Im Vordergrund der Besteuerung steht die **Aufkommensbeschaffung (fiskalischer Zweck)**. Die Höhe des Aufkommens und damit die Höhe der Steuern hängen von politischen Entscheidungen über den Umfang staatlicher Aufgaben ab.

Aufkommensbeschaffung

Neben der Mittelbeschaffung kann die Besteuerung **außerfiskalischen Zwecken** dienen. So kann die Ausgestaltung der Steuern im Hinblick auf die Optimierung der Verteilung (zB progressiver Einkommensteuertarif) und Allokation unterschiedlich erfolgen. Auch Lenkungsmaßnahmen können durch die Besteuerung ergriffen werden (zB Umweltabgaben). Eine Anhebung der Energieabgaben bezweckt zB neben der Steigerung des Steueraufkommens auch eine Beeinflussung des Verhaltens dergestalt, dass es zu einer Verringerung des Energieverbrauches kommt.

Außerfiskalische Zwecke

Die Ausgestaltung der Steuern muss den verfassungsrechtlichen Vorgaben (Gleichheitsgrundsatz, Eigentumsschutz, etc) angepasst sein. Ziel ist die Verwirklichung der **Gleichmäßigkeit der Besteuerung**.² Der Steuergesetzgeber ist verpflichtet, nicht ohne sachliche Rechtfertigung Gleiches ungleich und Ungleiches gleich zu behandeln.

Gleichmäßigkeit der Besteuerung

² vgl Doralt/Ruppe II, 7. Auflage, Tz 53