



7. Oktober 2005

BMF-010203/0549-IV/6/2005

An

Finanzämter

Großbetriebsprüfungen

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Einkommen- und Körperschaftssteuer

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Lohnsteuer

Steuer- und Zollkoordination, Produktmanagement

Einkommensteuerprotokoll 2005

Zur Erzielung einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise fand im April 2005 der Salzburger Steuerdialog des Bundesministeriums für Finanzen gemeinsam mit den Finanzämtern statt, bei der in der Praxis auftauchende Zweifelsfragen in den Bereichen Einkommensteuer behandelt werden.

1. § 4 Abs 4 Z 4a EStG 1988 (Rz 1298 - 1313 EStR 2000)

Forschungsfreibetrag

Sachverhalt:

Die österreichische Tochter einer deutschen Muttergesellschaft erbringt für diese Forschungs- und Entwicklungsaufgaben, insbesondere im Bereich Großserienproduktentwicklung. Sie nimmt für ihre Forschungsaufwendungen den Forschungsfreibetrag gemäß § 4 Abs 4 Z 4a EStG idF BGBl I 2003/133 in Anspruch. Der volkswirtschaftliche Wert der diesbezüglichen Erfindungen wurde vom BM für Wirtschaft und Arbeit bestätigt. In der Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag wurden unter anderem Schulungskosten, Reisekosten, Lohnkosten für die leitenden Angestellten der Entwicklungsabteilung, für Sekretärinnen und für das eigene EDV Personal der Entwicklungsabteilung berücksichtigt. Einen wesentlichen Anteil an der Bemessungsgrundlage haben auch fremde Entwicklungsleistungen von anderen Schwestergesellschaften. Die gesamten Forschungs- und Entwicklungskosten werden an die deutsche Muttergesellschaft weiterverrechnet. Der Forschungsfreibetrag gem § 4 Abs 4 Z 4

ESTG idF BGBl I 2003/133 (Frascati) wurde ebenfalls in Anspruch genommen, wobei hier die Bemessungsgrundlage aus allen Anlagenzugängen der jeweiligen Kostenstellen besteht. Unter den Anlagezugängen befinden sich ein Neubau sowie ein PKW.

Fragestellung:

1. Können fremde Entwicklungsleistungen (im konkreten aus Indien mit ca 8 Mio € p.a.) in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden?
2. Können im Ausland anfallende Schulungskosten der neu eintretenden Mitarbeiter oder Managementkurse von Führungskräften in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden?
3. Die Mitarbeiter der Entwicklungsabteilung unternehmen immer wieder Reisen zu den Kunden, um die Produktentwicklung an die Kundenwünsche zu adaptieren. Sind diese Reisen zu den Kunden als Vertriebskosten anzusehen oder sind das ebenfalls Entwicklungskosten? Ist der Zeitaufwand der Reise aus den Lohnkosten in der Bemessungsgrundlage auszuscheiden?
4. Sind der Leiter der Entwicklungsabteilung sowie Sekretärinnen und eigenes EDV- Personal, das in der Abteilung integriert ist, unmittelbar in der Entwicklung tätig oder übernehmen diese Personen zumindest anteilig Verwaltungsaufgaben?

1. Fremde Entwicklungsleistungen können in die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag nach § 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988 einbezogen werden, wenn die Voraussetzungen der Rz 1299 iVm Rz 1310 der EStR 2000 erfüllt sind. Es besteht keine Beschränkung dahingehend, dass nur inländische Forschungskosten einbezogen werden können.

2. Forschungsspezifische Schulungskosten sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

3. Soweit Reisekosten im Rahmen der Forschungstätigkeit anfallen und nicht als Vertriebskosten anzusehen sind, sind sie in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

4. In die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag sind forschungsbezogene Einzelkosten und Gemeinkosten einzubeziehen. Bezogen auf Lohnkosten sind als Einzelkosten die Lohnkosten für in der Forschung tätiges Personal (Forscher und Hilfskräfte) einzubeziehen. Als Einzelkosten nicht einzubeziehen sind Lohnkosten, die die Verwaltung (inkl. Unternehmensleitung), die Produktion oder den Vertrieb betreffen; derartige Kosten sind nur anteilig mit dem auf die Forschung entfallenden Anteil einzubeziehen.

2. § 6 EStG 1988 (Rz 2362, 2369, 2377 EStR 2000)

Wertberichtigung zu Forderungen

Sachverhalt:

Bei Außenprüfungen taucht immer wieder das Problem auf, dass bei unverzinslichen Kundenforderungen unter Bezugnahme auf EStR 2000 Rz 2377 eine Abzinsung von 1 % pro Monat (somit 12 % p.a.) bis zur Fälligkeit in Anspruch genommen wird.

Betrachtet man das allgemeine Zinsniveau vor allem der Jahre ab 2000, handelt es sich dabei um eine viel zu großzügige Abzinsung.

Fragestellung:

Es wird daher angefragt, ob diese Randzahl dezidiert noch immer anzuwenden ist bzw. wird angeregt, diese Randzahl dementsprechend an das aktuelle Zinsniveau anzupassen (zB gekoppelt an die von der ÖNB veröffentlichten Zinssätze).

Rz 2377 der EStR 2000 lautet:

"Fälle besonderer Absprachen

Eine gruppenweise Vornahme von Einzelwertberichtigungen ist insbesondere in folgenden Fällen zulässig:

- **Bei Skontoinanspruchnahme: um den in Anspruch genommenen Skonto.**
- **Bei mittelfristig nicht fälligen unverzinslichen oder ungewöhnlich niedrig verzinsten Forderungen: für Abzinsung bis zur Fälligkeit (zB 1% pro Monat).**
- **Bei langfristigen Ratenvereinbarungen: Wertberichtigung für Zinsendifferenz, soweit der Kunde nicht die vollen Aufwandszinsen vergütet."**

Die Aussage in dieser Randzahl zur Abzinsung von unverzinsten Forderungen kann nicht dahingehend verstanden werden, dass der dort beispielhaft angeführte Zinssatz stets und ungeachtet des aktuellen Zinsniveaus anzuwenden ist. Da die Abzinsung der Ermittlung des aktuellen Barwertes der Forderung dient, hat sich diese am jeweils aktuellen Zinsniveau zu orientieren. Künftig anfallende Spesen (Eintreibungskosten, Mahnspesen etc.) sind bei der Abzinsung nicht zu berücksichtigen. Als Zinssatz für die Abzinsung von Forderungen ist der jeweils bankübliche Sollzinssatz heranzuziehen. Die Rz 2377 der EStR 2000 wird entsprechend geändert werden.

3. § 6 Z 16, § 124b Z 46 EStG 1988 (Rz 2636a – 2636e, 1325 EStR 2000)

Sonderbewertungsvorschrift bei Leasinggesellschaften

Sachverhalt:

1. Eine Leasinggesellschaft nimmt die genannte Sonderbewertungsvorschrift in Anspruch. Sie setzt also den Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert sämtlicher vermieteter Wirtschaftsgüter und dem Barwert der (diskontierten) Leasingforderungen als Ausgleichsposten an. Bei der Ermittlung des Barwertes werden von den aushaftenden Forderungen allfällige Forderungsausfälle in Abzug gebracht. Diese weisen unterschiedliche Qualitäten auf: Bereits eingetretene Ausfälle (konkrete Einzelwertberichtigungen) bzw. zukünftig zu erwartende (aufgrund der Branchenerfahrungen) in Form von pauschalen Wertberichtigungen oder Rückstellungen.
2. Eine Leasinggesellschaft nimmt die Sonderbewertungsvorschrift zunächst nicht in Anspruch. Im Zuge einer Betriebsprüfung wird der Antrag gestellt, von der bisherigen Vorgangsweise abzugehen und den Barwert anzusetzen.

Fragestellung:

1. Sind allfällige Forderungsausfälle bei der Barwertermittlung zu berücksichtigen?
2. Ist dem Antrag - vergleichbar einer Bilanzänderung (bei Vorliegen einer wirtschaftlichen Begründung) - stattzugeben?

1. Gemäß § 6 Z 16 EStG 1988 kann unter den dort genannten Voraussetzungen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert sämtlicher vermieteter Wirtschaftsgüter und dem Teilwert sämtlicher Forderungen aus der Vermietung als Ausgleichsposten angesetzt werden. Als Teilwert der Forderungen ist der Barwert der diskontierten Forderungen aus der Vermietung anzusetzen. Da die Ermittlung des Teilwertes der Forderungen aus der Vermietung nach den Vorschriften des EStG 1988 zu erfolgen hat, sind bei der Barwertermittlung eingetretene Forderungsausfälle und Einzelwertberichtigungen einzubeziehen. Pauschale Wertberichtigungen sind nicht zu berücksichtigen, da solche gemäß § 6 Z 2 lit a EStG 1988 steuerlich nicht zulässig sind.

2. Gemäß § 6 Z 16 EStG 1988 darf ein Ausgleichsposten nur dann gebildet werden, wenn er bei der Gewinnermittlung für das Wirtschaftsjahr der Eröffnung des

Betriebes und in den folgenden Wirtschaftsjahren angesetzt worden ist. Gemäß § 124b Z 46 EStG 1988 muss der Ausgleichsposten (für 2000 schon bestanden habende Betriebe) erstmalig in der Bilanz für das im Kalenderjahr 2000 endende Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden. Sofern es sich nicht um das Wirtschaftsjahr der Eröffnung des Betriebes oder das im Kalenderjahr 2000 endende Wirtschaftsjahr handelt, ist die nachträgliche Bildung eines Ausgleichspostens unzulässig. Andernfalls ist dem Antrag bei Vorliegen der Voraussetzungen für eine Bilanzänderung zu entsprechen.

4. § 9 EStG 1988 (Rz 3301 ff EStR 2000)

Zulässigkeit einer Rückstellung für Restrukturierungsaufwendungen

Sachverhalt:

In einer Presseaussendung eines im Bereich der New Economy tätigen Unternehmens wird die Absicht bekanntgegeben, sich in Zukunft auf "core competencies" zu konzentrieren und einige Unternehmensbereiche einzustellen. Es werden 10 Mio € an Restrukturierungsaufwendungen erwartet, davon die Hälfte für Personalaufwendungen. Bis zum Abschlussstichtag liegt weder ein Beschluss der relevanten Gremien vor noch wurde mit dem Betriebsrat verhandelt.

Fragestellung:

Können die Restrukturierungsaufwendungen im Jahresabschluss als Rückstellung passiviert werden?

Mangels einer ausreichend konkretisierten Leistungsverpflichtung gegenüber Dritten liegen die Voraussetzungen für die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung nicht vor.

5. § 17, § 21, § 29 EStG 1988 (Rz 6602, 7723e EStR 2000)

Verkauf von Waldparzellen unter Ausbedingung eines immerwährenden Brennholzbezugsrechtes

Sachverhalt:

Ein vollpauschalierter Land- und Forstwirt (§ 1 Abs.1 LuF PauschVO 2001) verkauft im Jahre 2004 Waldparzellen, die sich bereits seit Jahrzehnten in seinem Eigentum befinden, um einen Barverkaufspreis von rund 100.000 €.

Zusätzlich bedingt er sich vertraglich ein immerwährendes Brennholzbezugsrecht von jährlich 80 fm am Stamm auf sämtlichen Waldparzellen der Käufers aus. Der jährliche Bezug wird durch Auszeigen des Käufers (Verpflichteten) vorgenommen.

Grundbücherlich ersichtlich ist dieses Bezugsrecht beim Verpflichteten, also beim Käufer der Waldparzellen, im C-Blatt seines Grundbesitzes und beim Berechtigten, also beim Verkäufer der Waldparzellen, im A-Blatt des ihm verbleibenden Grundbesitzes.

Fragestellung:

Wie ist der auf das stehende Holz einschließlich Jagdrecht entfallende Veräußerungserlös zu ermitteln? Ein entsprechender Nachweis (Gutachten) für eine entsprechende Aufteilung liegt nicht vor.

Wie ist die Ausübung des immerwährenden Brennholzbezugsrechtes beim Nutzungsberechtigten (Verkäufer der Waldparzellen) in weiterer Folge steuerlich zu behandeln?

Es liegt eine Veräußerung von Einzelwirtschaftsgütern des Betriebsvermögens gegen Einmalzahlung und lebenslänglich wiederkehrende Bezügen vor. Dabei ist § 1 Abs. 5 der land- und forstwirtschaftlichen PauschalierungsVO BGBl. II 54/2001 anzuwenden, wonach aus der Veräußerung von forstwirtschaftlichen Flächen entstehenden Gewinne mit 35% des Veräußerungserlöses angenommen werden können.

Die steuerliche Erfassung des Veräußerungserlöses erfolgt – außerhalb der Pauschalierung – im Rahmen der Einkünfte aus land- und Forstwirtschaft nach Maßgabe des Zufließens.

Dabei sind zunächst 35% der Einmalzahlung von 100.000 € = 35.000 € als Einkünfte anzusetzen.

Der Wert des immerwährenden Brennholzbezugsrechtes kann gemäß 6 Abs. 1 Z 1 lit. c der Sachbezugsverordnung BGBl. II 416/2001 ermittelt werden: Der Jahreswert beträgt $80 \text{ fm} \times 1,4$ (Faktor für Umrechnung in rm) = 112 rm x dem je nach Holzart zutreffenden Sachbezugswert (zwischen 21,80 € und 10,90 €). Davon sind sodann ebenfalls 35% als jährlich anfallende Einkünfte als Land- und Forstwirtschaft anzusetzen.

Hinsichtlich des gemäß § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 iVm § 1 Abs. 5 der land- und forstwirtschaftlichen PauschalierungsVO BGBl. II 54/2001 von den immerwährenden Brennholzbezügen pauschal mit 65% ausgeschiedenen Grund-

und Boden-Anteils liegen nach Überschreiten des kapitalisierten Wertes sonstige Einkünfte iSd § 29 Z 1 EStG 1988 vor. Dies ist gemäß § 15 Abs. 2 BewG grundsätzlich ab dem 19. Jahr der Fall.

6. § 23, § 28 EStG 1988 (Rz 5435 ff EStR 2000)

Privatzimmervermietung

Sachverhalt:

Ein Arbeitnehmer vermietet acht Fremdenbetten in Fremdenzimmern und acht Fremdenbetten in zwei Appartements. Die Beherbergung umfasst als Nebenleistungen die Verabreichung des Frühstücks sowie die tägliche Reinigung der Zimmer.

Fragestellung:

Unter welche Einkunftsart ist die Zimmervermietung zu subsumieren? Können pauschale Werbungskosten (Betriebsausgaben) berücksichtigt werden?

Einkünfte aus der landläufigen Zimmervermietung sind idR als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu behandeln, wenn die Zimmervermietung nur von geringem Ausmaß und nicht als land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit zu erfassen ist (VwGH 5.10.1994, 94/15/0059, 92/15/0107; VwGH 7.10.2003, 2000/15/0024). Eine saisonale Zimmervermietung, die sich auf mehr als zehn Fremdenbetten erstreckt, ist nicht mehr als Zimmervermietung geringen Ausmaßes, sondern als gewerbliche Tätigkeit anzusehen, weil sie dann in erheblichem Umfang nicht nur laufende Arbeit, sondern jene intensivere Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr erfordert, die ihr betrieblichen Charakter verleiht (Rz 5435 EStR 2000).

Im Anfragefall liegen bezüglich der gesamten Zimmervermietung Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor (vgl. auch Rz 5438 EStR 2000).

Eine andere Beurteilung würde Platz greifen, wenn die Appartementvermietung ohne Nebenleistungen (zB ohne Verabreichung eines Frühstücks oder tägliche Reinigung) erfolgen sollte. Diesfalls wären die gesamten Einkünfte aus der Zimmervermietung als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einzustufen.

Die Berücksichtigung von pauschalen Betriebsausgaben bzw Werbungskosten ist unzulässig.

7. § 24 Abs 1 EStG 1988 (Rz 5648 ff EStR 2000)

Betriebsaufgabe bei Verpachtung eines Gewerbebetriebes

Sachverhalte:

1. Ein 65-jähriger Tischlermeister verpachtet im Jahr 2004 seinen Tischlereibetrieb an einen Fremden (unkündbare Pachtdauer: fünf Jahre). Danach soll der Sohn, welcher derzeit die HTL besucht, den Betrieb übernehmen.
2. Eine 62-jährige Gastwirtin verpachtet im Jahr 2004 ihr Gasthaus für drei Jahre an ihren Sohn. Wenn sich dieser bewährt, soll er nach Ablauf des Pachtvertrages, unter Umständen auch schon früher, den Betrieb unentgeltlich übernehmen.

Fragestellung:

Ist im Jahr 2004 jeweils eine Betriebsaufgabe zu unterstellen?

Eine Betriebsverpachtung stellt dann eine Betriebsaufgabe dar, wenn das Gesamtbild der Verhältnisse dafür spricht, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages nicht mehr auf eigene Rechnung und Gefahr weiterzuführen (vgl. Rz 5684 EStR 2000). Eine bloße Betriebsunterbrechung stellt keine Betriebsaufgabe dar (vgl. Rz 5638 EStR 2000). Bei einer Betriebsverpachtung liegt im Zweifel (insbesondere wenn der Steuerpflichtige nicht selbst von einer Betriebsaufgabe ausgeht) eine Betriebsunterbrechung vor, wenn die Umstände dafür sprechen, dass der Steuerpflichtige selbst oder ein unentgeltlicher Rechtsnachfolger den Betrieb wieder aufnehmen oder übernehmen wird. Im Fall der geplanten Übergabe an einen unentgeltlichen Rechtsnachfolger muss dieser ernsthaft bemüht sein, die für die Betriebsführung notwendigen Befugnisse in absehbarer Zeit zu erlangen.

Ausgehend davon liegt in beiden Fällen eine Betriebsunterbrechung vor. Die EStR 2000 werden diesbezüglich geändert werden.

8. § 24, §§ 30 f EStG 1988 (Rz 6621, 5681 EStR 2000)

Belastetes Eigentum, gemischte Schenkung und Teilentgeltlichkeit

Sachverhalt:

Fall 1:

Der Abgabepflichtige ist Eigentümer diverser Liegenschaften, die von ihm vermietet werden. Nun wird beabsichtigt, diese Liegenschaften unter Zurückbehaltung des lebenslangen Fruchtgenussrechtes sowie unter der Auflage eines Belastungs- und Veräußerungsverbot zu seinen Gunsten an die Tochter zu übertragen.

Fall 2:

Der Vater hat eine in seinem Eigentum stehende Liegenschaft 1996 an seinen Sohn übergeben. Der Verkehrswert der Liegenschaft wird zum damaligen Zeitpunkt mit ungefähr 3,6 Mio € beziffert. Die Übergabvereinbarung wird 1996 als "Kaufvertrag" bezeichnet und der "Kaufpreis" beträgt 1,5 Mio €; dieser Kaufpreis soll in der Form berichtet werden, dass der Käufer verpflichtet ist, einen Kredit des Verkäufers zu übernehmen. 2005 will der Sohn verkaufen, ohne einen Spekulationstatbestand zu verwirklichen.

Fall 3:

wie Fall 2, jedoch beträgt der Kaufpreis 2,2 Mio €; dieser Kaufpreis soll in der Form berichtet werden, dass der Käufer einen Kredit des Verkäufers in Höhe von 1,5 Mio. € übernimmt und eine Zahlung in Höhe von weiteren 0,7 Mio € leistet.

Fall 4:

Ein OHG-Anteil wird (im Familienkreis) bei negativem Kapitalkontenstand (3,6 Mio €) übertragen. Eine Auffüllung findet nicht statt. Auf den übertragenen Anteil entfallen stille Reserven einschließlich Firmenwert im Betrag von 2,1 Mio €. Die reale Überschuldung beträgt somit 1,5 Mio €.

Fragestellung:

Handelt es sich bei den obigen Übertragungsvorgängen um entgeltliche Veräußerungen/ entgeltliche Erwerbe oder um Schenkungen/unentgeltliche Erwerbe bzw. wie hoch ist ein allfälliger Veräußerungsgewinn (Fall 4)?

Fall 1:

Die Übertragung der Liegenschaft ist als unentgeltlicher Vorgang anzusehen.

Fall 2 und Fall 3:

Keine Veräußerung/Anschaffung von Wirtschaftsgütern liegt bei einer gemischten Schenkung vor. Eine solche ist anzunehmen, wenn der Schenkungscharakter überwiegt (Überwiegensprinzip, Rz 6621 EStR 2000).

Im Fall 2 liegt somit auf Grund des Überwiegensprinzips zur Gänze ein unentgeltlicher Vorgang vor.

Im Fall 3 liegt auf Grund des Überwiegensprinzips zur Gänze ein entgeltlicher Vorgang vor.

Fall 4:

Gemäß Rz 5681 EStR 2000 ist bei der Übernahme eines real überschuldeten Betriebes durch nahe Angehörige davon auszugehen, dass die Übernahme der nicht im wahren Wert gedeckten Verbindlichkeiten aus außerbetrieblichen Gründen erfolgt („Insoweit“-Betrachtung, kein Überwiegensprinzip). Ein Veräußerungsgewinn entsteht in Höhe der übertragenen stillen Reserven einschließlich des Firmenwertes (in diesem Fall 2,1 Mio €).

9. § 29 Z 1, § 18 Abs 1 Z 1, § 124b Z 82 EStG 1988 (Rz 7002a, 7018a EStR 2000)

Besteuerung der Ablöse einer Rentenverpflichtung

Sachverhalt:

Im Dezember 1981 übertrug eine Abgabepflichtige ihren Mitunternehmeranteil an einem Gewerbebetrieb ihrem Sohn. Als Gegenleistung wurde eine außerbetriebliche Versorgungsrente ausbedungen, welche grundbücherlich auf der im Betriebsvermögen befindlichen Liegenschaft sicher gestellt wurde.

Die geleisteten Rentenzahlungen wurden bisher bei der Rentenberechtigten als Einkünfte gemäß § 29 Z 1 EStG erklärt und beim Rentenverpflichteten als Sonderausgabe gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 EStG geltend gemacht, da der versicherungsmathematische Wert der Rente keine angemessene Gegenleistung für den übertragenen Mitunternehmeranteil darstellt (weniger als 75 % beträgt).

Zufolge Pensionsantritt des seinerzeitigen Übernehmers (Rentenverpflichteten) wird der Betrieb nunmehr aufgegeben und die Betriebsliegenschaft verkauft.

Zur Lastenfreistellung des Grundbuchs verlangt die seinerzeitige Übergeberin (Rentenberechtigte) die Ablöse der Rente.

Fragestellung:

Welche Folgen hat die Ablöse der Rentenpflicht?

1. Bezieht sich die Änderung der §§ 18 und 29 EStG ab 2004 gemäß BGBl I Nr. 71/2003 nur auf die Übertragung von Wirtschaftsgütern (und nicht auf die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen)?

2. Kann durch Ausübung des Optionsrechtes nach § 124 b Z 82 EStG bewirkt werden, dass die Rentenablöse steuerfrei belassen werden kann?

Die mit dem Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl I 71/2003 eingeführte Steuerpflicht von Rentenablösen bezieht sich nur auf Kaufpreisrenten. Bei Versorgungsrenten sind Rentenablösen nicht steuerbar. Dies ergibt sich aus der abschließende Regelung der Versorgungsrenten in § 29 Z 1 letzter Satz EStG 1988.

10. § 29 Z 3 EStG 1988 (Rz 6611 EStR 2000)

Entgeltliche Aufgabe eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes

Sachverhalt:

Ein Steuerpflichtiger verkauft ein seit 20 Jahren in seinem Alleineigentum befindliches Mietobjekt. Bezüglich dieses Mietobjektes ist im Grundbuch ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten der Ehegattin des Veräußerers eingetragen.

Der Käufer möchte das Mietobjekt lastenfrei erwerben und zahlt einen dementsprechend höheren Kaufpreis, dh er gilt der Ehegattin das Belastungs- und Veräußerungsverbot ab.

Fragestellung:

Fällt das Entgelt, das für die Aufgabe des Belastungs- und Veräußerungsverbotes bezahlt wird, unter § 29 Z 3 EStG 1988 (siehe Rz 6611 EStR und das dort angeführte VwGH-Erkenntnis vom 23.5.2000, 95/14/0029) oder kommt § 30 Abs 1 lit a EStG 1988 (Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen) zur Anwendung?

Ein Veräußerungs- und Belastungsverbot stellt kein Wirtschaftsgut im steuerlichen Sinn dar (VwGH 23.5.2000, 95/14/0029). Da eine Besteuerung nach § 30 EStG 1988 einen Wirtschaftsguttransfer voraussetzt, kommt die Erfassung nach § 30 EStG 1988 nicht in Betracht. Hingegen ist der Tatbestand des § 29 Z 3 EStG 1988 erfüllt, da die Aufgabe des Veräußerungs- oder Belastungsverbotes einem anderen einen nicht in einem Wirtschaftsgut gelegenen wirtschaftlichen Vorteil verschafft (Rz 6611 EStR 2000, VwGH 23.5.2000, 95/14/0029)

11. § 30 EStG 1988 (Rz 6620 ff EStR 2000)

Spekulationstatbestand bei Verkauf einer im Zuge eines Scheidungsverfahrens zugesprochenen Eigentumswohnung

Sachverhalt:

Im Zuge eines Ehescheidungsverfahrens überlässt der Ehegatte die seit 20 Jahren in seinem Alleineigentum stehende Eigentumswohnung seiner nunmehr geschiedenen Ehegattin.

Diese veräußert die Wohnung innerhalb eines Jahres.

Fragestellung:

Ist die Eigentumsübertragung an die Ex-Gattin als Anschaffung iSd § 30 EStG 1988 anzusehen? Wenn ja, wie sind die Anschaffungskosten zu ermitteln?

Eine Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse nach den Kriterien des § 83 EheG ist – auch bei Ausgleichszahlungen – einkommensteuerrechtlich grundsätzlich als Naturalteilung zu werten (kein Anschaffungs- bzw. Veräußerungsvorgang). Dies gilt insbesondere auch für Eigentumsübertragungen betreffend die gemeinsame Ehewohnung.

12. § 32 Z 2 EStG 1988, § 16 Abs 1 und 5 UmgrStG, § 295a BAO

Steuerhängigkeit von zurückbehaltenen Forderungen im Zuge einer Einbringung

Sachverhalt:

Im Zuge einer Außenprüfung bei der PK GmbH & Co KG wurden Forderungen in das Sonderbetriebsvermögen der Kommanditisten aufgenommen. Aufgrund der angespannten wirtschaftlichen Situation der Schuldnerin wurden die Forderungen (Nominale von ATS 6.500.000,-) lediglich gegen Vertragserrichtungskosten i.H.v. ATS 75.500,- erworben und mit diesem Betrag aktiviert. Bei der Schuldnerin ist die Verbindlichkeit noch mit dem vollen Nennbetrag passiviert.

Im Zuge der Einbringung der Mitunternehmeranteile der PK GmbH Co KG gem. Art. III UmgrStG in die PK Holding AG mit Stichtag 1.1.2003 wurden diese Forderungen

zurückbehalten und daher entnommen. Der Teilwert der Forderungen im Zeitpunkt der Einbringung entspricht dem Buchwert (ATS 75.500,-)

Fragestellung:

Sollte die abgeschriebene Forderung nach Bewältigung der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Schuldnerin doch voll oder teilweise einbringlich sein, stellt sich die Frage, ob der Wertzuwachs bei den früheren Kommanditisten versteuert werden muss oder ob die Forderung ab Entnahme anlässlich der Einbringung Privatvermögen ist und daher ein allfälliger Wertzuwachs nicht steuerhängig ist.

Es liegen Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit iSd § 32 Z 2 EStG 1988 vor. Danach ist der nachträgliche Eingang einer abgeschriebenen Forderung steuerpflichtig. Die Bestimmung dient dazu, Einkünfte mit einem engen Zusammenhang zum Betrieb noch der betrieblichen Sphäre zuzuweisen. Einen engen Zusammenhang weisen Wertänderungen an all jenen Wirtschaftsgütern auf, die außerhalb des beendeten Betriebes praktisch nicht mehr eigenständig privat nutzbar sind, sondern nur abgewickelt werden können (zB Forderungen).

13. § 108f EStG 1988 (Rz 8230 ff EStR 2000)

Lehrlingsausbildungsprämie bei unterjähriger Betriebsübergabe

Sachverhalt:

Ein Betrieb wird am 30. 6. 2004 entgeltlich übertragen. Das Wirtschaftsjahr des Übergebers läuft vom 1.1. bis 30.6. 2004, das des Erwerbers vom 1.7. bis 31.12.2004. In diesem Betrieb ist ein Lehrling das gesamte Jahr 2004 in einem aufrechten Lehrverhältnis tätig. Sowohl Betriebsübergeber als auch Betriebsübernehmer beantragen die Lehrlingsausbildungsprämie in Höhe von 1.000 €.

Fragestellung:

Wem steht die Lehrlingsausbildungsprämie zu?

Gemäß Rz 8231 EStR 2000 steht die Lehrlingsausbildungsprämie zu, wenn das Lehrverhältnis im Wirtschaftsjahr des Lehrherrn als definitives Lehrverhältnis bestanden hat, wobei der Dauer desselben keine Bedeutung zukommt. Ist diese Voraussetzung gegeben, kann die Lehrlingsausbildungsprämie in voller Höhe in Anspruch genommen werden. Im gegenständlichen Fall steht daher sowohl dem

Betriebsübergeber als auch Betriebsübernehmer eine Lehrlingsausbildungsprämie zu. Da in diesem Fall jeweils selbständige Wirtschaftsjahre vorliegen, steht dem § 108 Abs. 2 dritter Satz EStG 1988 nicht entgegen.

Bundesministerium für Finanzen, 7. Oktober 2005