

12. Jänner 2009

BMF-010203/0016-VI/6/2009

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Großbetriebsprüfung
unabhängigen Finanzsenat

EStR 2000 - Wartungserlass 2008/2

I. Übersicht:

Durch diesen Erlass erfolgt in den EStR 2000 neben der laufenden Wartung die Anpassung an die gesetzlichen Änderungen durch das

- BGBl. I Nr. 65/2008 (§ 37 Abs. 8 Z 6 EStG 1988), durch das
- BGBl. I Nr. 82/2008 (Auslaufen der Lehrlingsausbildungsprämie) sowie durch das
- Schenkungsmeldegesetz 2008, BGBl. I Nr. 85/2008.

Insbesondere wird Folgendes behandelt:

| Abschnitt bzw. Randzahl | Inhalt |
|------------------------------------|---|
| 104 | Die Vergütungen für höchstpersönliche Tätigkeiten sind ab 1.7.2009 demjenigen zuzurechnen, der die Leistung persönlich erbringt (zB Schriftsteller, Vortragender, Wissenschaftler, „Drittanstellung“ von Vorständen). |
| 436 | Die private Verwendung von betrieblich erworbenen Bonusmeilen stellt eine Entnahme dar. Die Bewertung hat dabei grundsätzlich mit |

| | |
|---------------|--|
| | dem Teilwert zu erfolgen. Es bestehen keine Bedenken, den Entnahmewert pauschal mit 1,5% der vom Steuerpflichtigen getragenen betrieblichen Aufwendungen, die die entnommenen Bonuswerte vermitteln (zB Flüge, Hotelunterkünfte), zu schätzen (siehe dazu auch LStR 2002 Rz 222d). |
| 671 | <p>Bei Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens kommt es sowohl bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung als auch bei Bilanzierung in folgenden Fällen zu einer Gewinnverwirklichung:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Bei Konvertierung von einer Fremdwährung in Euro oder in eine über fixe Wechselkurse zum Euro gebundene Währung im Konvertierungszeitpunkt, ▪ bei nachfolgender Tilgung des Fremdwährungsdarlehens im Zeitpunkt und Ausmaß der Tilgung. <p>Die Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens in ein anderes wechselkurslabiles Fremdwährungsdarlehen stellt keinen Tausch dar; erst die Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens in ein Euro-Darlehen oder in ein wechselkursstabiles Fremdwährungsdarlehen stellt einen steuerrelevanten Tausch dar (VwGH 15.01.2008, 2006/15/0116; VwGH 27.08.2008, 2008/15/0127).</p> |
| 1236 und 4126 | Als gesetzliche Sozialversicherung iSd § 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 gelten auch ausländische Pflichtversicherungen. |
| 2292a | <p>Rauchfangkehrer sind auf Grund der gewerberechtlichen Rechtslage (§§ 120 ff GewO) innerhalb des Kehrbezirkes von Konkurrenz durch andere Rauchfangkehrer außerhalb des Kehrbezirkes weitestgehend abgeschirmt. Diese geschützte Marktposition stellt keinen Firmenwert, sondern ein nicht abnutzbares Recht dar. Wird bei Übernahme eines Rauchfangkehrerbetriebes eine Zahlung für einen „Kundenstock“ oder unter einer ähnlichen Bezeichnung geleistet, stellt diese auch eine Abgeltung für die Einräumung des begünstigten Marktzuganges dar und unterliegt insoweit als Anschaffungskosten für ein immaterielles (firmenwertähnliches) Wirtschaftsgut keiner Abnutzung. Es bestehen keine Bedenken, den auf dieses immaterielle Wirtschaftsgut entfallenden Anteil mit 25% des gesamten Kaufpreises des Rauchfangkehrerbetriebes anzusetzen, wobei ein auf Grund und</p> |

| | |
|-------|---|
| | Boden und Gebäude entfallender Kaufpreisbestandteil sowie die USt nicht zu berücksichtigen sind. |
| 2312a | Bei der Bewertung des Lagerbestandes im Buchhandel gelten die allgemeinen Bewertungsgrundsätze. Es bestehen aber keine Bedenken, die Richtlinien für die Lagerbewertung im Buchhandel – Fassung 2008, BMF-010203/0514-VI/6/2008, anzuwenden. Diese Richtlinien können ab der Veranlagung 2008 für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2007 beginnen, angewendet werden. |
| 2435a | Die eingegangene Zinsverpflichtung aus Kapitalsparbüchern führt beim Kreditinstitut auch in der Differenz zwischen dem garantierten Zinssatz und den niedrigeren Zinsen, die im Fall der vorzeitigen Auflösung zur Auszahlung gelangen, zu einer Verbindlichkeit (keine Rückstellung hinsichtlich des Differenzbetrages, VwGH 25.06.2008, 2006/15/0059). |
| 3704 | Da die Widmung von Wertpapieren für Zwecke des Freibetrages für investierte Gewinne (nur) durch den Ausweis in dem gesonderten Verzeichnis erfolgt, können Wertpapiere, die zur Inanspruchnahme des Freibetrages angeschafft wurden, auch mit privaten Wertpapieren auf einem gemeinsamen Wertpapierdepot gehalten werden. Ebenso können Wertpapiere, die in mehreren Betrieben für Zwecke des Freibetrages angeschafft wurden, auf einem einzigen Depot gehalten werden. Lautet das Depot auf mehrere Inhaber, muss die Anschaffung nachweislich durch den Steuerpflichtigen erfolgt sein. |
| 4116b | Zieht die Krankenanstalt bei der Abrechnung der Beträge von dem Anteil, der auf den Arzt entfällt, für die Nutzung der Einrichtungen der Krankenanstalt einen "Hausanteil" (wie zB nach § 54 Abs. 3 oö. KAG 1997) ab und wird dieser Hausanteil als Betriebsausgabe berücksichtigt, steht ein Betriebsausgabenpauschale nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 nicht zu (VwGH 22.02.2007, 2002/14/0019). Bei Inanspruchnahme des Betriebsausgabenpauschales nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 ist die Betriebsausgabe für den Hausanteil vom Pauschale erfasst. Dies ist ab der Veranlagung 2008 anzuwenden. Für Veranlagungszeiträume vor 2008 bestehen keine Bedenken, wenn in derartigen Fällen das Pauschale auch bei Abzug eines Hausanteils als Betriebsausgabe berücksichtigt wird. |

| | |
|-----------------|---|
| 4141a | <p>Wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb oder Teilbetrieb unterjährig im Wege der Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge erworben oder zugepachtet, ist für die Beurteilung der Frage, welche Pauschalierungsmethode durch den Betriebserwerber anzuwenden ist, der Einheitswert der übertragenen land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen zum vorangegangenen 31.12. maßgeblich. Beträgt der bescheidmäßig festgestellte Gesamteinheitswert über 65.500 Euro oder der bescheidmäßig festgestellte Forst-Teileinheitswert über 11.000 Euro, ist bereits für das Jahr der Betriebsübertragung der Gewinn mittels Teilpauschalierung zu ermitteln (siehe § 191 Abs. 4 BAO).</p> <p>Entsprechendes gilt im Fall der Bilanzierung des Rechtsvorgängers. Sollte der Erwerber bereits einen Betrieb auf eigene Rechnung und Gefahr führen, kann für diesen Betrieb im Jahr des unterjährigen Betriebserwerbs die Gewinnermittlung fortgeführt werden.</p> |
| 4220 | Anpassung des Kataloges der Urprodukte an die Urprodukteverordnung, BGBl. II Nr. 410/2008. |
| 6424 ff | AfA-Bemessungsgrundlage bei Anschaffung oder Herstellung, bei unentgeltlicher Übertragung nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 und nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 |
| 7377j bis 7377m | Steuerpflicht gemäß § 37 Abs. 8 Z 6 EStG 1988 |
| 8230 | Eine Lehrlingsausbildungsprämie kommt nur mehr für Lehrverhältnisse in Betracht, die vor dem 28. Juni 2008 begonnen worden sind. Letztmalig kann eine Lehrlingsausbildungsprämie für solche Lehrverhältnisse bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2012 geltend gemacht werden. |

II. Änderung des Inhaltsverzeichnisses:

Die Überschrift zu Abschnitt 3.2.0 lautet: „**3.2.0 Beihilfen des Arbeitsmarktservices (§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988)**“.

Die Überschrift zu Abschnitt 11.3.2 lautet: „**11.3.2 Gewinnermittlung bis zu einem Einheitswert von 65.500 Euro (Grundbetrag, § 2 der Verordnung)**“.

Die Überschrift zu Abschnitt 18.3.2 lautet: „**18.3.2 Anrechnung von Erbschafts- und Schenkungssteuer, Grunderwerbsteuer und Stiftungseingangssteuer (§ 24 Abs. 5 EStG 1988)**“.

Die Überschrift zu Abschnitt 21.2.1 lautet: „**21.2.1. AfA-Bemessungsgrundlage bei entgeltlichem Erwerb (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988)**“

Die Überschrift zu Abschnitt 22.5.5 lautet: „**22.5.5 Werbungskosten, Zufluss, Hälftesteuersatz, Anrechnung der Erbschafts- oder Schenkungssteuer bzw. der Stiftungseingangssteuer**“

Die Überschrift zu Abschnitt 27.8 lautet: „**27.8 Besteuerung mit dem Steuersatz von 25% (§ 37 Abs. 8 EStG 1988)**“.

III. Änderung von Randzahlen

Rz 101a wird geändert (Klarstellung)

Rz 101a

Nicht steuerbar sind:

- Lotteriegewinne und Gewinne aus Preisausschreiben, bei denen für die Vergabe der Preise die Auslosung der Gewinner unter zahlreichen richtigen Einsendungen maßgebend ist (Kreuzworträtsel usw.);
- Preise, die durch den Einsatz von Allgemeinwissen erzielt werden (zB bei einem Fernsehquiz wie "Millionenshow");
- Preise, die außerhalb eines Wettbewerbes in Würdigung der Persönlichkeit oder einer bestimmten Haltung des Steuerpflichtigen oder seines (Lebens-)Werkes gewährt werden (zB Nobelpreis, Literatur- oder Journalistenpreis in Würdigung des gesamten Werkes).

Steuerbar sind:

- Preise, die den Preisträgern im Rahmen eines Wettbewerbes durch eine Jury für eine konkrete Einzelleistung zuerkannt werden, darunter können zB Preise im Rahmen eines Architekten- oder Musikwettbewerbes, Literaturpreise, Journalistenpreise oder Filmpreise fallen (Einnahmen im Rahmen des jeweiligen Betriebes). **Für Staats-, Würdigungs- und Förderungspreise sowie Prämien und Preise für hervorragende künstlerische Leistungen sieht § 3 Abs. 1 Z 7 des Kunstförderungsgesetzes, BGBl. Nr. 146/1988, eine Steuerbefreiung vor.**
- Preise von Berufssportlern;
- Preisgelder für Teilnahme an Unterhaltungsdarbietungen (zB "Dancing Stars", "Starmania"). Diese stellen – sofern sie nicht als Ausfluss einer betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit anzusehen sind – subsidiär Einnahmen im Rahmen des § 29 Z 3 EStG 1988 dar;
- Preise, die nur eigenen Arbeitnehmern oder Geschäftspartnern, wenn auch durch Verlosung, als Incentive zuerkannt werden.

Rz 104 wird geändert (Klarstellung)

Rz 104

Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 EStG 1988 sind demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Die Zurechnung von Einkünften muss sich nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum an der Einkunftsquelle decken (VwGH 25.02.1997, 92/14/0039; VwGH 09.07.1997, 95/13/0025; VwGH 21.07.1998, 93/14/0149). Die Einkunftsquelle kann sich auf das wirtschaftliche Eigentum, auf ein Mietrecht, auf ein Recht zur Weiter- oder Untervermietung, auf ein Nutzungsrecht oder eine bloße Tätigkeit gründen. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die **sich** ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Die rechtliche Gestaltung ist dabei nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt.

Die Vergütungen für höchstpersönliche Tätigkeiten sind ab 1.7.2009 demjenigen zuzurechnen, der die Leistung persönlich erbringt (zB Schriftsteller, Vortragender, Wissenschaftler, „Drittanstellung“ von Vorständen).

Nach Rz 210 wird der Verweis auf derzeit freie Randzahlen angepasst

Randzahlen 211 bis **299**: *derzeit frei*

Die Abschnittsüberschrift 3.2.0 vor Rz 300 wird neu eingefügt

3.2.0 Beihilfen des Arbeitsmarktservices (§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988)

Rz 300 wird neu eingefügt (Klarstellung und BGBl. I Nr. 82/2008)

Rz 300

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988 sind Beihilfen nach dem Arbeitsmarktförderungsgesetz, BGBl. Nr. 31/1969, Beihilfen nach dem Arbeitsmarktservicegesetz, BGBl. Nr. 313/1994, Beihilfen nach dem Berufsausbildungsgesetz, BGBl. Nr. 142/1969, sowie das Altersteilzeitgeld gemäß § 27 des Arbeitslosenversicherungsgesetzes, BGBl. Nr. 609/1977, steuerfrei. Der Umstand, dass für diese Beihilfen Mittel des Europäischen Sozialfonds (ESF) zur Co-Finanzierung herangezogen werden, ist für die Steuerfreiheit dieser Beihilfen unschädlich.

Rz 417 wird geändert (Richtigstellung des Gesetzeszitates)

Rz 417

Der Gewinn ist insbesondere nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln, wenn

- die Voraussetzungen der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 nicht vorliegen, aber freiwillig Bücher geführt werden;
- die Voraussetzungen der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 vorliegen, aber die Aufschuboption nach § 124b Z 134 EStG 1988 (siehe Rz 430p) ausgeübt worden ist und nach § 125 BAO idF vor dem StruktAnpG 2006 Buchführungspflicht besteht;
- bei Land- und Forstwirten die Buchführungsgrenzen des § 125 BAO überschritten sind;
- bei Einkünften aus selbständiger Arbeit, die unternehmensrechtlich keinen freien Beruf darstellen, die Grenzen des **§ 189** Abs. 2 UGB überschritten werden.

Rz 430p

Nach § 124b Z 134 EStG 1988 ist bei Unternehmern, deren Betrieb vor dem 1. Jänner 2007 eröffnet wurde, folgendermaßen vorzugehen: Für Betriebe, die bis zu diesem Stichtag nicht im Firmenbuch eingetragen waren, ist der Gewinn für Geschäftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2010 beginnen, auf Antrag unbeschadet der Bestimmungen des § 124 BAO hinsichtlich der Gewinnermittlungsart nach den vor dem 1. Jänner 2007 geltenden abgabenrechtlichen Bestimmungen zu ermitteln (so genannte Aufschub-Option). Eine zwischen 1. Jänner 2007 und 31. Dezember 2009 erfolgende Firmenbucheintragung löst für den Gewerbetreibenden aber keinen Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 aus.

Voraussetzungen für die Weitergeltung der bisherigen Gewinnermittlungsvorschriften sind

- Betriebseröffnung vor dem 1. Jänner 2007
- Keine Firmenbucheintragung bis 1. Jänner 2007, daher nicht anzuwenden auf protokollierte Einzelunternehmer und Personengesellschaften (insbesondere auch nicht auf eine OEG oder KEG, wohl aber auf eine GesbR)

Der Gesetzgeber entbindet durch die Aufschub-Option Betriebe, die aufgrund der Größenkriterien eigentlich bereits ab 2007 in die Gewinnermittlung nach § 5 wechseln müssten, bis 2009 (Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2010 beginnen) von dieser Rechtsfolge. Der Antrag ist in der (ersten) Steuererklärung zu stellen. Es bestehen keine Bedenken, einen dort nicht gestellten Antrag bis zur Rechtskraft des Bescheides nachzuholen. Es bestehen keine Bedenken, Anträge, die für die Veranlagung 2007 (spätestens bis zur Rechtskraft) gestellt werden, auch bei Eintritt der Rechnungslegungspflicht erst 2008 oder 2009 als wirksame Optionsausübung für diese Jahre anzusehen. Ein Antrag, der für ein späteres Jahr gestellt wird, kann aber nicht als Optionsausübung für ein früheres Jahr gewertet werden.

Für die Veranlagung 2007 ist im Fall der Inanspruchnahme der Gastwirtepauschalierung (BGBl. II Nr. 227/1999) oder der Pauschalierung für Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhändler (BGBl. II Nr. 228/1999) auch ein nicht in der Steuerklärung gestellter formloser Antrag wirksam.

Die Antragstellung bewirkt insbesondere (vorübergehend bis spätestens 2009):

- Kein Eintritt der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 (ungeachtet einer allfälligen späteren Protokollierung).

- Weitergeltung des § 125 BAO idF vor StruktAnpG (einschließlich der besonderen Buchführungsgrenze von 600.000 Euro für Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhändler).

Im Fall eines Zusammenschlusses nach Art. IV UmgrStG wirkt eine von einem Zusammenschlusspartner ausgeübte Aufschub-Option für die Mitunternehmerschaft weiter; dies gilt nur dann nicht, wenn einer der Zusammenschlusspartner bisher § 5-Ermittler war (vgl. § 5 Abs. 1 letzter Satz).

Beispiele:

1. A (gewerblicher Einzelunternehmer, § 4 Abs. 1 EStG 1988) schließt sich mit B im Jahr 2008 zur gewerblichen AB-OG zusammen. B beteiligt sich mit einer Geldeinlage. A hat 2007 einen Antrag nach § 124b Z 134 EStG 1988 gestellt. Die AB-OG ermittelt für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2010 beginnen, auf Grund dieses Antrages den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988.

2. C (gewerblicher Einzelunternehmer, § 4 Abs. 1 EStG 1988) und D (gewerblicher Einzelunternehmer, § 5 EStG 1988) schließen sich zum 31.12.2008 zur gewerblichen CD-OG zusammen. C hat 2007 einen Antrag nach § 124b Z 134 EStG 1988 gestellt. Die CD-OG ermittelt den Gewinn nach § 5 EStG 1988. Für C kommt es daher im Jahr 2009 zum Wechsel der Gewinnermittlungsart zu jener nach § 5 EStG 1988.

3. E (gewerblicher Einzelunternehmer, § 4 Abs. 1 EStG 1988) schließt sich mit der E-GmbH zum 31.12.2008 als Komplementärin und künftige Arbeitsgesellschafterin zu einer GmbH&CoKG zusammen. E hat 2007 einen Antrag nach § 124b Z 134 EStG 1988 gestellt. Da die übernehmende KG auf Grund der Rechtsform rechnungslegungspflichtig ist ("verdeckte Kapitalgesellschaft"), besteht ab 2009 Rechnungslegungspflicht und daher der Wechsel zur Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988.

In Rz 436 wird als letzter Punkt angefügt (Klarstellung):

Rz 436

Weitere Einzelfälle:

.....

- **Die private Verwendung von betrieblich erworbenen Bonusmeilen stellt eine Entnahme dar. Die Bewertung hat dabei grundsätzlich mit dem Teilwert zu erfolgen. Es bestehen keine Bedenken, den Entnahmewert pauschal mit 1,5% der vom Steuerpflichtigen getragenen betrieblichen Aufwendungen, die die**

entnommenen Bonuswerte vermitteln (zB Flüge, Hotelunterkünfte), zu schätzen (siehe dazu auch LStR 2002 Rz 222d).

Rz 671 wird geändert (Judikatur)

Rz 671

Kursgewinne/Konvertierung

Kursgewinne bei Geschäften in ausländischer Währung wirken sich beim Zahlungsvorgang (Tilgung) in Form einer höheren Einnahme/geringeren Ausgabe aus.

Bei Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens kommt es sowohl bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung als auch bei Bilanzierung in folgenden Fällen zu einer Gewinnverwirklichung:

- Bei Konvertierung von einer Fremdwährung in Euro oder in eine über fixe Wechselkurse zum Euro gebundene Währung im Konvertierungszeitpunkt,
- bei nachfolgender Tilgung des Fremdwährungsdarlehens im Zeitpunkt und Ausmaß der Tilgung.

Die Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens in ein anderes wechselkurslabiles Fremdwährungsdarlehen stellt keinen Tausch dar; erst die Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens in ein Euro-Darlehen oder in ein wechselkursstabiles Fremdwährungsdarlehen stellt einen steuerrelevanten Tausch dar (VwGH 15.01.2008, 2006/15/0116; VwGH 27.08.2008, 2008/15/0127).

Beispiel 1 (Kursgewinn):

Im Jahr 1 erfolgt die Aufnahme einer Fremdwährungsschuld in Höhe von 100.000 US-Dollar (Wechselkurs US-Dollar/Euro: 1,20).

Im Jahr 3 wird von US-Dollar in Schweizer Franken konvertiert. Bis zur Konvertierung erfolgten keine Tilgungen, (Zinsen werden vernachlässigt). Der Wechselkurs zum Zeitpunkt der Konvertierung: US-Dollar/Euro: 1,30; Schweizer Franken/Euro: 1,45.

Im Jahr 5 erfolgt eine Tilgung von SFR 30.000. Wechselkurs zum Zeitpunkt der Tilgung: Schweizer Franken/Euro: 1,50.

Im Jahr 6 erfolgt eine Konvertierung der Fremdwährungsschuld in Euro.

Wechselkurs zum Zeitpunkt der Konvertierung: Schweizer Franken/Euro: 1,60.

| | | |
|---|-----------------------|--------------------------------------|
| Jahr 1: | Euro | Steuerlicher Buchwert in Euro |
| Aufnahme US-Dollar-Schuld 100.000 zum Kurs von 1,20 | 83.333 | 83.333 |
| Jahr 3: | | |
| Konvertierung in Schweizer Franken: Tilgung der US-Dollar-Schuld 100.000 zum Kurs von 1,30 | 76.923 | |
| Konvertierungsgewinn (nicht steuerpflichtig) | 6.410 | |
| Aufnahme Schweizer Franken-Schuld zum Kurs von 1,45 (entspricht der US-Dollar-Schuld von 100.000) | SFR | Steuerlicher Buchwert in Euro |
| | 111.538 | 83.333 |
| Jahr 5: | Euro | Steuerlicher Buchwert in Euro |
| Tilgung der SFR-Schuld in Höhe von SFR 30.000 = 26,9% der gesamten Schuld von SFR 111.538 | | 60.917 |
| SFR 30.000 zum Wechselkurs von 1,50 = | 20.000 | |
| 26,9% der im Jahr 1 aufgenommenen Fremdwährungsschuld in Euro | 22.416 | |
| steuerpflichtiger Konvertierungsgewinn im Zeitpunkt und Ausmaß der Tilgung im Jahr 5: | 2.416 | |
| Jahr 6: | Euro | Steuerlicher Buchwert in Euro |
| Konvertierung in Euro: Tilgung der Schweizer Franken-Schuld 81.538 zum Kurs von 1,60 | 50.961 | 60.917 |
| Steuerpflichtiger Konvertierungsgewinn gegenüber der verbliebenen Restschuld in Euro (Euro 60.917) | Euro 9.956 | |

Beispiel 2 (Kursverlust)

Angaben wie Beispiel 1, im Jahr 6 erfolgt allerdings die Konvertierung der Fremdwährungsschuld in Euro zum Wechselkurs: Schweizer Franken/Euro = 1,30 : 1.

| | | |
|----------------|-------------|--------------------------------------|
| Jahr 1: | Euro | Steuerlicher Buchwert in Euro |
|----------------|-------------|--------------------------------------|

| | | |
|---|----------------|--------------------------------------|
| Aufnahme US-Dollar-Schuld 100.000 zum Kurs von 1,20 | 83.333 | 83.333 |
| Jahr 3: | | |
| Konvertierung in Schweizer Franken: Tilgung der US-Dollar- Schuld 100.000 zum Kurs von 1,30 | 76.923 | |
| Konvertierungsgewinn (nicht steuerpflichtig) | 6.410 | |
| Aufnahme Schweizer Franken- Schuld zum Kurs von 1,45 (entspricht der US-Dollar-Schuld von 100.000) | SFR | Steuerlicher Buchwert in Euro |
| | 111.538 | 83.333 |
| Jahr 5: | Euro | Steuerlicher Buchwert in Euro |
| Tilgung der SFR-Schuld in Höhe von SFR 30.000 = 26,9% der gesamten Schuld von SFR 111.538 | | 60.917 |
| SFR 30.000 zum Wechselkurs von 1,50 = | 20.000 | |
| 26,9% der im Jahr 1 aufgenommenen Fremdwährungsschuld in Euro | 22.416 | |
| Steuerpflichtiger Konvertierungsgewinn im Zeitpunkt und Ausmaß der Tilgung im Jahr 5: | 2.416 | |
| Jahr 6: | Euro | Steuerlicher Buchwert in Euro |
| Konvertierung in Euro: Tilgung der Schweizer Franken-Schuld 81.538 zum Kurs von 1,30 | 62.722 | 60.917 |
| Steuerwirksamer Konvertierungsverlust | 1.805 | |

Rz 718 wird geändert (Klarstellung)

Rz 718

Bei laufendem Betrieb ist der Wechsel der Gewinnermittlung zwischen den Gewinnermittlungsarten nach § 4 Abs. 1 und 3 EStG 1988 sowie den pauschalen Gewinnermittlungsarten nur zu Beginn eines Kalenderjahres zulässig (VwGH 24.11.1993, 92/15/0110). Bei einer unterjährigen entgeltlichen und unentgeltlichen Betriebsübertragung kann der Übernehmer die Gewinnermittlungsart frei wählen, sofern die gesetzlichen

Voraussetzungen vorliegen (siehe Rz 690). **Zum Eintritt bzw. Wegfall der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 siehe Rz 430b.**

Rz 720 bis Rz 723, sowie Rz 726 und Rz 727 entfallen (UGB-Anpassung).

In Rz 1235 entfällt im ersten Satz das Wort „**lediglich**“.

Rz 1236 wird geändert

Rz 1236

Beiträge zu ausländischen Pflichtversicherungen **gelten auch als Beiträge zu einer gesetzlichen Sozialversicherung iSd § 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988, wenn die ausländische Pflichtversicherung einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht. Eine gesetzliche Sozialversicherung ist auch dann gegeben, wenn im Rahmen einer gesetzlichen Versicherungspflicht die Versicherung frei gewählt werden kann. Beiträge auf Grund einer Versicherungspflicht sind nur insoweit abzugsfähig, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen.**

Rz 1236a wird neu eingefügt

Rz 1236a

Beiträge, die an eine ausländische Pensionskasse auf Grund einer gesetzlichen Verpflichtung geleistet werden, gelten als Beiträge zu einer gesetzlichen Sozialversicherung iSd § 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988. Zahlungen, die ohne gesetzliche Verpflichtung geleistet werden, stellen dagegen keine Betriebsausgaben, sondern Sonderausgaben dar. Pensionsbezüge auf Grund solcher Beiträge sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 (zur steuerlichen Behandlung der Pensionsbezüge im Falle der Berücksichtigung der Beitragsleistung als Sonderausgabe siehe LStR 2002 Rz 680 ff).

Rz 1257 wird geändert (Werte 2009)

Rz 1257

Hätten die betroffenen Berufsgruppen vom Opting-Out nicht Gebrauch gemacht, wären von berufszugehörigen Erwerbstätigen die gesetzlichen (Pflicht-)Krankenversicherungsbeiträge nach dem GSVG zu entrichten. Das Opting-Out "verdrängt" lediglich diese Beiträge.

Tabellarische Übersicht:

| Jahr | Höchstbeitragsgrundlage | Beitragssatz | Höchstbeitrag monatlich |
|-------------|-------------------------|--------------|-------------------------|
| 1999 | 49.700 S | 9,1 | 4.523,00 S/328,70 Euro |
| 2000 | 50.400 S | 9,1 | 4.586,40 S/333,30 Euro |
| 2001 | 51.800 S | 8,9 | 4.610,20 S/335,04 Euro |
| 2002 | 3.815 Euro | 8,9 | 339,54 Euro |
| 2003 | 3.920 Euro | 8,9 | 348,00 Euro |
| 2004 | 4.025 Euro | 9,0 | 362,25 Euro |
| 2005 | 4.235 Euro | 9,1 | 385,39 Euro |
| 2006 | 4.375 Euro | 9,1 | 398,13 Euro |
| 2007 | 4.480 Euro | 9,1 | 407,68 Euro |
| 2008 | 4.585 Euro | 7,65 | 350,75 Euro |
| 2009 | 4.690 Euro | 7,65 | 358,79 Euro |

Rz 1266a wird geändert (Klarstellung)

Rz 1266a

Pflichtbeiträge, die ein Unternehmer im Rahmen der Selbständigenvorsorge leistet, sind als Betriebsausgaben abzugsfähig. Dies gilt nicht nur für jene Unternehmer, die aufgrund der Krankenversicherung in der Gewerblichen Sozialversicherung zum Abschluss einer Selbständigenvorsorge verpflichtet sind, sondern auch für Unternehmer, die vom "Opting In" in die Selbständigenvorsorge Gebrauch gemacht haben, weil auch in diesen Fällen nach Optieren in die Selbständigenvorsorge die Beiträge verpflichtend geleistet werden müssen

und ein Widerruf nicht mehr möglich ist. **Selbständig tätige Notariatskandidaten können ebenfalls vom „Opting In“ Gebrauch machen.**

Der als Betriebsausgabe berücksichtigte Betrag muss in der Steuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle eingetragen werden. Eine Berichtigung einer unrichtigen oder unterlassenen Eintragung ist bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides möglich. Die Berichtigung kann somit im Rahmen einer Berufung oder im Rahmen einer Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgen. Zur Berichtigung reicht es aus, wenn der in der jeweiligen Kennzahl einzutragende Betrag der Abgabenbehörde bekannt gegeben wird (keine Abgabe einer berichtigten Erklärung erforderlich).

Von einer gesonderten Eintragung kann in der Steuererklärung für 2008 abgesehen werden; die Beiträge sind daher auch dann anzuerkennen, wenn sie in der Erklärung wie Krankenversicherungsbeiträge behandelt werden.

Rz 1571 wird geändert (BGBl. I Nr. 86/2008)

Rz 1571

Siehe LStR 2002 Rz 289 und Rz 371, und Stichwort "Personenkraftwagen" (Rz 1612 ff). Zur Höhe siehe LStR 2002 Rz 1404. Die mit BGBl. I Nr. 115/2005 festgesetzten Werte (Pkw und Kombis: 0,376 Euro; Mitbeförderungszuschlag: 0,045 Euro; Motorräder bis 250 ccm Hubraum: 0,119 Euro; Motorräder über 250 ccm Hubraum: 0,212 Euro) sind ab 28. Oktober 2005 anzuwenden. Es bestehen keine Bedenken, wenn die Beträge gemäß § 10 Abs. 3 und 4 der Reisegebührenvorschrift 1955 für Betriebsausgaben auf volle Cent aufgerundet werden (vgl. LStR 2002 Rz 371).

Für den Zeitraum vom 1. Juli 2008 bis zum 31. Dezember 2009 sind die mit BGBl. I Nr. 86/2008 festgesetzten Werte anzuwenden (Pkw und Kombi: 0,42 Euro; Mitbeförderungszuschlag: 0,05 Euro; Motorräder bis 250 ccm Hubraum: 0,14 Euro; Motorräder über 250 ccm Hubraum: 0,24 Euro).

Rz 1666 wird geändert (Klarstellung)

Rz 1666

Unentgeltliche Betriebsübertragung

Die unentgeltliche Betriebsübertragung ist der privaten Sphäre zuzuordnen. Die damit zusammenhängende Schenkungssteuer bzw. für Übertragungsvorgänge nach dem 31. Juli 2008 die damit zusammenhängende Grunderwerbsteuer ist daher -

ebenso wie Aufwendungen für den Anwalt und Einverleibungskosten – nicht abziehbar (siehe **auch Rz 2534**). Die Vereinbarung einer Auflage zur Abfindung des anderen Kindes ist keine Betriebsschuld, damit zusammenhängende Wertsicherungen und Zinsen sind nicht abzugsfähig (VwGH 04.11.1980, 0804/80).

Rz 2292 wird geändert (Klarstellung)

Rz 2292

Vom Firmenwert sind die sogenannten firmenwertähnlichen Wirtschaftsgüter zu unterscheiden. Darunter fallen im betrieblichen Gefüge für den Unternehmenswert bedeutsame immaterielle Wirtschaftsgüter, die aber neben dem Firmenwert selbständig bewertbar sind. Sie sind nach den allgemeinen Bewertungsregeln entweder als abnutzbar oder als nicht abnutzbar zu behandeln. **Darunter fallen zB Zahlungen für den Erwerb von Rezepturen (VwGH 20.11.1996, 94/15/0143), das Markenrecht (VwGH 27.09.1995, 92/13/0297), die Apothekenkonzession (nicht abnutzbar VwGH 21.09.2005, 2001/13/0214, VwGH 05.07.2004, 2000/14/0123, VwGH 16.09.2003, 2000/14/0119, VwGH 26.02.2003, 97/13/0155, VwGH 25.01.2000, 94/14/0141; VwGH 26.07.2000, 2000/14/0111).** Es bestehen keine Bedenken, den nicht abnutzbaren Konzessionswert von Apotheken mit 25% des Kaufpreises der Apotheke anzusetzen, wobei ein auf Grund und Boden und Gebäude entfallender Kaufpreisbestandteil sowie die USt nicht zu berücksichtigen sind. Der Konzessionswert der gesamten Apotheke beträgt aber höchstens 500.000 Euro. **Zu Rauchfangkehrern siehe Rz 2292a.**

Folgende Rz 2292a wird eingefügt (Klarstellung)

Rz 2292a

Rauchfangkehrer sind auf Grund der gewerberechtlichen Rechtslage (§§ 120 ff GewO 1994) innerhalb des Kehrbezirkes von Konkurrenz durch andere Rauchfangkehrer außerhalb des Kehrbezirkes weitestgehend abgeschirmt. Diese geschützte Marktposition stellt keinen Firmenwert, sondern ein nicht abnutzbares Recht dar. Wird bei Übernahme eines Rauchfangkehrerbetriebes eine Zahlung für einen „Kundenstock“ oder unter einer ähnlichen Bezeichnung geleistet, stellt diese auch eine Abgeltung für die Einräumung des begünstigten Marktzuganges dar und unterliegt insoweit als Anschaffungskosten für ein immaterielles (firmenwertähnliches) Wirtschaftsgut keiner Abnutzung. Es bestehen keine Bedenken, den auf dieses immaterielle Wirtschaftsgut entfallenden Anteil mit 25% des gesamten Kaufpreises des

Rauchfangkehrerbetriebes anzusetzen, wobei ein auf Grund und Boden und Gebäude entfallender Kaufpreisbestandteil sowie die USt nicht zu berücksichtigen sind.

Folgende Rz 2312a wird neu eingefügt:

Rz 2312a

Bei der Bewertung des Lagerbestandes im Buchhandel gelten die allgemeinen Grundsätze. Es bestehen aber keine Bedenken, die Richtlinien für die Lagerbewertung im Buchhandel – Fassung 2008, BMF-010203/0514-VI/6/2008, anzuwenden. Diese Richtlinien können ab der Veranlagung 2008 für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2007 beginnen, angewendet werden.

Rz 2435a wird neu eingefügt (Judikatur)

Rz 2435a

Kapitalsparbücher

Die eingegangene Zinsverpflichtung führt auch in der Differenz zwischen dem garantierten Zinssatz und den niedrigeren Zinsen, die im Fall der vorzeitigen Auflösung zur Auszahlung gelangen, zu einer Verbindlichkeit (keine Rückstellung hinsichtlich des Differenzbetrages, VwGH 25.06.2008, 2006/15/0059).

Rz 2534 wird geändert (Klarstellung)

Rz 2534

Aus Anlass der unentgeltlichen Betriebsübertragung entstehende Verbindlichkeiten (zB Pflichtteilsschulden) werden nicht zu Betriebsschulden (VwGH 19.09.1990, 89/13/0021; VwGH 21.10.1986, 86/14/0124). **Der Privatsphäre zuzuordnen sind auch die bei unentgeltlichen Betriebsübertragungen nach dem 31. Juli 2008 anfallende Grunderwerbsteuer (siehe auch Rz 1666) sowie damit zusammenhängende Einverleibungskosten.** Gleiches gilt für Privatschulden des Rechtsvorgängers, welche im Zuge einer unentgeltlichen Betriebsübertragung auf Grund der getroffenen Vereinbarung vom Erwerber übernommen werden (VwGH 04.11.1980, 0804/80).

Rz 3133 wird geändert (Auslaufen der Randzahl)

Rz 3133

Bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten können sich dagegen im Fall **von** unentgeltlichen **Übertragungen vor dem 1. August 2008** Gesamtabsetzungsbeträge für mehr als ein Jahr ergeben (zB Schenkung im November **2007**: Ganzjahres-AfA beim Geschenkgeber, Halbjahres-AfA beim Empfänger).

Rz 3234 wird geändert (Euro-Umstellung)

Rz 3234

Der Berechnung des Aktivpostens sind folgende Eckwerte zu Grunde zu legen:

- Die AfA des Leasinggebers: Es ist dabei jene AfA heranzuziehen, die konkret beim Leasinggeber anzusetzen ist. Es sind somit jene AfA-Beträge maßgeblich, die der Mindestnutzungsdauer bei Neufahrzeugen entsprechen, die für Gebrauchtfahrzeuge im Wege der Differenzmethode ermittelt worden sind oder die sich aus den Übergangsregelungen ergeben.
- Die AfA-Tangente in der Leasingrate: Diese ist nach den dargestellten Methoden zu ermitteln.
- Die Verhältnisse des Leasingnehmers: Damit ist gemeint, dass die AfA des Leasinggebers auf die Verhältnisse des Leasingnehmers hinsichtlich des Vorsteuerabzuges "umzurechnen" ist.

Beispiel 1:

*Für ein Fahrzeug mit Anschaffungskosten (ohne Umsatzsteuer) von **20.000 Euro** wird eine Leasingrate von jährlich **5.000 Euro** zuzüglich **1.000 Euro** Umsatzsteuer vereinbart. Der Vorsteuerabzug steht dem Leasingnehmer nicht zu (§ 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994). Als Grundmietzeit werden vier Jahre vereinbart. Die Amortisation der Anschaffungskosten ist in der Leasingrate mit einem Teilbetrag von **4.000 Euro** kalkuliert; dazu kommt die anteilige Umsatzsteuer von **800 Euro**. Hinsichtlich der Grundmietzeit ergibt sich folgendes: Bei einem gedachten Ankauf durch den Leasingnehmer wäre von den Bruttoanschaffungskosten von **24.000 Euro** eine jährliche AfA von 12,5%, das sind **3.000 Euro** zugestanden. Für den Unterschiedsbetrag zu dem auf Amortisation entfallenden Teilbetrag der Leasingrate (brutto **4.800 Euro**) ist ein Aktivposten von **4.800 Euro** minus **3.000 Euro** = **1.800 Euro** einzustellen. Der restliche Teil der Leasingrate **6.000 Euro** minus **1.800 Euro** = **4.200 Euro** brutto ist "normaler" Aufwand.*

Rz 3236 wird geändert (Euro-Umstellung)

Rz 3236

Ist dem Leasingnehmer lediglich die Gesamtkapitaltilgung (Anschaffungskosten und Restwert) bekannt, dann hat er die AfA-Tangente aus dem Nutzungsentgelt selbst zu ermitteln. Es ist grundsätzlich von einer linearen Verteilung der Kapitaltilgung über den Zeitraum der Grundmietzeit auszugehen, eine finanzmathematisch exakte Berechnung der Kapitaltilgung ist jedoch zulässig. Die einmal gewählte Methode ist beizubehalten.

Beispiel 2:

*Ein PKW wird am **1.1.01** geleast. Die Grundmietzeit, innerhalb der die Kapitaltilgung erfolgt, endet am **31.12.03**. Es betragen einschließlich Umsatzsteuer (dem Leasingnehmer bekannt)*

*der Kaufpreis des Fahrzeuges **40.000 Euro**,*

*der Restwert zum **31.12.03** **16.000 Euro**,*

*die monatliche Leasingrate **850 Euro***

Die monatliche Tilgungskomponente errechnet sich aus der Formel:

$$\frac{\text{Anschaffungswert minus Restwert}}{\text{Laufzeit}} = \frac{40.000 \text{ Euro minus } 16.000 \text{ Euro}}{36} = 666,7 \text{ Euro}$$

*Die AfA des Leasinggebers zuzüglich Umsatzsteuer beträgt jährlich **5.000 Euro**. Stellt man die Tilgungskomponente von $12 \times 666,7 \text{ Euro} = 8.000,40 \text{ Euro}$ der AfA von **5.000 Euro** gegenüber, ist ein Betrag von **3.000,40 Euro** dem Aktivposten zuzuführen. Der AfA-Aufwand beträgt daher im Saldo **5.000 Euro**, der gesamte Jahresleasingaufwand im Saldo **7.199,60 Euro**.*

Rz 3238 Wird geändert (Euro-Umstellung)

Rz 3238

Erbringt der Leasingnehmer Vorleistungen, wie zB eine erhöhte erste Leasingrate, so hat dies bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn auf Grund eines Betriebsvermögensvergleiches ermitteln, auf die Bildung des Aktivpostens keinen Einfluss. Dies ergibt sich daraus, dass die Leasingvorauszahlung ohnedies als Rechnungsabgrenzung zu aktivieren ist und somit auf den "Leasingaufwand" keinen Einfluss hat.

Beispiel 1:

*Ein PKW wird am **1.1.01** geleast. Die Grundmietzeit, innerhalb der die Kapitaltilgung erfolgt, endet am **31.12.03**. Es betragen einschließlich Umsatzsteuer*

*der Kaufpreis des Fahrzeuges **40.000 Euro**,*

*der Restwert zum **31.12.03** **16.000 Euro**,*

*die Leasingvorauszahlung **9.000 Euro**,*

*die monatliche Leasingrate **550 Euro**.*

Die monatliche Tilgungskomponente errechnet sich auch in diesem Fall aus der Formel:

$$\frac{\text{Anschaffungswert minus Restwert}}{\text{Laufzeit}} = \frac{\text{40.000 Euro minus 16.000 Euro}}{36} = \text{666,7 Euro}$$

*Die AfA des Leasinggebers zuzüglich Umsatzsteuer beträgt jährlich **5.000 Euro**. Stellt man die Tilgungskomponente von $12 \times 666,70 \text{ Euro} = 8.000,40 \text{ Euro}$ der AfA von **5.000 Euro** gegenüber, ist ein Betrag von **3.000,40 Euro** dem Aktivposten zuzuführen. Überdies wird im Jahr 01 eine "echte" aktive Rechnungsabgrenzung von **6.000 Euro** gebildet, die im Jahr 02 und 03 mit jeweils **3.000 Euro** aufgelöst wird. Der AfA-Aufwand beträgt daher ebenso wie in Beispiel 2 der Rz 3236 jährlich im Saldo **5.000 Euro** (Vorauszahlung **9.000 Euro** - Abgrenzung **6.000 Euro** + AfA-Anteil in reduzierter Leasingrate **5.000,40 Euro** - Aktivposten **3.000,40 Euro**), der gesamte Jahresleasingaufwand im Saldo **6.599,60 Euro**. Die Betragsdifferenz zum gesamten Leasingaufwand gegenüber dem Beispiel 2 der Rz 3236 resultiert lediglich aus der mit der Vorauszahlung verbundenen geringeren Zinsenbelastung in der Leasingrate.*

Rz 3239 wird geändert (Euro-Umstellung)

Rz 3239

Wird der Gewinn des Leasingnehmers nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt oder handelt es sich um einen Leasingnehmer, bei dem der Leasinggegenstand im Rahmen einer außerbetrieblichen Einkunftsart eingesetzt wird, gilt folgendes: Ist die Verteilungsregelung des § 19 Abs. 3 EStG 1988 anwendbar, so stellt sich das oben dargestellte Ergebnis in gleicher Form "automatisch" ein. Sollte hingegen § 19 Abs. 3 EStG 1988 nicht anwendbar sein (weil die Vorauszahlung nur das laufende und das folgende Kalenderjahr betrifft), so müsste die Vorauszahlung in den Aktivposten aufgenommen werden. In den Folgejahren

wird der Aktivposten auf der Basis der sodann in der Leasingrate enthaltenen Tilgungsbeträgen errechnet.

Beispiel 2:

*Ein PKW wird am **1.1.01** geleast. Die Grundmietzeit, innerhalb der die Kapitaltilgung erfolgt, endet am **31.12.03**. Es betragen einschließlich Umsatzsteuer*

*der Kaufpreis des Fahrzeuges **40.000 Euro**,*

*der Restwert zum **31.12.03** **16.000 Euro**,*

*die Leasingvorauszahlung (Vz) für das laufende und das folgende Jahr **6.000 Euro**,*

*die monatliche Leasingrate **700 Euro**.*

Die monatliche Tilgungskomponente errechnet sich in diesem Fall aus der Formel:

$$\frac{\text{Anschaffungswert minus Vz} \\ \text{minus Restwert}}{\text{Laufzeit}} = \frac{\text{40.000 Euro minus} \\ \text{16.000 Euro minus 6.000 Euro}}{36} = 500 \text{ Euro}$$

*Die AfA des Leasinggebers zuzüglich Umsatzsteuer beträgt jährlich **5.000 Euro**. Stellt man die Tilgungskomponente von $12 \times 500 \text{ Euro} = 6.000 \text{ Euro}$ sowie die Vz von **6.000 Euro** der AfA von **5.000 Euro** gegenüber ist im Jahr **01** ein Betrag von **7.000 Euro** dem Aktivposten zuzuführen. In den Jahren **02** und **03** stehen der jährlichen Tilgungskomponente von **6.000 Euro** AfA-Beträge von jeweils **5.000 Euro** gegenüber, es sind daher im Jahr **02** und **03** jeweils **1.000 Euro** dem Aktivposten zuzuführen. Der AfA-Aufwand beträgt damit jährlich **5.000 Euro**. Der gesamte Leasingaufwand beläuft sich jährlich auf jeweils **7.400 Euro**.*

Rz 3242 wird geändert (Euro-Umstellung)

3242

Wird das Fahrzeug nach Ablauf der Grundmietzeit gekauft, so ist der Aktivposten den Anschaffungskosten zuzuschlagen und die AfA von dem sich daraus ergebenden Gesamtbetrag zu ermitteln.

Beispiel 1:

*Wird in Beispiel 2 der Rz 3236 das Fahrzeug am Ende der Grundmietzeit um den Restwert von **16.000 Euro** gekauft, so wird der Aktivposten von **9.001,20 Euro** den Anschaffungskosten zugerechnet. Die nach der Differenzmethode ermittelte AfA (Satz 20%) errechnet sich sodann vom Gesamtbetrag von **25.001,20 Euro**. Sie beträgt also **5.000,20 Euro** jährlich.*

Rz 3246 wird geändert (Euro-Umstellung)

Rz 3246

Wird das Fahrzeug vom Leasingnehmer nach Ende der Grundmietzeit weitergeleast und der Restwert neu amortisiert, so kann die Leasingrate dadurch absinken. Kommt der auf die Anschaffungskosten entfallende Teil der Leasingrate betraglich unter der AfA des Leasinggebers zu liegen, so ist der Aktivposten im Ausmaß der Differenz zwischen diesem Teil der Leasingrate und der AfA aufzulösen.

Beispiel 3:

*Wird in Beispiel 2 der Rz 3236 das Fahrzeug am Ende der Grundmietzeit neuerlich geleast und der Betrag von **16.000 Euro** nunmehr auf vier Jahre amortisiert, so enthalten die folgenden Leasingraten einen auf diese "Anschaffungskosten" entfallenden Betrag von **4.000 Euro** jährlich. Vom Aktivposten von **9.001,20 Euro** sind jährlich **1.000 Euro** (= Differenz zwischen Leasinggeber-AfA von **5.000 Euro** und "Anschaffungsteil" der Leasingrate von **4.000 Euro**) aufwandswirksam aufzulösen.*

Rz 3333 wird geändert (Korrektur eines Fehlzitates)

Rz 3333

Gemäß § 14 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 erstreckt sich die Rückstellungsbildung auch auf Abfertigungen, die auf Grund gesetzlicher Anordnung an Personen gezahlt werden müssen, denen steuerrechtlich keine Arbeitnehmereigenschaft zukommt. Unter den Personenkreis des § 14 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 fallen insbesondere wesentlich Beteiligte iSd **§ 22 Z 2 EStG 1988**, wenn sie arbeitsrechtlich als Dienstnehmer (Angestellte iSd Angestelltengesetzes) anzusehen sind.

Rz 3401a wird geändert (Klarstellung)

Rz 3401a

Auf das Ausmaß der erforderlichen Wertpapierdeckung können Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen (Lebensversicherungen, die auf das Leben des Arbeitnehmers als versicherte Person abgeschlossen werden, wobei der Arbeitgeber Versicherungsnehmer sowie aus der Versicherung berechtigt ist) angerechnet werden. **Es ist das Gesamtausmaß der Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen auf das gesamte Wertpapierdeckungsausmaß anzurechnen (keine auf den einzelnen Mitarbeiter abstellende Betrachtung).**

Anrechenbar sind nur Ansprüche aus solchen Rückdeckungsversicherungen, die in der gesonderten Abteilung des Deckungsstocks für Lebensversicherungen iSd § 20 Abs. 2 Z 1 in Verbindung mit § 78 VAG geführt werden. Für eine Anrechnung geeignet sind daher solche Rückdeckungsversicherungen, die entsprechend den klassischen Lebensversicherungen gemäß § 20 Abs. 2 Z 1 VAG in Verbindung mit § 78 VAG veranlagen.

§ 78 Abs. 1 VAG legt die zur Bedeckung der versicherungstechnischen Rückstellungen geeigneten Kategorien an Vermögenswerten fest. Die einzelnen zur Bedeckung der versicherungstechnischen Rückstellung zulässigen Vermögenswerte sind in § 2 der Kapitalanlage-Verordnung (BGBl. II Nr. 383/2002) enthalten, die jeweiligen Veranlagungshöchstgrenzen je Vermögenswert regelt § 3 der Kapitalanlage-Verordnung.

Den inländischen Versicherern gleichgestellt und damit ebenso auf die Wertpapierdeckung anrechenbar sind vergleichbare Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen gegenüber Versicherern, die in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat des EWR ansässig sind. Für eine Anrechnung geeignet sind dabei nur solche Rückdeckungsversicherungen, die entsprechend den klassischen Lebensversicherungen gemäß § 20 Abs. 2 Z 1 VAG in die in § 78 Abs. 1 VAG in Verbindung mit § 2 Kapitalanlage-Verordnung angeführten Vermögenswerte veranlagen und die jeweiligen Veranlagungshöchstgrenzen des § 3 der Kapitalanlage-Verordnung einhalten.

Rz 3406e wird geändert (Klarstellung)

Rz 3406e

Beispiele für taugliche Wertpapiere iSd § 14 Abs 7 Z 4 lit. a – c EStG 1988 (sofern der Ausgabewert mindestens 90% des Nennwertes beträgt und Prospektpflicht gegeben ist (Ausnahme: § 3 KMG und § 17b Abs. 2 KMG in Verbindung mit § 3 Abs. 1 Z 3 KMG idF BGBl. I Nr. 80/2003), unabhängig davon, ob die Verzinsung fix oder variabel ausgestaltet ist):

- Öffentliche Anleihen (werden von Gebietskörperschaften begeben)
 - Bundesanleihen, Bundesobligationen
 - Anleihen der Bundesländer und Gemeinden
- Bundesschatzscheine
- Bankschuldverschreibungen (Papiere, die von Geschäftsbanken begeben werden)
- Pfandbriefe, Kommunalobligationen

- Industrieobligationen (werden von Unternehmen des Nichtbankensektors begeben)
- Gewinnschuldverschreibungen (sind dadurch gekennzeichnet, dass die Anleihe nicht mit einer festen Verzinsung, sondern mit einer Gewinnbeteiligung am Schuldnerunternehmen ausgestattet ist)
- „Wohnbauanleihen“ (Wandelschuldverschreibungen zur Förderung des Wohnbaues – die KESt-Freiheit gemäß § 2 des Bundesgesetzes über steuerliche Sondermaßnahmen zur Förderung des Wohnbaues kommt nicht zum Tragen, da die Zinsen beim Empfänger nicht den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzurechnen sind)
- Wandelschuldverschreibungen (sie vermitteln dem Inhaber das Recht zu einer bestimmten Zeit statt der Rückzahlung der Schuldsumme den Umtausch in Aktien des Emittenten zu einem bereits bei der Begebung der Anleihe festgesetzten Kurs zu verlangen)
- Optionsanleihen (es besteht neben dem Anspruch auf Rückzahlung des Einlösungsbetrages ein zusätzliches selbstständiges Aktienbezugsrecht)
- Umtauschanleihen (anstatt der Rückzahlung des eingesetzten Kapitals kann der Bezug von Aktien einer in den Anleihebedingungen genannten Gesellschaft vereinbart werden)
- Nachrangige Schuldverschreibungen
- Ergänzungskapital gemäß § 23 Abs. 7 BWG
- **Ergänzungskapital iSd § 73c Abs. 2 VAG**
- Zertifikate (ohne Einschränkung auf einen bestimmten Basiswert), sofern eine 100-prozentige Kapitalgarantie (bei Zertifikaten mit unbegrenzter Laufzeit permanent, bei Zertifikaten mit begrenzter Laufzeit zumindest am Laufzeitende) gegeben ist.
Bei Zertifikaten, die über keinen Nennwert verfügen, hat sich die 100-prozentige Kapitalgarantie auf den Erstausgabepreis des Zertifikates zu beziehen, sonst auf den Nennwert.
Zertifikate können in unterschiedlichster Form ausgestaltet sein; etwa als
 - Indexzertifikate – ihre Wertentwicklung hängt ab von der Wertentwicklung eines Index.
 - Zertifikate auf einen Einzeltitel – ihre Wertentwicklung hängt ab von der Wertentwicklung zB einer Aktie.
 - Rohstoffzertifikate – ihre Wertentwicklung hängt von der Wertentwicklung eines bestimmten Rohstoffpreises (zB Kupfer) ab.

- Indexanleihen, sofern sie mit einer 100-prozentigen Kapitalgarantie ausgestattet sind

Rz 3516 wird geändert (Richtigstellung)

Rz 3516

Rückstellungen wegen der Inanspruchnahme aus strafbaren Handlungen kommen dann in Betracht, wenn davon auszugehen ist, dass das strafbare Verhalten entdeckt wird. Zwangsläufig müssen dieses Fehlverhalten und die sich daraus ergebenden Folgen der betrieblichen Sphäre zurechenbar sein.

Wenn der Betriebsinhaber für Handlungen oder Unterlassungen im Rahmen seiner betrieblichen Tätigkeit mit einer unbedingten Geldstrafe zu rechnen hat, so kommt eine Rückstellung der Geldstrafe naturgemäß nicht in Frage, wenn es wegen mehr als geringem Verschulden an der betrieblichen Veranlassung mangelt (vgl. LStR 2002 Rz 387).

Rückstellungen wegen der Inanspruchnahme aus strafbaren Handlungen durch Abschöpfung der Bereicherung (§ 20 StGB) kommen in Betracht, sobald von der Entdeckung des strafbaren Verhaltens ausgegangen werden muss.

Rz 3704 wird geändert (Klarstellung)

Rz 3704

Der Freibetrag steht auch zu, wenn bestimmte Wertpapiere angeschafft werden. Die Wertpapiere sind im § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 umschrieben (siehe dazu Rz 3406c ff). Rückdeckungsversicherungen, die bei der Pensionsrückstellung auf das Ausmaß der erforderlichen Wertpapierdeckung anrechenbar sind, sind für die Inanspruchnahme des Freibetrages nicht geeignet.

Im Falle der Wertpapieranschaffung müssen die Wertpapiere dem Anlagevermögen ab dem Anschaffungszeitpunkt mindestens vier Jahre gewidmet werden. Wertpapiere mit einer (Rest)Laufzeit von weniger als vier Jahren kommen als begünstigte Wirtschaftsgüter nicht in Betracht.

Bundesschatzscheine stellen auch bei Wahl einer Laufzeitvariante von weniger als vier Jahren begünstigte Wertpapiere dar; zur Vermeidung einer Nachversteuerung dürfen sie vor Ablauf von vier Jahren nicht aus dem Betriebsvermögen ausscheiden, sodass die Laufzeit gegebenenfalls verlängert werden muss.

Als Anschaffungszeitpunkt ist bei Wertpapieren - unabhängig vom Zahlungsfluss und vom Zeitpunkt der Erteilung des Kaufauftrages - jener Zeitpunkt anzusehen, zu dem das Wertpapier für den Steuerpflichtigen verfügbar ist, das ist jener Zeitpunkt, zu dem das Wertpapier auf dem Depot als zugegangen ausgewiesen ist.

Der Umtausch von Anteilen an einem Kapitalanlagefonds auf Grund der Zusammenlegung von Fondsvermögen gemäß § 3 Abs. 2 oder eines Anteilserwerbs gemäß § 14 Abs. 4 InvFG 1993 gilt nicht als Tausch (§ 40 Abs. 3 InvFG 1993). Die neuen Anteile treten an die Stelle der alten.

Die Widmung für den Freibetrag geschieht bei Wertpapieren durch Aufnahme in das zu führende gesonderte Verzeichnis (§ 10 Abs. 7 Z 2 EStG 1988). In diesem ist **betriebsbezogen** für jedes Wertpapier der in Anspruch genommene Freibetrag der Höhe nach auszuweisen (siehe Rz 3714). **Da die Widmung für Zwecke des Freibetrages (nur) durch den Ausweis in dem gesonderten Verzeichnis erfolgt, können Wertpapiere, die zur Inanspruchnahme des Freibetrages angeschafft wurden, auch mit privaten Wertpapieren auf einem gemeinsamen Wertpapierdepot gehalten werden. Ebenso können Wertpapiere, die in mehreren Betrieben für Zwecke des Freibetrages angeschafft wurden, auf einem einzigen Depot gehalten werden. Lautet das Depot auf mehrere Inhaber, muss die Anschaffung nachweislich durch den Steuerpflichtigen erfolgt sein.**

Erfolgt eine Gewinnerhöhung, können Wertpapiere durch Aufnahme in das Verzeichnis für den Freibetrag (nach-)gewidmet werden.

Angeschaffte und im Verzeichnis ausgewiesene Wertpapiere gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 stellen in jenem Umfang, in dem sie einen Freibetrag für investierte Gewinne vermitteln, notwendiges Betriebsvermögen dar. Für die Bemessung des Freibetrages sind bei Wertpapieren die tatsächlichen Anschaffungskosten, die sich mit dem Nennwert bzw. Erstausgabepreis nicht decken müssen, heranzuziehen. Eingekaufte Stückzinsen zählen nicht zu den Anschaffungskosten des Wertpapiers.

Wird die Anschaffung der im Verzeichnis ausgewiesenen Wertpapiere fremdfinanziert, können Finanzierungsaufwendungen im Hinblick darauf, dass die Wertpapiererträge endbesteuert sind, nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden (§ 20 Abs. 2 EStG 1988). Im Fall der ohne vorhergehende Entnahme erfolgenden Veräußerung der Wertpapiere sind seit der Anschaffung angefallene Finanzierungsaufwendungen insoweit abzugsfähig, als sie die gesamten Wertpapiererträge übersteigen (vgl. Rz 4863).

Eine Veräußerung von Wertpapieren, für die ein Freibetrag geltend gemacht wurde, innerhalb der Behaltefrist ist insoweit unschädlich, als im selben Wirtschaftsjahr begünstigte

körperliche Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt werden (Ersatzbeschaffung, siehe Rz 3717).

In Rz 3860c tritt an die Stelle des ersten Satzes folgender Satz (Klarstellung)

Rz 3860c

Die Ermittlung des Eigenkapitalanstieges hat für jeden Betrieb gesondert zu erfolgen.

..... (Rest der Randzahl unverändert)

Rz 3860e wird (nur) hinsichtlich des letzten Beispiels geändert (Korrektur der Jahresangaben)

Rz 3860e

..... (Randzahl unverändert)

Beispiele:

1. Auf dem Abgabenkonto wird am **1.9.02** der Einkommensteuerbescheid 01 der zu einer Gutschrift von 15.000 Euro führt, verbucht. Diese Gutschrift wird zur Gänze mit zum Zeitpunkt der Gutschrift fälligen betrieblichen Abgaben (L, DB, USt) verrechnet.

Für die Anwendung des § 11a EStG 1988 führt eine Einkommensteuergutschrift auf dem Abgabenkonto zunächst noch nicht zu einer Einlage ins Betriebsvermögen, erst eine allfällige weitere Verwendung (hier die Verwendung zur Begleichung betrieblicher Abgabenschuldigkeiten) kann eine Einlagehandlung darstellen. Da die Einkommensteuergutschrift automatisch zur Gänze zur Abdeckung von Betriebssteuern verwendet wird, stellt sie in vollem Umfang eine betriebsnotwendige Einlage dar.

2. Auf dem Abgabenkonto wird am **1.10.02** der Einkommensteuerbescheid 01, der zu einer Gutschrift von 20.000 Euro führt, verbucht. Diese Gutschrift wird im Umfang von 15.000 Euro mit zum Zeitpunkt der Gutschrift fälligen betrieblichen Abgaben (L, DB, USt) verrechnet. Die Verwendung der Einkommensteuergutschrift zur Abdeckung von Betriebssteuern stellt im Umfang von 15.000 Euro eine betriebsnotwendige Einlage dar.

3. Die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft verrechnet die Gutschrift aus einer eingereichten (privaten) Arztrechnung sofort mit rückständigen Sozialversicherungsbeiträgen.

Die automatische Verrechnung der privaten Gutschrift mit rückständigen Sozialversicherungsbeiträgen stellt eine betriebsnotwendige Einlage dar.

4. Auf dem Abgabenkonto wird am **1.5.02** der Einkommensteuerbescheid 01, der zu einer Gutschrift von 12.000 Euro führt, verbucht und vom Steuerpflichtigen stehen gelassen. Zum Zeitpunkt der Gutschrift besteht kein Rückstand auf dem Konto. Am **13.6.02** wird die USt-Voranmeldung für **April 02** (Zahllast 10.000 Euro) mit Wirkung vom **15.6.02** verbucht. Die Verrechnung des Einkommensteuerguthabens mit der USt-

Vorauszahlung stellt nur dann eine betriebsnotwendige Einlage dar, wenn die Verrechnung die oben angeführten Kriterien für die Betriebsnotwendigkeit erfüllt.

Rz 3860o wird geändert (Klarstellung)

Rz 3860o

Für Umgründungen iSd UmgrStG gilt Folgendes (**siehe auch UmgrStR 2002 Rz 1276 f, Rz 1501 f und Rz 1637 f**):

- Im Fall einer Umwandlung nach Art. II UmgrStG stellen Gewinnausschüttungen im Rückwirkungszeitraum keine Entnahmen dar (§ 8 Abs. 3 und 4 UmgrStG). Ein umwandlungsbedingt entstehendes Einzelunternehmen bzw. eine umwandlungsbedingt entstehende Mitunternehmerschaft gilt als neu eröffnet. Die umwandlungsbedingte Vermögensübernahme bei einem Hauptgesellschafter (natürliche Person oder Mitunternehmerschaft) gilt nicht als Einlage.
- Entnahmen (einschließlich **vorbehaltener** Entnahmen gemäß Art. III UmgrStG) und Einlagen im Rückwirkungszeitraum (§ 16 Abs. 5 UmgrStG, **vgl. aber UmgrStR 2002 Rz 888 für den Fall der Nicht-Rückwirkung**) sind dem Einbringenden (Art. III UmgrStG), Übertragenden (Art. IV UmgrStG) oder Realteilenden (Art. V UmgrStG) zuzurechnen. Derartige Entnahmen können daher zu einer eigenkapitalabfallbedingten (letzten) Nachversteuerung **in jenem Wirtschaftsjahr führen, das mit dem Umgründungstichtag endet**. Rückwirkende Einlagen zwecks Herstellung eines positiven Verkehrswertes sind als betriebsnotwendig anzusehen.
- Im Fall einer Einbringung nach Art. III UmgrStG kommt es vorbehaltlich des Vorpunktes zu keiner Nachversteuerung der in den letzten sieben Wirtschaftsjahren vom Einbringenden in Anspruch genommenen Eigenkapitalbegünstigungen. Die übernehmende Körperschaft ist von der Anwendung des § 11a EStG 1988 (und damit auch von einer Nachversteuerung der vom Einbringenden in Anspruch genommenen Begünstigung) ausgeschlossen.
- Bei einem Zusammenschluss bzw. einer Realteilung iSd UmgrStG mit Buchwertfortführung ist für Zwecke einer allfälligen Nachversteuerung auf die Gewinne, Entnahmen und Einlagen in der Folgeära der Mitunternehmerstellung bzw. der Einzelunternehmerstellung abzustellen.

Rz 4102 wird geändert (Klarstellung)

Rz 4102

Die Basispauschalierung darf nur innerhalb der gesetzlichen Umsatzgrenze vorgenommen werden. Die Umsatzgrenze bezieht sich auf den Vorjahresumsatz des betreffenden Betriebes. Dieser Vorjahresumsatz darf nicht mehr als 220.000 Euro betragen. Maßgeblich ist der in § 125 BAO umschriebene Umsatz, also

Umsätze aus Lieferungen und sonstigen Leistungen

+ Umsätze aus nicht steuerbaren Auslandsumsätzen

+ Umsätze aus Eigenverbrauch

- Umsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 und 9 UStG 1994 (zB Umsätze im Geschäft mit Geldforderungen und Wertpapieren, Umsätze aus dem Verkauf von Grundstücken und Gebäuden; **in diesem Sinne sind auch Entschädigungen für**

Bodenwertminderungen auszuschneiden), außer wenn sie unmittelbar dem Betriebszweck oder dem Zweck des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dienen

- Umsätze gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994 (Umsätze aus der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden), außer wenn sie unmittelbar dem Betriebszweck oder dem Zweck des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dienen

- Umsätze aus Geschäftsveräußerungen iSd § 4 Abs. 7 UStG 1994 (Veräußerung eines Unternehmens oder eines in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betriebes im Ganzen)

- Umsätze aus Entschädigungen (§ 32 Z 1 EStG 1988) und aus besonderen Waldnutzungen

Rz 4041 wird geändert (Einarbeitung des Protokolls des Salzburger Steuerdialoges 2008)

Rz 4041

Zu den abzugsfähigen Versicherungsprämien zählen insbesondere die Gebäudeversicherungen (Versicherung für Feuer-, Wasser- und Sturmschäden sowie Gebäudehaftpflicht). Der Umstand, dass die Versicherungsentschädigung unter Umständen nicht steuerbar ist, ändert nichts am Werbungskostencharakter der Versicherungsprämie.

Prämien zu einer Kreditrestschuldversicherung (Ablebensversicherung, die im Fall des Ablebens des Steuerpflichtigen einen noch offenen Kreditbetrag aus der Anschaffung einer vermieteten Liegenschaft abdeckt) stellen Sicherungskosten

für die Kaufpreisfinanzierung dar. Da sie nicht zu den Anschaffungskosten gehören und mit dem nicht steuerbaren Vermögensstamm in einem nicht unwesentlichen Zusammenhang stehen, sind sie zufolge des Aufteilungsverbotes nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Sie stellen aber Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 dar.

Rz 4116b wird geändert (Klarstellung)

Rz 4116b

Nehmen Ärzte, die neben nichtselbständigen Einkünften auch Einkünfte gemäß § 22 Z 1 lit. b letzter Satz EStG 1988 (Sonderklassegebühren) erzielen, hinsichtlich der Sonderklassegebühren das Betriebsausgabenpauschale nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 in Anspruch, sind bei den nichtselbständigen Einkünften jene Werbungskosten, die sowohl durch die nichtselbständigen Einkünfte als auch durch die Sonderklassegebühren veranlasst sind, zu kürzen; der Anteil, der auf die Sonderklassegebühren entfällt, wird nämlich bereits durch das Betriebsausgabenpauschale berücksichtigt. Die Kürzung hat nach dem Einnahmenschlüssel zu erfolgen (Verhältnis der Einnahmen nach § 22 Z 1 lit. b letzter Satz EStG 1988 zu den laufenden steuerpflichtigen nichtselbständigen Einkünften zuzuordnenden Einnahmen [Kennzahl 210 abzüglich Kennzahlen 215 und 220 des Lohnzettels], siehe auch Rz 1094). Aufwendungen für Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte sind nicht als Betriebsausgaben zu berücksichtigen, da sie mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale abgedeckt sind (vgl. Rz 1528).

Zieht die Krankenanstalt bei der Abrechnung der Beträge von dem Anteil, der auf den Arzt entfällt, für die Nutzung der Einrichtungen der Krankenanstalt einen "Hausanteil" (wie zB nach § 54 Abs. 3 oö. KAG 1997) ab und wird dieser Hausanteil als Betriebsausgabe berücksichtigt, steht ein Betriebsausgabenpauschale nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 nicht zu (VwGH 22.02.2007, 2002/14/0019). Bei Inanspruchnahme des Betriebsausgabenpauschales nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 ist die Betriebsausgabe für den Hausanteil vom Pauschale erfasst. Dies ist ab der Veranlagung 2008 anzuwenden. Für Veranlagungszeiträume vor 2008 bestehen keine Bedenken, wenn in derartigen Fällen das Pauschale auch bei Abzug eines Hausanteils als Betriebsausgabe berücksichtigt wird.

Rz 4126 wird geändert (Klarstellung)

Rz 4126

Zusätzlich zum Betriebsausgabenpauschale kann auch die gesetzliche Sozialversicherung iSd § 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 gewinnmindernd geltend gemacht werden (**siehe dazu Rz 1235 ff**). Ebenso können auch an eine Betriebliche Vorsorgekasse (BV-Kasse) geleistete Pflichtbeiträge im Sinne des BMSVG zusätzlich geltend gemacht werden. Dies gilt auch für Beiträge von Unternehmern, die von der Optionsmöglichkeit in die Selbständigenvorsorge Gebrauch gemacht haben.

In den Rz 4140, 4141, 4147, 4150, 4154, 4155, 4156, 4163, 4164, 4165, 4166, 4169, 4170, 4194, 4243, entfallen die Fassungen für die Rechtslage bis 2000

Rz 4141a wird neu eingefügt (Klarstellung)

Rz 4141a

Wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb oder Teilbetrieb unterjährig im Wege der Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge erworben oder zugepachtet, ist für die Beurteilung der Frage, welche Pauschalierungsmethode durch den Betriebserwerber anzuwenden ist, der Einheitswert der übertragenen land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen zum vorangegangenen 31.12. maßgeblich. Beträgt der bescheidmäßig festgestellte Gesamteinheitswert über 65.500 Euro oder der bescheidmäßig festgestellte Forst-Teileinheitswert über 11.000 Euro, ist bereits für das Jahr der Betriebsübertragung der Gewinn mittels Teilpauschalierung zu ermitteln (siehe § 191 Abs. 4 BAO).

Entsprechendes gilt im Fall der Bilanzierung des Rechtsvorgängers. Sollte der Erwerber bereits einen Betrieb auf eigene Rechnung und Gefahr führen, kann für diesen Betrieb im Jahr des unterjährigen Betriebserwerbs die Gewinnermittlung fortgeführt werden.

Rz 4142 wird geändert (Klarstellung)

Rz 4142

Der maßgebliche Einheitswert ergibt sich aus Eigenbesitz plus Zupachtungen minus Verpachtungen. Bei Zupachtungen ist der ha-Satz des Pächters maßgebend. **Stellen landwirtschaftlich genutzte Flächen bewertungsrechtlich Grundvermögen dar,**

sind sie mit dem Wert, der sich aus der Multiplikation der Fläche mit dem ha-Satz des jeweiligen Betriebszweiges ergibt, dem Einheitswert hinzuzurechnen.

Hinsichtlich des Zeitpunktes der Zurechnung einer Zu- oder Verpachtung stellt die Verordnung klar, dass es nicht auf einen bestimmten Zeitpunkt, sondern auf die Bewirtschaftung während des Veranlagungszeitraumes ankommt. Im Zweifel kann daher die Regel "Wer die Ernte hat, der hat die Zurechnung" gelten. Ist im maßgeblichen Einheitswertbescheid des Pächters für die betreffende Vermögensunterart (Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau) kein Hektarsatz ausgewiesen, ist der entsprechende im Einheitswertbescheid des Verpächters ausgewiesene Hektarsatz anzuwenden. Diesen Hektarsatz hat das Finanzamt auf Anfrage dem Pächter mitzuteilen.

Auf unterjährige Grundstückskäufe und -verkäufe ist diese Regel nicht anwendbar. Die Zurechnung von unterjährig zugekauften Flächen erfolgt im Fall der Vollpauschalierung erst zum darauf folgenden 1. Jänner an den Käufer.

Die Abschnittsüberschrift 11.3.2 vor Rz 4147 wird geändert (Euro-Anpassung)

11.3.2 Gewinnermittlung bis zu einem Einheitswert von 65.500 Euro (Grundbetrag, § 2 der Verordnung)

Rz 4148 wird geändert (Entfall der Rechtslage bis 2000 und Klarstellung)

Rz 4148

Grundsätzlich ist der Landwirt bis zu einem Gesamteinheitswert von 65.500 Euro hinsichtlich seiner Einkünfte aus der Landwirtschaft vollpauschaliert. Es besteht kein Wahlrecht zwischen Voll- und Teilpauschalierung.

Die Teilpauschalierung ist hinsichtlich der Landwirtschaft nur dann möglich, wenn von der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a Bauern-Sozialversicherungsgesetz Gebrauch gemacht wird (vgl. § 8 Abs. 1 der Verordnung) oder der maßgebende Einheitswert zwischen mehr als 65.500 Euro und 150.000 Euro liegt.

Die Abschnittsüberschrift 11.3.2.3.1 vor Rz 4151 entfällt (Entfall alter Rechtslagen)

Die Rz 4151 und 4152 entfallen und bleiben frei (Entfall alter Rechtslagen)

Die Abschnittsüberschrift 11.3.2.3.2 vor Rz 4153 wird unnummeriert und geändert (Euro-Anpassung und Entfall alter Rechtslagen)

11.3.2.3.1 Forsteinheitswert bis 11.000 Euro

Rz 4153 wird geändert (Entfall alter Rechtslagen)

Rz 4153

Rechtslage 2001 bis 2005

Der Gewinn wird mit 50% vom forstwirtschaftlichen Einheitswert ermittelt. Bei einem Forsteinheitswert von unter 7.500 Euro wird der Gewinn mit 40% vom Forsteinheitswert ermittelt.

Rechtslage ab 2006

Der Gewinn wird mit 39% vom forstwirtschaftlichen Einheitswert ermittelt, sofern der Gesamteinheitswert nicht mehr als 65.500 Euro beträgt.

Die Abschnittsüberschrift 11.3.2.3.3 vor Rz 4154 wird unnummeriert und geändert (Euro-Anpassung)

11.3.2.3.2 Forsteinheitswert über 11.000 Euro

In Rz 4201 entfallen die alten Fassungen einschließlich Rechtslage ab 2001

Rz 4217 wird geändert

Rz 4217

Da der Gewinn aus der Veräußerung von Urprodukten bei vollpauschalierten Betrieben bis zu einem **Gesamteinheitswert von 65.500 Euro (Forsteinheitswert bis 11.000 Euro)** auch weiterhin durch die Pauschalierung abgegolten ist, müssen die Einnahmen aus der Veräußerung von Urprodukten für Zwecke der Einkommensteuer nicht aufgezeichnet werden.

Rz 4218 wird geändert (Anpassung an die Urprodukteverordnung, BGBl. II Nr. 410/2008)

Rz 4218

Solange sich die Be- und/oder Verarbeitung im Rahmen des § 2 Abs. 4 Z 1 GewO 1994 bewegt, liegt **grundsätzlich** Be- und/oder Verarbeitung im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft vor. Bei Ermittlung des Gewinnes aus be- und/oder verarbeiteten Urprodukten sind die Betriebsausgaben zwingend mit 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich USt) anzusetzen.

Rz 4219 wird geändert (Anpassung an die Urprodukteverordnung, BGBl. II Nr. 410/2008)

Rz 4219

Ob noch Urproduktion oder bereits Be- und/oder Verarbeitung vorliegt, ist nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen, die durch § 2 Abs. 4 Z 1 Gewerbeordnung 1994 **sowie durch die Urprodukteverordnung, BGBl. II Nr. 410/2008**, geprägt ist. **Hinsichtlich der steuerlichen Abgrenzung einzelner Produkte ist daher grundsätzlich die Verwaltungspraxis des Gewerberechtes heranzuziehen.**

Rz 4220 wird geändert (Anpassung an die Urprodukteverordnung, BGBl. II Nr. 410/2008)

Rz 4220

Fassung bis zur Veranlagung 2008:

Abgrenzung Be- und/oder Verarbeitung zur Urproduktion (demonstrative Aufzählung):

| | |
|---|--|
| Urproduktion (abpauschaliert) | Nebengewerbe bzw. häusliche Nebenbeschäftigung im Sinne der Gewerbeordnung 1994 (GewO 1994) Entspricht der Be- und/oder Verarbeitung im Sinne der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung (Einnahmen sind aufzeichnungspflichtig und gesondert zu versteuern) |
| 1. Fische, Fleisch und Fleischwaren Fische, frisch | Brathühner (roh) Fische, geräuchert, getrocknet, gebeizt, filetiert |

| | |
|---|--|
| <p>Geflügel (Puten, Gänse, Enten, Hühner)</p> <p>Hasen, Kaninchen</p> <p>Lämmer und Schafe ungeteilt oder in Hälften,</p> <p>Rinderfüntel</p> <p>Schnecken</p> <p>Schweine, Schweinehälften, Spanferkel</p> <p>Tauben, Wachteln</p> <p>Wild</p> <p>Wild aus Fleischproduktionsgattern</p> | <p>Fleisch von Schweinen, Rindern, Ziegen, Pferde, Geflügel usw. (roh und tiefgefroren)</p> <p>Blutwürste</p> <p>Brat- und Dauerwürste, roh und geselcht</p> <p>Fleisch- und Lungenstrudel</p> <p>Fleisch-, Grammel-, Leberknödel</p> <p>Fleischlaibchen, Faschiertes</p> <p>Geselchtes, Grammeln, Haussulz, Hauswürste</p> <p>Innereien, Leberpasteten, Leberwürste</p> <p>Presswurst, Saumaisen</p> <p>Schinken</p> <p>Schmalz, Bratenfett</p> <p>Schweinsbraten (kalt)</p> <p>Speck, Surfleisch, Verhackert</p> |
| <p>2. Milch und Milchprodukte</p> <p>Kuhmilch, roh und pasteurisiert</p> <p>Schaf- oder Ziegenmilch</p> <p>Rahm, Sauerrahm, Schlagobers</p> <p>Schafkäse (Brimsen), Ziegenkäse (auch eingelegt in Öl)</p> <p>Almkäse und Almbutter</p> <p>Stutenmilch</p> | <p>Bierkäse</p> <p>Butter, Landbutter, Butteraufstriche</p> <p>Buttermilch, Butterschmalz, Jogurt, Fruchtjogurt, Mischgetränke, Kefir</p> <p>Liptauer, Quargel</p> <p>Schafmischkäse (auch eingelegt in Öl)</p> <p>Topfen und Topfenaufstriche</p> <p>Topfen- und Käseknödel</p> <p>Schnitt- und Hartkäse</p> |
| <p>3. Getreide und Backwaren</p> <p>Getreide</p> | <p>Apfelstrudel, Apfelschlangen</p> <p>Backwaren, allgemein (auch aus Buchweizen, Grünkeim oder Dinkel)</p> |

| | |
|--|--|
| | <p>Brot (Hausbrot, Vollkornbrot), Fladenbrot, Zelten</p> <p>Dinkelreis</p> <p>Fruchtknödel, Gebäck in Fett gebacken</p> <p>gebackene Mäuse</p> <p>gekeimtes Getreide (Keime, Sprossen)</p> <p>Germmehlspeisen, Grammelbäckereien</p> <p>Grieß, Grünkernmehl, Schrot, Vollmehl</p> <p>Kekse, Kleingebäck, Kletzenbrot, Früchtebrot</p> <p>Krapfen, Kräuterbrösel</p> <p>Lebkuchen, Mohnkrapfen, Nussstrudel, Strudel Obstblechkuchen, Obstkuchen, Pofesen</p> <p>Prügelkrapfen, Prügeltorte, Schmergebäck</p> |
| <p>4. Obst, Gemüse, Blumen und andere gärtnerische Erzeugnisse</p> <p>Schnittblumen</p> <p>Beeren</p> <p>Gemüse (Kraut, Zwiebel, Erdäpfel usw.)</p> <p>Hülsenfrüchte</p> <p>Jungpflanzen von Gemüse und Obst</p> <p>Kastanien (Edelkastanien)</p> <p>Kürbiskerne, Sonnenblumenkerne</p> <p>Linsen, Mohn, Nüsse</p> <p>Obst (Tafel- und Pressobst)</p> <p>Obst- und Ziersträucher</p> | <p>Apfelschnitten getrocknet</p> <p>Birnenmehl, Dörrobst, Essiggemüse;</p> <p>Früchte eingelegt</p> <p>Gelees, Kompotte, Konfitüren, Marmeladen</p> <p>Kränze, Buketts</p> <p>Kräuterduftkissen</p> <p>Sojabohnen, geröstet und gesalzen</p> <p>Trockenblumengestecke</p> |

| | |
|--|--|
| Pilze, auch Zuchtpilze Sauerkraut, Salat, Suppengrün Kräuter, getrocknet (für Tee und Gewürze) Topfpflanzen, Zierpflanzen | |
| 5. Getränke Most (Obstwein aus Äpfeln oder Birnen) Obststurm Süßmost Traubenmost und Traubensturm Wein Beerenwein | Edelbrände Weinbrand Eierlikör, Liköre Essig Gemüsesäfte, Obst- und Beerensäfte Schaumwein, Sekt, Holundersekt, Met |
| 6. Forstwirtschaftliche Erzeugnisse Brennholz, Hackschnitzel, Rindenabfälle Christbäume, Forstpflanzen Reisig, Schmuckreisig | Bretter Holzspäne Rundholz gefräst Schindeln |
| 7. Sonstige Erzeugnisse Eier Daunenfedern, Haare Honig, Cremehonig, Propolis, Gelee royal, Wachs Komposterde, Humus Naturdünger, Mist Rasenziegel Angora- oder Schafwolle (solange nicht gesponnen) | Ätherische Öle, Technische Öle,; Essenzen Speiseöle aus Sonnenblumen, Kürbis, Raps und dgl. Binderwaren (einfach) gefärbte Eier, bemalte Eier (nicht zum Verzehr) selbstgegerbte Felle Gewürzbilder, Gewürzsträuße Leinenstickereien Schnitzereien aus Holz gesponnene Angora- oder Schafwolle |

Fassung ab der Veranlagung 2009:

Als Urprodukte gelten (Aufzählung entsprechend Urprodukteverordnung, BGBl. II Nr. 410/2008, Abweichung nur in Z 6, siehe dazu unten):

1. Fische und Fleisch von sämtlichen landwirtschaftlichen Nutztieren und von Wild (auch gerupft, abgezogen, geschuppt, im Ganzen, halbiert, bei Rindern auch gefünftelt); den Schlachttierkörpern können auch die zum menschlichen Genuss nicht verwendbaren Teile entfernt werden;

2. Milch (roh oder pasteurisiert), Sauerrahm, Schlagobers, Sauermilch, Buttermilch, Jogurt, Kefir, Topfen, Butter (Alm-, Landbutter), Molke, alle diese ohne geschmacksverändernde Zusätze, sowie typische bäuerliche, althergebrachte Käsesorten, wie zB Almkäse/Bergkäse, Zieger/Schotten, Graukäse, Kochkäse, Rässkäse, Hobelkäse, Schaf- oder Ziegen(misch)frischkäse (auch eingelegt in Öl und/oder gewürzt), Bierkäse;

3. Getreide; Stroh, Streu (roh, gehäckselt, gemahlen, gepresst), Silage;

4. Obst (Tafel- und Pressobst), Dörrobst, Beeren, Gemüse und Erdäpfel (auch gewaschen, geschält, zerteilt oder getrocknet), gekochte Rohnen (rote Rüben), Edelkastanien, Mohn, Nüsse, Kerne, Pilze einschließlich Zuchtpilze, Sauerkraut, Suppengrün, Tee- und Gewürzkräuter (auch getrocknet), Schnittblumen und Blütenblätter (auch getrocknet), Jungpflanzen, Obst- und Ziersträucher, Topfpflanzen, Zierpflanzen, Gräser, Moose, Flechten, Reisig, Wurzeln, Zapfen;

5. Obstwein (insbesondere Most aus Äpfeln und/oder Birnen), Obststurm, Süßmost, direkt gepresster Gemüse-, Obst- und Beerensaft sowie Nektar und Sirup (frisch oder pasteurisiert), Wein, Traubenmost, Sturm, Beerenwein, Met, Holunderblütensirup;

6. Rundholz, Brennholz, Hackschnitzel, Rinde, Christbäume, Forstpflanzen, Forstgewächse, Reisig, Schmuckreisig, Holzspäne, Schindeln, Holzkohle, Pech, Harz;

7. Eier, Federn, Haare, Hörner, Geweihe, Zähne, Klauen, Krallen, Talg, Honig, Cremehonig, Propolis, Gelee Royal, Blütenpollen, Wachs, Komposterde, Humus, Naturdünger, Mist, Gülle, Rasenziegel, Heu (auch gepresst), Angora- oder Schafwolle (auch gesponnen), Speiseöle (insbesondere aus Sonnenblumen, Kürbis oder Raps), wenn diese bei befugten Gewerbetreibenden gepresst

wurden, Samen (tierischen oder pflanzlichen Ursprungs) sowie im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft anfallende Ausgangsprodukte für Medizin, Kosmetik, Farben und dergleichen.

Entgegen § 1 Z 6 Urprodukteverordnung, BGBl. II Nr. 410/2008, gelten folgende Produkte steuerlich nicht als Urprodukte:

- **Rohe Bretter und Balken sowie gefrästes Rundholz.**

In Rz 4249 entfällt die „Fassung bis Veranlagung 2002“.

Rz 4533 wird geändert (Judikatur)

Rz 4533

Die Höhe des vortragsfähigen Verlustes ergibt sich - mit Bindung für die Folgejahre - grundsätzlich aus der Veranlagung des Verlustjahres (**VwGH 25.06.2008, 2006/15/0085**, VwGH 20.09.1977, 0931/77).

Dies gilt auch für die Zuordnung zu einer Einkunftsart (VwGH 24.11.1976, 0899/74).

Über den Umfang des Verlustverbrauches wird in jenem Einkommensteuerbescheid abgesprochen, in dem der Verlustvortrag als Sonderausgabe berücksichtigt wurde (VwGH 20.11.1996, 94/13/0011).

Rz 4854 wird geändert (Anpassung an BGBl. I Nr. 82/2008)

Rz 4854

Voraussetzung ist ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und den nicht der Einkommensteuer unterliegenden Einnahmen. Dies kann bei steuerfreien Beihilfen iSd § 3 EStG 1988 zur Förderung von Wissenschaft und Kunst oder zur Beseitigung von Katastrophenschäden der Fall sein. Derartige steuerfreie Beihilfen kürzen die damit unmittelbar zusammenhängenden Aufwendungen.

Kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang liegt bei arbeitsmarktpolitischen Zuschüssen und Beihilfen vor, wenn damit ein über den Empfänger hinausgehender Förderungszweck (Beschäftigung einer zusätzlichen Arbeitskraft) verwirklicht wird.

Voraussetzung ist, dass der Zuschuss oder die Beihilfe nur gewährt wird, wenn eine Person beschäftigt wird oder in ein Lehrverhältnis übernommen wird.

In folgenden Fällen kommt es zB bei steuerfreien Zuwendungen seitens des AMS zu keiner Aufwandskürzung:

- "Blum-Prämie" (Rz 4857a)
- Zuschüsse zu einer integrativen Berufsausbildung nach § 8b Berufsausbildungsgesetz
- Beihilfen nach dem Solidaritätsprämienmodell (§ 37a AMSG)
- Kombilohnbeihilfe für ArbeitgeberInnen (§ 34a AMSG)
- Eingliederungsbeihilfe ("Come Back", § 34 AMSG)
- Zuschuss zur Förderung von Ersatzkräften während Elternteilzeitkarenz (§ 26 AMFG)

Unter dem gleichen Gesichtspunkt **führen** die Lehrlingsausbildungsprämie oder **Beihilfen für die betriebliche Ausbildung von Lehrlingen nach § 19c**

Berufsausbildungsgesetz zu keiner Aufwandskürzung. Zu Prämien nach dem Behinderteneinstellungsgesetz siehe Rz 4856. Zum Altersteilzeitgeld (§ 27 AIVG) siehe Rz 4854a.

Zu einer Aufwandskürzung kommt es zB bei Zuschüssen zu Schulungs- und Ausbildungskosten, weil kein zusätzlicher Arbeitsplatz geschaffen wird.

Rz 4855 wird geändert (Entfall der alten Rechtslage)

Rz 4855

Die Grenze der Anwendbarkeit des § 20 Abs. 2 EStG 1988 liegt dort, wo kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Einnahmen und Ausgaben feststellbar ist. Ein bloß allgemeiner Zusammenhang genügt daher nicht, etwa bei der Gewährung von Beihilfen, die allgemein "zur Verlustabdeckung" gewährt werden (VwGH 30.06.1987, 87/14/0041). Steuerfreie Zuwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden (§ 3 Abs. 1 Z 16 EStG 1988), kürzen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten ersatzbeschaffter Wirtschaftsgüter (§ 6 Z 10 EStG 1988) oder die Aufwendungen zur Schadensbeseitigung; dies gilt auch in Fällen, in denen im Zuerkennungsschreiben keine ausdrückliche Zweckwidmung hinsichtlich des gewährten Betrages erfolgt.

Beispiel:

Im Zuge eines Hochwasserschadens wurde eine abgeschriebene Hobelmaschine eines Tischlers (Teilwert 15) völlig zerstört. Außerdem sind Ausbesserungen am Betriebsgebäude (Instandsetzungskosten von 20) erforderlich. Im Zug der Schadenserhebung wird der Schaden aus der

notwendigen Neuinvestition hinsichtlich der Hobelmaschine sowie aus der Instandsetzung des Gebäudes bewertet. Der Schadenersatz wird mit 40% der Neuinvestitionskosten bzw. 40% der Gebäudeinstandsetzungskosten bemessen. Die Kosten aus der Neuanschaffung für die Maschine betragen 100, die Instandsetzungskosten des Gebäudes 20. Der Tischler erhält somit 48 als Katastrophenersatz zuerkannt, wobei im Zuerkennungsschreiben keine Zweckwidmung dieses Betrages erfolgt.

Der Katastrophenersatz hinsichtlich der Maschine (40) ist im Ausmaß von 15 steuerfrei und im Ausmaß von 25 steuerpflichtig. Es sind daher die Anschaffungskosten für die Hobelmaschine von 100 um 15 zu kürzen (steuerliche Anschaffungskosten gemäß § 6 Z 10 EStG 1988 daher 85). Die Instandsetzungskosten von 20 sind um den steuerfreien Ersatz von 8 zu kürzen, sodass davon 12 steuerwirksam sind.

Siehe dazu auch Rz 679a.

Rz 5013 wird geändert (Aktualisierung)

Rz 5013

Marktordnungsgesetz

Marktordnungsgesetz 2007 (MOG 2007), BGBl. I Nr. 55/2007 idF BGBl. I Nr. 72/2008, (zB für Ausgleichsbeiträge und Zuschussgewährung, Förderungszwecke, Lager- und Vorratshaltung für Futterzwecke, Liste der Almen bei Be- und Verarbeitungsbetrieben) und Verordnungen auf Grund dieses Gesetzes (Marktordnungs- und Interventionsstelle ist die "Agrarmarkt Austria" - AMA) zB

- Flachsbeihilfen-VO, BGBl. Nr. 167/1995,
- **Frühvermarktungsprämien-Verordnung, BGBl. Nr. 701/1996**
(Bestandsverzeichnis für Kälber),
- Kasein-Verwendungs-VO, BGBl. Nr. 1066/1994 (Verwendung von Kasein und Kaseinat zur Herstellung von Käse und Erzeugnissen aus Käse),
- **Kasein-Verordnung 2008, BGBl. II Nr. 305/2008,**
- **Käselagerhaltungsbeihilfenverordnung 2008, BGBl. II Nr. 299/2008,**
- **Verordnung des Bundesministers für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft zur Festlegung der im Milchwirtschaftsjahr 2008/2009 meldepflichtigen Käsesorten, BGBl. II Nr. 203/2008,**
- Kulturpflanzen-Ausgleichszahlungs-VO 1997, BGBl. II Nr. 402/1997,
- **Interventionsbutter-Verordnung 2008, BGBl. II Nr. 228/2008,**

- **Butterabsatz-Verordnung 2008, BGBl. II Nr. 229/2008,**
- **Milchmeldeverordnung 2008 – MMV 2008, BGBl. II Nr. 306/2008,**
- Milchfett-Verarbeitungs-VO 1998, BGBl. II Nr. 12/1998 (über Absatzmaßnahmen für Butter, Butterfett und Rahm für die Herstellung von Backwaren, Speiseeis und anderen Lebensmitteln),
- Milch-Garantiemenge-VO 1999, BGBl. II Nr. 28/1999 (Referenzmengen),
- Rinderkennzeichnungs-VO 1998, BGBl. II Nr. 408/1997 (Register),
- **Stärkekartoffelbeihilfe- und Kartoffelstärkeprämien-Verordnung 2008, BGBl. II Nr. 230/2008,**
- **Produktionserstattungsverordnung Stärke 2008, BGBl. II Nr. 231/2008,**
- **Zuckermarktordnungs-Durchführungsverordnung 2008 – ZMODV 2008, BGBl. II Nr. 232/2008,**
- **Verordnung des Bundesministers für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft zur Durchführung der befristeten Umstrukturierungsregelung für den österreichischen Zuckersektor, BGBl. II Nr. 295/2007 idF BGBl. II Nr. 233/2008**
- Saatgutbeihilfe-VO, BGBl. Nr. 98/1995,
- Trockenfutterbeihilfe-VO, BGBl. Nr. 437/1995,
- Vieh-Meldeverordnung 2008, BGBl. II Nr. 42/2008.
- **Getreide-Interventionsverordnung 2008, BGBl. II Nr. 413/2008**
- **Verordnung des Bundesministers für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft über die Gewährung von Beihilfen für Magermilch und Magermilchpulver für Futterzwecke (MM-MMP-BeihV 2008), BGBl. II Nr. 445/2008**
- **Mutterkuhzusatzprämien-Verordnung 2008, BGBl. II Nr. 463/2008**

Rz 5014 wird geändert (Aktualisierung)

Rz 5014

Saatgutgesetz

- Saatgutgesetz 1997, BGBl. I Nr. 72/1997 **idF BGBl. I Nr. 83/2004**,
- **Saatgutverordnung 2006, BGBl. II Nr. 417/2006 idF BGBl. II Nr. 503/2008**

Rz 5015 wird geändert (Aktualisierung)

Rz 5015

GAP-Beihilfen-Verordnung

GAP-Beihilfen-Verordnung 2008, BGBl. II Nr. 43/2008

Rz 5016 wird geändert (Aktualisierung)

Rz 5016

Tierkennzeichnungsverordnung

Tierkennzeichnungs- und Registrierungsverordnung 2007, BGBl. II Nr. 166/2007

Rz 5104 wird geändert (Aktualisierung)

Rz 5104

Neben den in den Rz 5012 ff angeführten Aufzeichnungspflichten gelten für den Weinbaubetrieb (innerstaatlich) ua. folgende gesetzliche Grundlagen:

- Weingesetz 1999, BGBl. I Nr. 141/1999 **idF BGBl. I Nr. 112/2007**
- Schaumweinsteuergesetz BGBl. Nr. 702/1994,
- Rebenverkehrsgesetz 1996, BGBl. Nr. 418/1996,
- **Banderolenverordnung 2008, BGBl. II Nr. 167/2008**,
- Qualitätsweinrebsorten-Verordnung, BGBl. Nr. 127/1991,
- Kellerbuchverordnung, BGBl. II Nr. 149/2005,
- Wein-Verordnung, BGBl. Nr. 630/1992,

- Großlagen-Verordnung **2008, BGBl. II Nr. 216/2008,**
- Qualitätswein- und Prädikatsweinprüfnummern-Verordnung, BGBl. II Nr.141/1997,
- Weingesetz-Formularverordnung, BGBl. II Nr. 512/2002 idF BGBl. II Nr. 314/2003,
- Weingesetz-Bezeichnungsverordnung, BGBl. II Nr. 88/1997 **idF BGBl. I Nr. 141/1999**
- **Verordnung des Bundesministers für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft über die Verwendung der Begriffe „Winzer“ und „Weingut“ sowie „Reserve“ und Premium“, BGBl. II Nr. 122/2008**
- Verordnung zur Durchführung von gemeinschaftlichen Marktordnungsmaßnahmen im Weinbereich, BGBl. II Nr. 98/2005 idF BGBl. II Nr. 154/2007.
- **Verordnung des Bundesministers für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft zur Durchführung von gemeinschaftlichen Marktordnungsmaßnahmen im Weinbereich, BGBl. II Nr. 453/2008.**

Rz 5123 wird geändert (Klarstellung)

Rz 5123

Die Bienenzucht zählt gemäß § 50 BewG 1955 zum übrigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen und ist daher der Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen, auch wenn kein Zusammenhang mit einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb besteht. Unmaßgeblich ist auch, woher die zusätzlich verabreichten Futtermittel (Zucker) stammen.

Zu den Urprodukten zählen Honig, Cremehonig, **Blütenpollen**, Propolis, Gelee royal, Bienenwachs und Bienengift. **Met gilt bis 2008 als be- und/oder verarbeitetes Produkt, ab 2009 als Urprodukt (vgl. Rz 4220). Als be- und/oder verarbeitete Produkte gelten ua. Propolistinktur (Propolistropfen), Propoliscreme, Bienenwachskerzen, Bienenwachsfiguren, Honigzuckerl, Honig gemischt mit anderen Produkten (zB Früchte, Nüsse), Honiglikör, Honigbier, Verarbeitung von Rohwachs zu Mittelwänden.**

Einheitsbewertung: Grundsätzlich wird für Imkereien ab mindestens 40 Ertragsvölkern (Anzahl der Bienenvölker minus 30% Reservevölker) ein Einheitswert auf Basis von pauschalen Ertragswerten festgestellt. Die Produktion von Bienenköniginnen und Weiselzellen wird ebenfalls mit pauschalen Ertragswertansätzen bewertet. Das anfallende Bienenwachs ist in den unterstellten Ertragswerten bereits berücksichtigt. Für die Erzeugung von Bienengift wird eine gesonderte Ertragswertberechnung vorgenommen.

Rz 5203 wird geändert (UGB-Anpassung)

Rz 5203

Während für gewerblich Tätige Buchführungspflicht nach Maßgabe **des § 124 BAO** besteht, ist für selbständig Tätige iSd § 22 EStG 1988 grundsätzlich keine Buchführungspflicht vorgesehen. Dies gilt sowohl für Einzelunternehmungen als auch Mitunternehmerschaften (zB Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, **offene Gesellschaft**, auch Partnerschaft bei Freien Berufen).

Rz 5207 wird geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage)

Rz 5207

Selbständig Tätige können bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen **von der Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 Gebrauch machen.**

Rz 5208 wird geändert (UGB-Anpassung)

Rz 5208

Personengesellschaften (OG, KG), die eine freiberufliche Tätigkeit ausüben (zB Wirtschaftstreuhänder) sind gemäß § 124 BAO **iVm § 189 Abs. 4 UGB grundsätzlich nicht buchführungspflichtig; Buchführungspflicht besteht für Personengesellschaften iSd § 189 Abs. 1 Z 1 UGB , wobei derartige Gesellschaften für steuerliche Zwecke ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermitteln.**

Rz 5266c wird geändert (Klarstellung)

Rz 5266c

Im Gesetz werden nur die Tätigkeiten als Hausverwalter und als Aufsichtsratsmitglied demonstrativ aufgezählt.

Weitere Beispiele für die Einkünfte aus vermögensverwaltender Tätigkeit sind

- Masseverwalter (VwGH 19.12.1990, 87/13/0072)
- Testamentvollstrecker (VwGH 30.1.2001, 95/14/0043)
- **Sachwalter (soweit sie nicht Angehörige betreuen, siehe Rz 6611)**
- Liquidator eines fremden Vermögens im Auftrag des Eigentümers.

Ferner fallen Bezüge der Organe juristischer Personen privaten Rechts (zB Mitglieder des Vorstandes bei Genossenschaften oder Sparkassen) unter § 22 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988, soweit nicht Einkünfte nach Z 2 zweiter Teilstrich (Kapitalgesellschaften) oder nach § 25 EStG 1988 vorliegen (VwGH 30.1.2001, 95/14/0043, siehe auch Rz 6604).

Stiftungsvorstände, die außerhalb eines Dienstverhältnisses tätig werden, erzielen mit ihren Vergütungen Einkünfte gemäß § 22 Z 2 erster Teilstrich.

Zur Beurteilung der Einkünfte von Personen, die bei Vereinen tätig sind, siehe VereinsR 2001 Rz 762 ff.

Rz 5438 wird geändert (Klarstellung)

Rz 5438

Folgende, demonstrativ aufgezählte Nebenleistungen sind "gewerblich":

- Verpflegung der Mieter **bei Vermietung von mehr als 10 Betten**,
- tägliche **Reinigung bei Vermietung von mehr als 10 Betten**,
- Überwachungs- und Fahrzeugpflegedienstleistungen bei (Kurz-)Parkplätzen,
- Reinigung sanitärer Anlagen, Platzpflege, Strom- und Wasserversorgung beim Betrieb von Campingplätzen,
- bei Vermietung von Sportstätten die Wartung und Instandhaltung, oder deren Verbindung mit einer Freizeiteinrichtung oder Restaurationsbetrieb.

In Rz 5653 wird als letzter Punkt angefügt (Judikatur)

Rz 5653

.....

- **Erwirbt ein Steuerpflichtiger einen Betrieb und verpachtet er diesen sogleich - auf ein Jahr befristet - an eine GmbH, bei der er selbst den Posten eines Geschäftsführers bekleidet, und wird der Betrieb schließlich nach dem einen Jahr an die GmbH veräußert, so gehören die Pachteinahmen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb und der Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf des Betriebes ist als Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 EStG 1988 zu beurteilen (VwGH 25.06.2008, 2008/15/0088).**

Rz 5684 wird geändert (Klarstellung)

Rz 5684

Bei einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb braucht sich die jährliche Bestandsaufnahme nicht auf das stehende Holz zu erstrecken. Dies gilt sowohl im Fall einer verpflichtenden als auch im Fall einer freiwilligen Buchführung (§ 125 Abs. 5 BAO).

Dem Veräußerungserlös für das stehende Holz sind die seinerzeitigen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für das stehende Holz gegenüberzustellen. Wurden zwischen Anschaffung und Verkauf der Forstflächen Holzverkäufe getätigt, sind die seinerzeitigen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für das stehende Holz um den auf das veräußerte oder entnommene Holz entfallenden Anteil der seinerzeitigen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu reduzieren (VwGH 21.10.1986, 86/14/0021). Der Bilanzierer hat den Holzabgang im Materialbuch zu erfassen, in allen anderen Fällen kommt § 125 Abs. 5 BAO nicht zur Anwendung.

Zur pauschalen Ermittlung des Gewinnes aus der Veräußerung von Forstflächen siehe Rz 4194 ff.

Die Abschnittsüberschrift 18.3.2 vor Rz 5695 wird geändert:

18.3.2 Anrechnung von Erbschafts- und Schenkungssteuer, Grunderwerbsteuer und Stiftungseingangssteuer (§ 24 Abs. 5 EStG 1988)

Rz 5695 wird geändert (SchenkMG 2008)

Rz 5695

Wurde eine betriebliche Einheit iSd § 24 Abs. 1 EStG 1988 innerhalb der letzten drei Jahre vor der Veräußerung oder Aufgabe der betrieblichen Einheit erworben und infolge des Erwerbes Erbschafts- oder Schenkungssteuer entrichtet, ist (Rechtsanspruch) die Einkommensteuer vom Veräußerungsgewinn im Ausmaß der sonst entstehenden Doppelbelastung der stillen Reserven (bei demselben Steuerpflichtigen) zu ermäßigen oder zu erlassen (vgl. VwGH 8.4.1987, 84/13/0282; VwGH 3.6.1987, 86/13/0020). Die Anrechnung setzt einen Antrag im Veranlagungsverfahren voraus, der bis zur Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides gestellt werden kann.

Für nach dem 31. Juli 2008 erfolgte unentgeltliche Übertragungsvorgänge fällt an Stelle der Erbschafts- oder Schenkungssteuer für Grundstücke Grunderwerbsteuer bzw. bei Übertragungen an Privatstiftungen Stiftungseingangssteuer an. Wird eine betriebliche Einheit innerhalb von drei Jahren nach einem mit Grunderwerbsteuer bzw. Stiftungseingangssteuer belasteten unentgeltlichen Erwerb veräußert, ist die Einkommensteuer vom Veräußerungsgewinn im Ausmaß der Doppelbelastung der stillen Reserven zu ermäßigen oder zu erlassen.

Rz 5696 wird geändert (SchenkMG 2008)

Rz 5696

Der Dreijahreszeitraum beginnt für alle Erwerbe von Todes wegen mit der gerichtlichen Einantwortung und nicht mit dem Erbfall (VwGH 10.12.1974, 0860/74; VwGH 13.09.1988, 88/14/0022); bei der Schenkung mit dem tatsächlichen Vollzug (Verfügungsgeschäft) des Schenkungsvertrages. Der Dreijahreszeitraum beginnt bei Erwerb als Legatar mit der Erlangung der Verfügungsgewalt über das Legat. Die Anrechnung der Erbschafts- oder Schenkungssteuer ist an die bescheidmäßige Festsetzung, nicht jedoch an die Entrichtung innerhalb des Dreijahreszeitraumes gebunden (VwGH 13.09.1988, 88/14/0022). **Ebenso ist auch die Anrechnung der Grunderwerbsteuer bzw. der Stiftungseingangssteuer an die Selbstberechnung bzw. die bescheidmäßige Festsetzung gebunden.** Der Zeitpunkt der Bezahlung der Erbschafts- oder Schenkungssteuer, **der Grunderwerbsteuer und der Stiftungseingangssteuer** ist für den Fristenlauf unmaßgeblich (VwGH 08.04.1987, 84/13/0282 **zur Erbschafts- oder Schenkungssteuer**). Die (nachträgliche) Entrichtung der Erbschafts- und Schenkungssteuer, **der Grunderwerbsteuer bzw. der Stiftungsseingangssteuer** ist für die Anrechnung ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO.

Rz 5697 wird geändert (SchenkMG 2008 und Judikatur)

Rz 5697

Zur Ermittlung des Anrechnungsbetrages ist die gesamte entrichtete Erbschaftssteuer **bzw. Stiftungseingangssteuer** zu den gesamten (nicht mit Passiva saldierten) Aktiva ins Verhältnis zu setzen (VwGH 8.4.1987, 84/13/0282). Mit dem Steuersatz, der sich aus diesem Verhältnis ergibt, sind letztlich sämtliche Aktiva des Erwerbes belastet; da die Schulden die betrieblichen und außerbetrieblichen Aktiva gleichermaßen kürzen, unterbleibt eine wirtschaftliche Zurechnung (VwGH 25.3.1992, 90/13/0191; **VwGH 20.02.2008,**

2006/15/0351); sie finden jedoch in der Höhe der entrichteten Erbschaftssteuer bereits ihren Niederschlag. Das Ausmaß der anzurechnenden Erbschaftssteuer ist mit der auf den Veräußerungsgewinn entfallenden Einkommensteuer begrenzt. **Zur Anrechnung der Grunderwerbsteuer siehe Rz 6629.**

Zur Ermittlung des Anrechnungsbetrages siehe die nachfolgenden Berechnungsbeispiele (VwGH 8.4.1987, 84/13/0282):

Beispiel (gilt für die Stiftungseingangssteuer sinngemäß):

| <i>Betriebsvermögen</i> | | <i>Privatvermögen</i> | |
|-------------------------------|---------------------|-------------------------------|---------------------|
| <i>Aktiva: Buchwerte</i> | 200.000 Euro | <i>Aktiva (Verkehrswerte)</i> | 500.000 Euro |
| <i>Stille Reserven</i> | 400.000 Euro | <i>Passiva</i> | 100.000 Euro |
| <i>Passiva</i> | 500.000 Euro | | |
| <i>ErbSt (angenommen mit)</i> | 44.000 Euro | | |

Berechnung der auf die stillen Reserven entfallenden ErbSt:

| | | |
|------------------------------|-----------------------|--------------------------------|
| <i>Summe der Aktiva</i> | 1,100.000 Euro | |
| <i>Belastungsprozentsatz</i> | 4% | |
| <i>anrechenbare ErbSt</i> | 16.000 Euro | <i>(= 4% von 400.000 Euro)</i> |

Rz 5704 wird geändert (SchenkMG 2008)

Rz 5704

Die Besteuerung der stillen Reserven unterbleibt nur dann, wenn eine Betriebsaufgabe erfolgt und einer der folgenden Fälle vorliegt:

- **Der Steuerpflichtige ist gestorben und es wird dadurch eine Betriebsaufgabe veranlasst.**
- **Der Steuerpflichtige ist wegen körperlicher und geistiger Behinderung in einem Ausmaß erwerbsunfähig, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen (siehe Rz 7314 ff).**
- **Der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt seine Erwerbstätigkeit ein. Eine Erwerbstätigkeit liegt nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten 22.000 Euro und die gesamten**

Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen (siehe Rz 7316 ff).

Rz 5710 bis Rz 5712 werden geändert (Entfall der Rechtslage bis 2004)

Rz 5710

Das Gebäude (der Gebäudeteil) darf innerhalb von fünf Jahren (60 Monaten) nach Aufgabe des Betriebes weder vom Steuerpflichtigen selbst noch von einem unentgeltlichen Rechtsnachfolger veräußert werden.

Rz 5710a

Für Betriebsaufgaben ab der Veranlagung 2005 ist die Vermietung des Gebäudes oder von Gebäudeteilen zu Betriebszwecken ebenso unschädlich wie die (gänzliche) Vermietung zu Wohnzwecken oder die unentgeltliche Übertragung. Auch eine mit der Betriebsaufgabe verbundene endgültige Betriebsverpachtung (siehe dazu Rz 5647 ff) berührt die Begünstigung nicht.

Rz 5711

Für Betriebsaufgaben ab der Veranlagung 2005 ist sowohl die entgeltliche als auch die unentgeltliche Überlassung des Gebäudes für betriebliche Zwecke unschädlich.

Rz 5712

Für Betriebsaufgaben ab der Veranlagung 2005 ist auch die komplette Vermietung des Gebäudes für Wohnzwecke unschädlich.

Rz 5714 bis Rz 5716 werden geändert (Entfall der Rechtslage bis 2004)

Rz 5714

Wird das Gebäude (der Gebäudeteil) innerhalb von fünf Jahren (60 Monaten) nach Aufgabe des Betriebes durch den Steuerpflichtigen oder einen unentgeltlichen Rechtsnachfolger (Erbe, Geschenknehmer) veräußert, kommt es zur Nacherfassung der bisher un versteuerten stillen Reserven beim Steuerpflichtigen oder seinem/n Erben. Die Veräußerung gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO, das die Steuerfestsetzung im Wege der Abänderung des Bescheides des Aufgabegjahres nach sich zieht, wobei die nacherfasste stille Reserve zum (begünstigten) Aufgabegewinn gehört. Der

Eintritt des rückwirkenden Ereignisses ist dem zuständigen Finanzamt vom Steuerpflichtigen anzuzeigen, wenn das rückwirkende Ereignis in der Begründung des Bescheides angeführt ist (§ 120 Abs. 3 BAO). Nachversteuert wird maximal jene steuerfrei belassene stille Reserve, die durch die nachfolgende Veräußerung tatsächlich realisiert worden ist. Sollte es daher zwischen der Betriebsaufgabe und der tatsächlichen Veräußerung des Gebäudes zu einer Wertminderung des Gebäudes kommen, reduziert diese die Bemessungsgrundlage bis maximal null (= bei Verkauf zum seinerzeitigen Restbuchwert, aber auch darunter). Sind umgekehrt nachträgliche Wertsteigerungen eingetreten, sind diese nur bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 30 EStG 1988 als Spekulationseinkünfte zu erfassen. Als Anschaffungskosten gilt in diesem Fall der (bereits nach § 24 Abs. 6 EStG 1988 nacherfasste) gemeine Wert im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe.

Beispiel:

| <i>Rechtslage</i> | <i>bis 2004</i> | <i>ab 2005</i> | <i>bis 2004</i> | <i>ab 2005</i> | <i>bis 2004</i> | <i>ab 2005</i> |
|---------------------------------------|---------------------|--------------------|---------------------|--------------------|---------------------|--------------------|
| <i>Buchwert</i> | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 |
| <i>stille Reserve</i> | 80 | 80 | 80 | 80 | 80 | 80 |
| <i>gemeiner Wert daher</i> | 180 | 180 | 180 | 180 | 180 | 180 |
| <i>späterer Veräußerungserlös</i> | 150 | 150 | 200 | 200 | 90 | 90 |
| <i>nachzuversteuern sind</i> | 80 | 50 | 80 | 80 | 80 | 0 |

Rz 5715

Die Einkünfte aufgrund der Nachversteuerung sind - gemäß § 295a BAO als rückwirkendes Ereignis - im Aufgabebjahr anzusetzen. Der Hälftesteuersatz des § 37 Abs. 5 EStG 1988 kommt nur dann zur Anwendung, wenn auch für den restlichen Aufgabegewinn die Voraussetzungen nach § 37 Abs. 5 EStG 1988 vorgelegen sind (Antragstellung, Ablauf der Siebenjahresfrist seit der Betriebseröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang). Hat der Steuerpflichtige für den (restlichen) Aufgabegewinn die Dreijahresverteilung nach § 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 beansprucht, kann der nachzuversteuernde Betrag in die Dreijahresverteilung eingebunden oder das Wahlrecht für den gesamten Aufgabegewinn neu ausgeübt werden. Die ex-nunc-Nachversteuerung in Zehntelbeträgen bei gleichzeitiger Anwendung des Hälftesteuersatzes (siehe

Fassung bis zur Veranlagung 2004) ist nur in Übergangsfällen ohne Option auf die neue Rechtslage möglich.

Rz 5716

Wird das Gebäude nach der Betriebsaufgabe vom Steuerpflichtigen unter Lebenden unentgeltlich übertragen und vom Geschenknehmer innerhalb von fünf Jahren nach der Betriebsaufgabe des Geschenkgebers veräußert, kommt es zur Nacherfassung der bisher un versteuerten stillen Reserven im Jahr der Betriebsaufgabe beim Geschenkgeber bzw. dessen Erben.

Rz 5878 wird geändert (Korrektur eines Fehlzitates)

Rz 5878

In allen vorstehend genannten Fällen ist es gleichgültig, ob die Lizenzeinkünfte als Vergütungen iSd **§ 22 Z 3** bzw. § 23 Z 2 EStG 1988 oder in einem eigenen Betrieb des Erfinder-Gesellschafters zu erfassen sind.

Rz 5978 wird geändert (Klarstellung)

Rz 5978

Im Falle eines entgeltlichen Vorganges erzielt der Veräußerer einen Veräußerungsverlust. Der betrieblich veranlasste Vorteil der Wenigerzahlung bewirkt beim Erwerber nicht bereits bei Übernahme des Gesellschaftsanteiles eine Gewinnrealisierung. Der Erwerber hat, da eine Bilanzierung über die tatsächlichen Anschaffungskosten hinaus nach § 6 Z 8 lit. b EStG 1988 nicht zulässig ist, die anteiligen Buchwerte der Wirtschaftsgüter um den Minderbetrag (Differenz zwischen Kapitalkonto und Kaufpreis) abzustocken (herabzusetzen), und zwar idR im Wege von Korrekturposten (passiven Ausgleichsposten) in einer Ergänzungsbilanz (VwGH 7.10.1953, 0030/51; VwGH 24.11.1999, 97/13/0022). In der Folge sind diese Posten entsprechend dem Verbrauch, der Abnutzung oder Veräußerung der Wirtschaftsgüter in der Gesellschaftsbilanz gewinnerhöhend aufzulösen. **Es bestehen jedoch keine Bedenken, diese Posten zusammenzufassen und über einen Zeitraum von fünf Jahren gewinnerhöhend aufzulösen**; dadurch wird der Anteil am Gewinn der Gesellschaft korrigiert. Der Ansatz eines negativen Firmenwertes ist unzulässig; daher kann die Abstockung der Buchwerte durch Passivierung eines Firmenwertes nicht vermieden werden (VwGH 29.1.1974, 1945/73; VwGH 24.11.1999, 97/13/0022).

Rz 6024 wird geändert (Klarstellung)

Rz 6024

Ansonsten setzt die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte voraus, dass die Beteiligten dieselbe Einkunftsart erzielen. An **Personengesellschaften**, deren Gesellschaftern gemeinschaftliche Einkünfte zufließen, darf nur ein Bescheid pro Einkünfteermittlungszeitraum ergehen und nicht Feststellungsbescheide für jede einzelne vermietete Liegenschaft (VwGH 21.2.2001, 2000/14/0127, 2000/14/0128, 2000/14/0129, 2000/14/0130).

Sind Gesellschafter eine natürliche Person und eine Person, deren Anteil zum Betriebsvermögen gehört, findet kein Feststellungsverfahren statt; siehe auch Rz 574 ff.

Sind als Gesellschafter mehrere natürliche Personen und eine Kapitalgesellschaft beteiligt, ist eine einheitliche und gesonderte Feststellung nur hinsichtlich der natürlichen Personen möglich (VwGH 11.9.1997, 93/15/0127).

Sind Gesellschafter mehrere natürliche Personen und mehrere Kapitalgesellschaften, ist eine einheitliche und gesonderte Feststellung jeweils hinsichtlich der Kapitalgesellschaften und hinsichtlich der natürlichen Personen **erforderlich**. Die von den Kapitalgesellschaften gemeinschaftlich erzielten Einkünfte sind zufolge § 7 Abs. 3 KStG 1988 solche aus Gewerbebetrieb (VwGH 25.6.1997, 95/15/0192). Siehe auch KStR 2001 Rz 348.

In allen diesen Fällen wird aber eine Mitunternehmerschaft nicht begründet; weiters ändert sich nichts an der grundsätzlich in Höhe der Hafteinlage begrenzten Verlustteilnahme des Kommanditisten bzw. Stillen. **Dabei ist es unbeachtlich, ob es sich bei dem Kommanditisten um eine natürliche Person, eine Mitunternehmerschaft oder eine Kapitalgesellschaft handelt.**

Randzahlen 6025 bis 6100: derzeit frei

Rz 6133 wird geändert (Korrektur eines Fehlzitates)

Rz 6133

Unter Gewinnanteile fallen alle Anteile am Gewinn von inländischen Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung und von ausländischen Kapitalgesellschaften, die den inländischen vergleichbar sind. Zu den Gewinnanteilen zählen daher offene Ausschüttungen auf Grund eines Gewinnverteilungsbeschlusses (Dividenden und Gewinne der GmbH), Gratisaktien **und Freianteile** (befreit nach **§ 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1988**) und garantierte Dividenden. Gewinnanteile von ausländischen Kapitalgesellschaften, die weder

Aktiengesellschaften noch GmbHs vergleichbar sind, zählen zu den anderen Erträgen aus sonstigen Kapitalforderungen gemäß § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 (siehe Rz 6168 ff)

Vor Rz 6424 wird die Abschnittsüberschrift „21.2.1“ geändert:

21.2.1. AfA-Bemessungsgrundlage bei entgeltlichem Erwerb (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988)

Rz 6424 wird geändert (Klarstellung)

Rz 6424

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988 kommt zur Anwendung, wenn ein angeschafftes oder hergestelltes Gebäude unmittelbar **ab oder innerhalb eines Jahres nach** der Anschaffung oder **Beendigung** der Herstellung zur Einkünfteerzielung genutzt wird. **Dies ist der Fall, wenn die Vermietung spätestens innerhalb eines Zeitraumes von einem Jahr nach der Anschaffung oder Beendigung der Herstellung beginnt oder innerhalb dieses Zeitraumes Aktivitäten gesetzt werden, die auf die Vermietung abzielen. Ist dies nicht der Fall, ist die AfA nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 zu bemessen.**

Die Abschnittsüberschrift „21.2.1.1“ vor Rz 6428 wird geändert und lautet:

21.2.1.1 AfA-Bemessungsgrundlage bei einem früher angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgut (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988) – Rechtslage bis 2006

Die Abschnittsüberschrift „21.2.1.2“ vor Rz 6433a wird geändert und lautet:

21.2.1.2 AfA-Bemessungsgrundlage bei einem früher angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgut (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988) – Rechtslage ab 1.1.2007 bis 31.7.2008

Nach Rz 6433a wird die Abschnittsüberschrift „21.2.1.3“ neu eingefügt:

21.2.1.3 AfA-Bemessungsgrundlage bei einem früher angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgut (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988) – Rechtslage ab 1.8.2008

Rz 6433b bis 6433g werden neu eingefügt (Klarstellung)

Rz 6433b

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 (fiktive Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage) ist anzuwenden, wenn ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Gebäude (Wohnung) erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet wird. Voraussetzung ist somit, dass

- 1. die Anschaffung oder Herstellung nicht unmittelbar vor dem Beginn der Vermietung erfolgt ist (siehe Rz 6433c und Rz 6424) und**
- 2. die Verwendung des Gebäudes zur Einkünfteerzielung erstmalig erfolgt (Rz 6433d).**

Liegen die genannten Voraussetzungen nicht vor, hat die Bemessung der Gebäude-AfA nach Maßgabe des **§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. a oder b EStG 1988** zu erfolgen.

Rz 6433c

Die Anschaffung oder Herstellung ist nicht unmittelbar vor dem Beginn der Vermietung erfolgt, wenn die Vermietung frühestens nach Ablauf von einem Jahr nach der Anschaffung oder Beendigung der Herstellung beginnt oder erst nach einem Jahr Aktivitäten gesetzt werden, die auf die Vermietung abzielen (siehe dazu auch Rz 6424).

Rz 6433d

Die Verwendung des Gebäudes (Wohnung) zur Einkünfteerzielung muss erstmalig erfolgt sein. Das ist nur insoweit der Fall, als das Gebäude (Wohnung) vom Steuerpflichtigen selbst nicht bereits einmal zur Erzielung betrieblicher oder außerbetrieblicher Einkünfte verwendet worden ist.

Rz 6433e

In Fällen, in denen ein Gebäude (Wohnung) bereits einmal vom Steuerpflichtigen selbst zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt wurde, ist die AfA fortzusetzen, wobei der auf die „Nichtvermietung“ entfallende Zeitraum die noch verbleibende Restnutzungsdauer nach **§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988** nicht verkürzt.

Beispiel:

A beginnt 01 mit der Vermietung (AfA-Bemessungsgrundlage 100.000, AfA iHv 1,5% = 1.500). Mit Ende des Jahres 10 wird die Vermietung beendet (steuerlicher Wert Ende 10: 85.000). In den Jahren 11 bis 15 nutzt A das Gebäude privat. Anfang 16 beginnt er neuerlich mit der Vermietung.

Ausgehend von einem steuerlichen Wert Anfang 16 von 85.000 beträgt die AfA im Jahr 16 und den Folgejahren der Vermietung 1.500.

In Fällen, in denen ein Gebäude (Wohnung) bereits einmal vom Steuerpflichtigen selbst zur Erzielung betrieblicher Einkünften genutzt wurde, ist zur Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage vom Entnahmewert (Teilwert, bei Betriebsaufgabe: gemeiner Wert) auszugehen. Dabei ist ein AfA-Satz von 1,5% anzuwenden, es sei denn, es wird nachgewiesen, dass die Nutzungsdauer zum Zeitpunkt des Beginns der Vermietung geringer als 67 Jahre war.

Rz 6433f

Wurde ein früher vermietetes Gebäude unentgeltlich erworben und wird es auch vom Steuerpflichtigen vermietet, ist grundsätzlich die AfA des Rechtsvorgängers fortzusetzen (siehe dazu Rz 6442c).

Es bestehen jedoch keine Bedenken, der AfA-Bemessung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zu Grunde zulegen, wenn seit der Beendigung der Vermietung durch einen Rechtsvorgänger und dem Beginn der Vermietung durch den Steuerpflichtigen ein Zeitraum von mehr als zehn Jahren vergangen ist.

Der Beendigung der Vermietung durch den Rechtsvorgänger ist es gleichzuhalten, wenn der Steuerpflichtige selbst im Zuge eines unentgeltlichen Erwerbes das Mietverhältnis, das durch einen Rechtsvorgänger eingegangen wurde, kündigt. Eine Kündigung erfolgt dann im Zuge eines unentgeltlichen Erwerbes, wenn sie innerhalb von drei Monaten nach der Einantwortung oder der Annahme der Schenkung ausgesprochen wird.

Rz 6433g

Wurde ein unentgeltlich erworbenes Gebäude (eine unentgeltlich erworbene Wohnung) durch einen Rechtsvorgänger noch nicht zur Einkünfteerzielung verwendet, bestehen keine Bedenken, der AfA die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zu Grunde zu legen.

Die Abschnittsüberschrift 21.2.2 vor Rz 6434 wird geändert:

21.2.2 AfA-Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichem Erwerb (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988) – Rechtslage für Übertragungen vor dem 1. August 2008

Nach Rz 6440 lautet die Abschnittsüberschrift 21.2.2.2:

21.2.2.2 AfA-Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichem Erwerb sonstiger Wirtschaftsgüter (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988)

Nach Rz 6440a wird folgende Abschnittsüberschrift 21.2.2.3 neu eingefügt:

21.2.2.3 Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten

Nach Rz 6442a wird folgende Abschnittsüberschrift 21.2.2.4 neu eingefügt:

21.2.2.4. AfA-Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichem Erwerb (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988) – Rechtslage für Übertragungen nach dem 31.7.2008

Rz 6442b bis 6442i werden neu eingefügt (SchenkMG 2008)

Rz 6442b

Ein unentgeltlicher Erwerb unter Lebenden liegt bei Erwerb durch Schenkung und bei Erwerb gegen Unterhaltsrente vor. Bei Vorliegen einer gemischten Rente ist für die AfA-Bemessungsgrundlage jener Teil, der als Unterhaltsrente zu beurteilen ist, nicht maßgebend. Der AfA-Bemessungsgrundlage ist ausschließlich jener Teil zu Grunde zu legen, der als Kaufpreisrente zu beurteilen ist. Zur Beurteilung einer gemischten Schenkung als entgeltlich oder unentgeltlich siehe Rz 5571 f und Rz 7052. Zur Einstufung von Renten siehe Rz 7001 ff.

Ein unentgeltlicher Erwerb von Todes wegen liegt vor beim Erwerb durch Erbschaft, durch Legat, durch Schenkung auf den Todesfall und als Abfindung eines Pflichtteilsanspruches. Eine Nachlassteilung kann entgeltlich oder unentgeltlich sein (siehe Rz 9 ff). Die Art des unentgeltlichen Erwerbs ist für die AfA-Bemessungsgrundlage ohne Bedeutung.

Rz 6442c

Die vom Rechtsvorgänger geltend gemachte AfA ist bis zur vollständigen Abschreibung vom Erwerber fortzusetzen (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 idF des SchenkMG 2008). Es ist weder eine neue Bemessungsgrundlage noch eine neuer AfA-Satz zu ermitteln; Rz 3132 gilt entsprechend.

Dies gilt in folgenden Fällen:

1. Bei unentgeltlichem Erwerb eines Gebäudes (Wohnung), das im Zeitpunkt des Erwerbes zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt und vom Erwerber weitervermietet wird ("durchgehende" Vermietung).
2. Bei unentgeltlichem Erwerb eines Gebäudes (Wohnung), das zwar nicht durchgehend vermietet wird, aber vom Rechtsvorgänger bereits einmal vermietet wurde. Bei der Ermittlung der noch verbleibenden Nutzungsdauer gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 bleibt die Zeit der „Nichtvermietung“ unberücksichtigt (siehe Rz 6433e).

Liegt in derartigen Fällen zwischen der Beendigung der Vermietung durch den Rechtsvorgänger oder der im Zuge eines unentgeltlichen Erwerbes erfolgten Beendigung des Mietverhältnisses und dem neuerlichen Beginn der Vermietung durch den Steuerpflichtigen ein Zeitraum von mehr als zehn Jahren, bestehen keine Bedenken, für die AfA-Bemessung die fiktiven Anschaffungskosten heranzuziehen (siehe Rz 6433f).

Rz 6442d

An die Stelle der seinerzeitigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten tritt der Entnahmewert (Teilwert, bei Betriebsaufgabe: gemeiner Wert), wenn ein Gebäude (Wohnung) vom Rechtsvorgänger, von dem der Steuerpflichtige das Gebäude unentgeltlich erworben hat, bereits zur Erzielung betrieblicher Einkünfte genutzt wurde. Dabei ist ein AfA-Satz von 1,5% anzuwenden, es sei denn, es wird nachgewiesen, dass die Nutzungsdauer zum Zeitpunkt des Beginns der Vermietung geringer als 67 Jahre war.

Liegt in derartigen Fällen zwischen der Beendigung der betrieblichen Nutzung durch den Rechtsvorgänger und dem Beginn der Vermietung durch den Steuerpflichtigen ein Zeitraum von mehr als zehn Jahren, kann die AfA-Bemessung nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 erfolgen.

Rz 6442e

Erfolgt die AfA-Bemessung in Fällen unentgeltlicher Übertragung nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988, ist eine aus Anlass der unentgeltlichen Übertragung anfallende Grunderwerbsteuer nicht abzugsfähig.

Rz 6442f

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 idF des SchenkMG 2008 (Fortsetzung der AfA des Rechtsvorgängers) ist - ebenso wie § 28 Abs. 2 und 3 EStG 1988 (Fortsetzung der Zehntel- bis Fünfzehntelabschreibungen in allen Fällen des unentgeltlichen Erwerbs) und § 28 Abs. 7 EStG 1988 (Entfall der besonderen Einkünfte bei unentgeltlichen Übertragungen unter Lebenden), jeweils idF des SchenkMG 2008, - auf Übertragungen der Einkunftsquelle anzuwenden, die nach dem 31. Juli 2008 erfolgt sind.

Bezüglich des Zeitpunktes der Einkunftsquellenübertragung (§ 124b Z 146 lit. c EStG 1988) gilt Folgendes:

- Bei Übertragung eines Gebäudes (Eigentumswohnung) im Wege der Schenkung ist auf den Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung abzustellen (vgl. § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955).
- Im Falle des Erwerbes eines Gebäudes (Eigentumswohnung) als Erbe gilt der Zeitpunkt des Todes des Erblassers als Zeitpunkt der Übertragung.
- Wird ein Gebäude (Eigentumswohnung) als Legat erworben, ist auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Übertragung abzustellen (siehe Rz 14).

Rz 6442g

Wird vom Vorbehaltsfruchtnießer nach dem 31. Juli 2008 unentgeltlich auf das Fruchtgenussrecht verzichtet, sodass die Einkunftsquelle (wieder) unentgeltlich zum zivilrechtlichen Eigentümer wechselt, ist § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 idF des SchenkMG 2008 anzuwenden. Hat der Fruchtnießer mangels wirtschaftlichen Eigentums zwar keine AfA geltend gemacht, aber eine Zahlung für Substanzabgeltung geleistet (Rz 112), kann der Eigentümer eine AfA in Höhe der geleisteten Zahlung bis zur vollständigen Berücksichtigung der AfA geltend machen.

Rz 6442h

Wird ein Gebäude (eine Wohnung) nach dem 31. Juli 2008 veräußert und vom Veräußerer später auf die Bezahlung des Kaufpreises verzichtet, ist zu prüfen, ob nicht eine unentgeltliche Übertragung iSd § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 vorliegt. Dies wird der Fall sein, wenn unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände des Sachverhaltes - ungeachtet des formellen Abschlusses eines Kaufvertrages - eine unentgeltliche Übertragung gewollt war.

Rz 6442i

Bei unentgeltlicher Übertragung nach dem 31. Juli 2008 können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restliche Zehntel- bis Fünfzehntelbeträge nach § 28 Abs. 2 und 3 EStG 1988 vom Rechtsnachfolger fortgesetzt werden (siehe auch Rz 6486).

Rz 6455 wird geändert (SchenkMG 2008)

Rz 6455

Herstellungsaufwand ist grundsätzlich auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes im Wege der AfA abzusetzen. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 28 Abs. 3 EStG 1988 kommt eine beschleunigte Abschreibung (Zehntel- bis Fünfzehntelabsetzung) in Betracht. Eine Gebäudeübertragung unter Lebenden **vor dem 1. August 2008** löst bei beschleunigten Abschreibungen gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 innerhalb von fünfzehn Jahren vor der Übertragung eine Nachversteuerung gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988 aus (siehe dazu Rz 6511 ff). **Nach dem 31. Juli 2008 löst nur eine entgeltliche Gebäudeübertragung die Nachversteuerung gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988 aus.**

Herstellungsaufwendungen können nach Beendigung der Vermietung nicht als nachträgliche Werbungskosten geltend gemacht werden (siehe Rz 6487 f).

In Rz 6463 wird nur der dritte Satz geändert. In den übrigen Teilen bleibt die Randzahl unverändert (Klarstellung)

Rz 6463

.....

Die 25-Prozent-Grenze ist stets auf jede einzelne der in Rz 6469 f genannten Aufwandskategorien in ihrer Gesamtheit zu beziehen.

Rz 6477 wird geändert (SchenkMG 2008 und Verweisberichtigung)

Rz 6477

Herstellungsaufwand auf ein vorhandenes Gebäude ist grundsätzlich auf die Restnutzungsdauer zu verteilen. Gegebenenfalls ist eine neue Restnutzungsdauer zu ermitteln (siehe dazu **Rz 3163 ff**). **Ist das Gebäude voll abgeschrieben, sind die aktivierungspflichtigen Aufwendungen stets auf die für sie neu ermittelte Nutzungsdauer zu verteilen. Kommt dem Herstellungsaufwand für sich selbst Gebäudecharakter zu, ist die AfA dieser Herstellungsaufwendungen gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 ohne Nachweis der Nutzungsdauer mit 1,5% der Aufwendungen zu bemessen.**

Rz 6484 wird geändert (SchenkMG 2008)

Rz 6484

Rechtslage für Einkunftsquellenübertragungen vor dem 1. August 2008:

Wird ein Gebäude entgeltlich oder unentgeltlich unter Lebenden übertragen, dann gehen die verteilten Absetzungen für Instandhaltungs-, Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen nicht über. Auch der bisherige Eigentümer darf ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr keine restlichen verteilten Absetzungen mehr geltend machen. Im Jahr der Übertragung steht dem Übertragenden noch der volle Jahresbetrag zu.

Beispiel:

*Im Jahr **2002** wurden von A für ein vermietetes Gebäude **30.000 Euro** für Instandsetzungen aufgewendet. Am 15. Juni **2008** schenkt A das Gebäude seinem Sohn B, der das Gebäude weitervermietet. A kann für **2002 bis 2008** je 1/10 von **30.000 Euro** absetzen. Weder A noch B können die noch nicht "verbrauchten" Zehntelbeträge geltend machen.*

Rechtslage für Einkunftsquellenübertragungen nach dem 31. Juli 2008:

Wird ein Gebäude entgeltlich übertragen, gehen die verteilten Absetzungen für Instandhaltungs-, Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen nicht über. Auch der bisherige Eigentümer darf ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr keine restlichen Absetzungen mehr geltend machen. Im Jahr der Übertragung steht dem Übertragenden noch der volle Jahresbetrag zu.

Rz 6485 wird geändert (SchenkMG 2008)

Rz 6485

Unter "Übertragung des Gebäudes" (§ 28 Abs. 2 und 3 EStG 1988) ist die Übertragung der Einkunftsquelle zu verstehen. Wird das zivilrechtliche Eigentum am Gebäude unter gleichzeitiger unentgeltlicher Zurückbehaltung des Nutzungsrechtes übertragen, sodass sich an der Zurechnung der Einkunftsquelle nichts ändert, kann der bisherige Vermieter (Verpächter) die noch nicht geltend gemachten Zehntelbeträge nach § 28 Abs. 2 EStG 1988 weiter absetzen. Hinsichtlich der Fünfzehntel-(Zehntel-)Beträge nach § 28 Abs. 3 EStG 1988 ist dies nur möglich, wenn der bisherige Vermieter auch wirtschaftlicher Eigentümer geblieben ist. Bei Übertragungen an Privatstiftungen **vor dem 1. August 2008** sind die offenen Absetzungen gemäß § 15 Abs. 3 Z 1 lit. **b** EStG 1988 **idF vor dem SchenkMG 2008** von der Stiftung fortzuführen.

Rz 6486 wird geändert (SchenkMG 2008)

Rz 6486

Rechtslage für Einkunftsquellenübertragungen vor dem 1. August 2008:

Bei Erwerben von Todes wegen (Erbschaft, Vermächtnis, Schenkung auf den Todesfall, Erbteilung, Erwerb zwecks Abgeltung von Pflichtteilen, Erlöschen des Fruchtgenussrechtes usw.) gehen die verteilten Absetzungen - beginnend mit dem Folgejahr - auf den Rechtsnachfolger über. Es bestehen keine Bedenken, wenn der auf das Jahr der Übertragung entfallende Zehntelbetrag zwischen Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger nach Monaten aliquotiert wird. Sie gehen **jedoch** nicht über, wenn **der Rechtsnachfolger** das Gebäude weiterhin zur außerbetrieblichen Einkunftserzielung verwendet und **als AfA-Bemessungsgrundlage an Stelle des Einheitswertes die fiktiven Anschaffungskosten heranzieht**. Sind die verteilten Absetzungen auf den Rechtsnachfolger übergegangen, so gilt Rz 6487 f.

Rechtslage für Einkunftsquellenübertragungen nach dem 31. Juli 2008:

Bei unentgeltlichen Erwerben von Gebäuden gehen die restlichen Zehntel- bis Fünfzehntelabsetzungen gemäß § 28 Abs. 2 und 3 EStG 1988 – beginnend mit dem Folgejahr – auf den Rechtsnachfolger über. Der Absetzungsbetrag des Übertragungsjahres ist grundsätzlich beim Rechtsvorgänger abzusetzen; es bestehen jedoch keine Bedenken, wenn der Betrag zwischen Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger nach Monaten aliquotiert wird.

Sind die verteilten Absetzungen auf den Rechtsnachfolger übergegangen, gilt hinsichtlich der übergebenen Zehntelabsetzungen Rz 6487 f entsprechend.

Beispiel:

*Im Jahr **2002** wurden von A für ein vermietetes Gebäude **30.000 Euro** für Instandsetzungen aufgewendet. Am 15. **August 2008** geht das Gebäude im Erbwege an seinen Sohn B über. Bei A werden für **2002 bis einschließlich 2008** je 1/10 dieses Betrages berücksichtigt. **Vermietet B das Gebäude weiter, nutzt er es privat oder legt er es in ein Betriebsvermögen ein, so kann er 2009 bis 2011 die verbleibenden 3/10 von 30.000 Euro absetzen. Der auf das Jahr 2008 entfallende Zehntelbetrag kann wahlweise auch zwischen A und B im Verhältnis 8/12 (A) zu 4/12 (B) aufgeteilt werden.***

Rz 6487 wird geändert (Euro-Anpassung)

Rz 6487

Da es sich bei den Zehntelabsetzungen für Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen nur um die Verteilung eines an sich sofort absetzbaren Erhaltungsaufwandes handelt, können beim Übergang von der Vermietung eines Gebäudes auf Privatnutzung oder bei Einlage des Gebäudes in ein Betriebsvermögen die noch nicht abgesetzten Zehntelbeträge in den folgenden Kalenderjahren als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht werden.

Beispiel:

*Im Jahr **01** wird für Instandsetzungen ein Betrag von **20.000 Euro** aufgewendet. Im Laufe des Jahres **04** wird die Vermietung aufgegeben, das Gebäude danach privat genutzt und **07** in ein Betriebsvermögen eingelegt. Für die Jahre **01 bis 04** sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um jeweils 1/10 von **20.000 Euro** zu vermindern. Die verbleibenden **6/10** können in den Jahren **05 bis 10** als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht werden.*

Rz 6488 wird geändert (Berichtigung)

Rz 6488

Zehntel- bis Fünfzehntelbeträge für Herstellungsaufwendungen können ab dem Jahr, das dem Übergang auf die Privatnutzung oder der Einlage des Gebäudes in ein Betriebsvermögen folgt, nicht mehr geltend gemacht werden. **Dies ergibt sich aus dem Wesen der Zehntel- bis Fünfzehntelabsetzung als einer beschleunigten Absetzung für Abnutzung. Zum Einlagewert bei der Einlage in das Betriebsvermögen (Teilwert) siehe Rz 2484 ff.**

Rz 6511

Rechtslage für Einkunftsquellenübertragungen nach dem 31. Juli 2008 (für Übertragungen eines Gebäudes vor dem 1. August 2008 gelten folgende Ausführungen auch für unentgeltliche Übertragungen unter Lebenden):

Im Jahr der entgeltlichen Übertragung eines Gebäudes sind besondere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988 dann anzusetzen, wenn vom Steuerpflichtigen selbst oder vom Rechtsvorgänger, von dem der Steuerpflichtige seinerseits das Mietobjekt unentgeltlich erworben hat, innerhalb von fünfzehn Jahren vor der Übertragung

- **Herstellungsaufwendungen auf zehn bis fünfzehn Jahre verteilt abgesetzt**

oder

- Herstellungsaufwendungen mit steuerfreien Beträgen nach § 116 Abs. 5 EStG 1988 verrechnet worden sind (siehe auch § 119 Abs. 5 EStG 1988).

Eine Nacherfassung von mit offenen steuerfreien Beträgen gemäß § 116 Abs. 5 EStG 1988 verrechneten Herstellungsaufwendungen kommt jedoch nur in Bezug auf die in jenem Gebäude angefallenen Herstellungsaufwendungen in Betracht, welches übertragen wurde.

Für die Erfüllung des Nachversteuerungstatbestandes ist es unerheblich, ob das Gebäude im Zeitpunkt der Übertragung vermietet wird oder nicht und ob im Jahr der Übertragung noch Teilbeträge abgesetzt werden können oder nicht. Eine die Nachversteuerung auslösende entgeltliche Übertragung des Gebäudes kann auch ein Spekulationsgeschäft (§ 30 EStG 1988) darstellen.

Werden Teile eines Gebäudes ins Wohnungseigentum veräußert oder erfolgt nach Parifizierung eine Veräußerung von Wohnungseigentum, kommt es zum Ansatz von Einkünften nach § 28 Abs. 7 EStG 1988 nur dann und insoweit, als von der Veräußerung Gebäudeteile betroffen sind, in denen gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 begünstigte Herstellungsaufwendungen getätigt worden sind.

Unter den Begriff der Leistung bzw. Einkünfte gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 fallen beispielsweise:

- **Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen**
- **Die Vermietung eines einzigen Motorbootes, weil davon ausgegangen werden kann, dass eine über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit allenfalls in geringem Ausmaß anfällt und dadurch ein steuerlicher Gewerbebetrieb nicht begründet wird.**
- **Die Dauervermietung von zwei ehemaligen Betriebsfahrzeugen, zumal diese über eine bloße Vermögensverwaltung nicht hinausgeht.**
- **Einkünfte von Sachwaltern für einen Angehörigen (keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr)**
- **Die bloß gelegentliche (im Sinne von zufällig oder fallweise) Vermietung eines KFZ gegen ein Entgelt in Höhe des amtlichen Kilometergeldes an das Unternehmen des Ehegatten.**
- **Die Vermietung zweier (mit Fremdmitteln angeschaffter) Container durch einen Bankangestellten (VwGH 11.04.1984, 83/13/0028).**
- **Beträge, die für den Verzicht auf Nachbarrechte im Zusammenhang mit einem Bauvorhaben (Einwilligung des Anbaus direkt an die Grundstücksgrenze) geleistet wurden (VwGH 28.01.1997, 96/14/0012).**
- **Abgeltung der Unterlassung der Durchführung eines Projektes (zB Errichtung eines Einkaufszentrums, VwGH 30.09.1999, 98/15/0117).**
- **Entgelte für die Einräumung eines Vorkaufsrechtes an einem privaten Grundstück**
- **Entgeltlicher Verzicht auf die Ausübung eines Vorkaufsrechtes (VwGH 03.07.2003, 99/15/0003).**
- **Die entgeltliche Abstandnahme von der Einbringung oder Fortführung von Besitzstörungsklagen (VwGH 25.06.2008, 2008/15/0132).**
- **Entgeltlicher Verzicht auf die Optionsausübung auf Abschluss eines Mietvertrages (VwGH 28.10.2008, 2006/15/0091).**

- **Provision für eine einmalige Kreditvermittlung (VwGH 17.10.1984, 84/13/0054).**
- **Die Abtretung von Ansprüchen aus einem Versicherungsvertrag gegen Ablöse beim Abtretenden in Höhe der Differenz zwischen Ablösesumme und eigener Prämienleistung.**
- **Einnahmen aus der einmaligen Mitteilung einer Idee zur Auswertung an einen branchenkundigen Geschäftsmann.**
- **Entgelte für die Aufgabe eines Veräußerungs- und Belastungsverbot (VwGH 23.05.2000, 95/14/0029).**
- **Stillhalterprämien, wenn die Abwicklung des Optionsgeschäftes außerhalb der Spekulationsfrist erfolgt (zu Glattstellungsprämien siehe Rz 6621a).**
- **Leihegebühr aus einem Wertpapierleihegeschäft (Rz 6199).**
- **Entgelte für den Verzicht auf die Ausübung eines Wohnrechtes, es sei denn, das Wohnrecht wurde im Rahmen der Veräußerung des Gebäudes zurückbehalten und das Entgelt für die Aufgabe des Wohnrechtes stellt einen nachträglichen Veräußerungserlös dar.**

Rz 6617 wird geändert (Aktualisierung eines Gesetzesverweises)

Rz 6617

Nach dem **Lebensmittelsicherheits- und Verbraucherschutzgesetz – LMSVG, BGBl. I Nr. 13/2006 idF BGBl. I Nr. 136/2006**, werden die mit Bescheid des Landeshauptmannes bestellten Fleischuntersuchungsorgane nicht nur mit behördlichen Aufgaben, wie der Erteilung der Erlaubnis zur Schlachtung und der Beurteilung des Fleisches mit den daraus gesetzlich festgelegten Rechtsfolgen, betraut, sondern auch zusätzlich für ein bestimmtes Gebiet mit Macht- und Entscheidungsbefugnis eingesetzt. **Die Fleischuntersuchungsorgane sind daher in ihrem Sprengel nicht nur gutachterlich, sondern entscheidend tätig. Sie sind als Funktionäre einer Körperschaft öffentlichen Rechts anzusehen.**

Eine Auflistung von Funktionsgebühren enthält Anhang II.

Rz 6624a wird geändert (Judikatur)

Rz 6624a

Eine innerhalb der Spekulationsfrist von einem Jahr nach Darlehensaufnahme erfolgende Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens in ein Darlehen in **Euro** oder in eine über fixe Wechselkurse zum **Euro gebundene** Währung führt zu Einkünften aus Spekulationsgeschäft in Höhe der Differenz der unterschiedlichen Tilgungsbeträge der verschiedenen Darlehen auf **Euro-Basis**. Erfolgt die Konvertierung in eine zum **Euro** wechselkurslabile Währung, **liegen keine Einkünfte aus Spekulationsgeschäft vor, weil durch die Konvertierung von einer Fremdwährung in eine andere dasselbe Wirtschaftsgut „Fremdwährungsverbindlichkeit“ bestehen bleibt** (vgl. VwGH 24.09.2008, 2006/15/0255).

Die bloße Darlehenstilgung in einer fremden Währung führt nicht zu Einkünften aus Spekulationsgeschäft.

Die Abschnittsüberschrift 22.4.3.1.2 vor Rz 6629 wird geändert (SchenkMG 2008)

22.4.3.1.2 Anrechnung der Erbschafts- und Schenkungssteuer, der Grunderwerbsteuer und der Stiftungseingangssteuer

Rz 6629 wird geändert (SchenkMG 2008)

Rz 6629

Gemäß § 30 Abs. 7 EStG 1988 wird die Einkommensteuer, die auf die Veräußerung der Wirtschaftsgüter entfällt, im Ausmaß einer sonst entstehenden Doppelbelastung auf Antrag ermäßigt oder erlassen, wenn der Steuerpflichtige infolge des Erwerbes des Wirtschaftsgutes Erbschafts- oder Schenkungssteuer, **Grunderwerbsteuer oder Stiftungseingangssteuer** entrichtet hat. **Eine Doppelbelastung kann nur insoweit vorliegen, als die Bemessungsgrundlage für diese Steuern die ursprünglichen Anschaffungskosten überstiegen hat. Bei Grundstücken und Gebäuden, bei denen die Erbschafts- und Schenkungssteuer, die Grunderwerbsteuer oder die Stiftungseingangssteuer nach dem dreifachen Einheitswert bemessen wird, ist keine Anrechnung vorzunehmen, es sei denn, der dreifache Einheitswert liegt über den ursprünglichen Anschaffungskosten.**

Beispiel 1:

*Ein Steuerpflichtiger erwirbt im Erbweg **vor dem 1. August 2008** ein vom Erblasser um **50.000 Euro** angeschafftes Grundstück. Das Grundstück wird vier Jahre nach der*

*Anschaffung um **80.000 Euro** verkauft. Der Einheitswert im Zeitpunkt des Erbfalles beträgt **10.000 Euro**.*

*Die Erbschaftssteuer wird vom **dreifachen** Einheitswert in Höhe von **30.000 Euro** bemessen. Die auf den Spekulationsüberschuss von **30.000 Euro** entfallende Einkommensteuer kann nicht ermäßigt werden, weil insoweit keine Doppelbelastung mit Erbschaftssteuer vorliegt.*

Beispiel 2:

Ein Steuerpflichtiger erwirbt im Erbweg nach dem 31. Juli 2008 ein Grundstück, das vom Erblasser um 120.000 Euro erworben wurde. Das ursprünglich der landwirtschaftlichen Nutzung gewidmete Grundstück wurde in Bauland umgewidmet, der Einheitswert wurde mit 60.000 Euro festgestellt. Die Grunderwerbsteuer wird vom dreifachen Einheitswert bemessen. Innerhalb der Spekulationsfrist wird dieses Grundstück vom Erben um 200.000 Euro verkauft. Hinsichtlich eines Betrages von 60.000 Euro, um den der dreifache Einheitswert im Zeitpunkt des Erbfalles (180.000 Euro) die Anschaffungskosten (120.000 Euro) übersteigt, liegt eine Doppelbelastung vor; das ist ein Drittel der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer und drei Viertel der Spekulationseinkünfte (80.000 Euro). Es ist somit dem Grunde nach ein Drittel der auf das Grundstück entfallenden Grunderwerbsteuer anrechenbar. Der Höhe nach ist die Anrechnung mit drei Viertel der auf die Spekulationseinkünfte entfallenden Einkommensteuer begrenzt.

Die Abschnittsüberschrift 22.5.5 vor Rz 6674 wird geändert (SchenkMG 2008)

22.5.5 Werbungskosten, Zufluss, Hälftesteuersatz, Anrechnung der Erbschafts- oder Schenkungssteuer bzw. der Stiftungseingangssteuer

Rz 6675 wird geändert (SchenkMG 2008)

Rz 6675

Hat der Steuerpflichtige den veräußerten Anteil an der Kapitalgesellschaft innerhalb der letzten drei Jahre vor der Veräußerung erworben und infolge des Erwerbes Erbschafts- oder Schenkungssteuer **bzw. bei Erwerbsvorgängen nach dem 31. Juli 2008**

Stiftungseingangssteuer entrichtet, wird die Einkommensteuer (**Körperschaftsteuer**), die auf die Veräußerung der Beteiligung entfällt, im Ausmaß der sonst entstehenden Doppelbelastung dieser Einkünfte auf Antrag ermäßigt oder erlassen (§ 31 Abs. 4 EStG). Zur Berechnung siehe Rz 6629 **bzw. Rz 5696 f.**

Rz 7253 wird geändert (Klarstellung)

Rz 7253

Einkommensteuer ist insoweit nicht festzusetzen, als die Abgabenansprüche durch (sukzessive) Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs im

Sinne der Ausgleichsordnung oder eines Zwangsausgleiches (§§ 140 ff Konkursordnung) entstanden sind und den der Ausgleichsquote entsprechenden Betrag übersteigen.

Dies gilt nur, wenn

- ein gerichtlicher Ausgleich oder Zwangsausgleich abgewickelt wird und
- abstrakt die Voraussetzungen für einen Sanierungsgewinn § 36 EStG 1988 bzw. § 23a KStG 1988 vorliegen, nämlich insbes. die Sanierungsbedürftigkeit, die Sanierungsabsicht und zusätzlich die Sanierungsmöglichkeit vorliegen. Damit ist insb. Gewähr geleistet, dass nur fortbestehende Unternehmen unter den Anwendungsbereich des § 36 EStG 1988 bzw. § 23a KStG 1988 fallen.

Die Nichterhebung der Steuer auf Sanierungsgewinne ist im Fall der Anwendung einer Vollpauschalierung nicht anzuwenden, wenn vom pauschal ermittelten Gewinn auch der aus dem Schuldnachlass resultierende Gewinn umfasst ist (zB Gaststättenpauschalierung bis zur Veranlagung 2007 oder Pauschalierung für Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhandel). In Fällen einer Teilpauschalierung oder einer Vollpauschalierung, die den Gewinn aus dem Schuldnachlass nicht umfasst (zB land- und forstwirtschaftliche Vollpauschalierung, Gaststättenpauschalierung ab Veranlagung 2008) kommt die Anwendung des § 36 EStG 1988 bei Vorliegen der Voraussetzungen in Betracht.

Es liegt am Steuerpflichtigen, einwandfrei das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf welche die in § 36 EStG 1988 gelegene Begünstigung gestützt werden kann (VwGH 28.04.2004, 98/14/0196).

Rz 7301 wird geändert (SchenkMG 2008)

Rz 7301

Offene und verdeckte Ausschüttungen der im § 37 Abs. 4 Z 1 lit. a bis d EStG 1988 aufgezählten in- und ausländischen Körperschaften, weiters Zuwendungen jeder Art von österreichischen Privatstiftungen oder von vergleichbaren ausländischen Stiftungen und sonstigen vergleichbaren Vermögensmassen an Begünstigte und Letztbegünstigte unterliegen dem halben Durchschnittssteuersatz. Zu den Ausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften siehe Rz 5030 ff.

Zu den Auswirkungen des EuGH-Urteils vom 15.07.2004, C-315/02, *Lenz*, siehe Rz 7377i ff.

Rz 7310 wird geändert (Klarstellung und SchenkMG 2008)

Rz 7310

Außerordentliche Einkünfte sind nur Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn der **(gesamte)** Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige

- gestorben ist oder
- wegen **einer körperlichen oder geistigen Behinderung** in einem Ausmaß erwerbsunfähig ist, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen, oder
- das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.

Eine Erwerbstätigkeit liegt nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten 22.000 Euro und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen (siehe auch Rz 7317).

Die Halbsatzbegünstigung greift nur bei der Veräußerung oder Aufgabe des gesamten Betriebes, nicht aber bei der Veräußerung oder Aufgabe eines Teilbetriebes.

Rz 7319 wird geändert (Judikatur)

Rz 7319

Der Hälftesteuersatz wegen altersbedingter Einstellung der Erwerbstätigkeit erfordert, dass das Anfallen des Veräußerungs- oder Übergangsgewinnes durch die Einstellung der Erwerbstätigkeit bedingt sein (VwGH 04.06.2008, 2003/13/0077 betreffend einen atypisch stillen Gesellschafter) oder in engem zeitlichen Zusammenhang damit stehen muss (siehe Rz 7321). Wirkt der Mitunternehmer einer kapitalistisch organisierten KG nicht an der werbenden Tätigkeit der KG mit, sondern hat er in wirtschaftlicher Sicht bloß die einem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft vergleichbare Stellung (Wahrnehmung von Kontroll- und Widerspruchsrechten, Mitwirkung an Gesellschafterbeschlüssen), kann nicht von einer **Erwerbstätigkeit** gesprochen werden (VwGH 09.03.1982, 82/14/0044, 0045; VwGH 10.12.1985, 85/14/0151, betr. Auslegung "Erwerbstätigkeit" im Zusammenhang mit der Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 EStG 1972); seine Funktion in der Gesellschaft muss sich auf die Stellung als Gesellschafter beschränken, wie sie dem Regelstatut der betreffenden Bestimmungen des UGB entspricht.

Dementsprechend ist die Aufgabe einer kapitalistischen Mitunternehmerbeteiligung nicht begünstigt (VwGH 04.06.2008, 2003/13/0077), zur Abschichtung einer solchen Beteiligung im Zuge der Beendigung der Erwerbstätigkeit siehe Rz 7321.

Rz 7321 wird geändert (Judikatur)

Rz 7321

Die Abschichtung einer mitunternehmerischen Beteiligung, die keine Erwerbstätigkeit vermittelt, ist iSd § 37 Abs. 5 EStG 1988 dann begünstigt, wenn die Beteiligung im Zuge der (dh. innerhalb eines Sechsmonatszeitraumes) Beendigung der Erwerbstätigkeiten - einschließlich nichtselbständiger Arbeit - veräußert bzw. abgeschichtet wird. Eine spätere "isolierte" Veräußerung bzw. Abschichtung ist nicht mehr begünstigt (**VwGH 04.06.2008, 2003/13/0077**).

Der Komplementär einer Mitunternehmerschaft ist auch dann erwerbstätig, wenn er tatsächlich keine Tätigkeit ausübt.

Die Abschnittsüberschrift 27.8 nach Rz 7377 wird geändert:

27.8 Besteuerung mit dem Steuersatz von 25% (§ 37 Abs. 8 EStG 1988)

Rz 7377e wird geändert (Aufnahme eines Verweises)

Rz 7377e

Die Veranlagung mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 37 Abs. 8 EStG 1988 erfolgt gesondert neben der allgemeinen Einkommensteuerveranlagung und führt zu Besteuerung nach Art einer Endbesteuerung. Die Kapitalerträge sind aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte und aus dem Einkommen des Steuerpflichtigen auszuscheiden. Derartige Kapitalerträge bleiben daher in allen Fällen, in denen Regelungen auf den Gesamtbetrag der Einkünfte oder auf das Einkommen abstellen, beim selben Steuerpflichtigen unberücksichtigt (**siehe Rz 7817**).

Die Abschnittsüberschrift 27.8.2.1 vor Rz 7377a wird geändert:

27.8.2.1 Kapitalerträge gemäß § 37 Abs. 8 Z 2 bis 5 EStG 1988

Nach Rz 7377i wird der Abschnitt 27.8.2.6 mit den Randzahlen 7377j bis 7377m neu eingefügt:

27.8.2.6 Kapitalerträge gemäß § 37 Abs. 8 Z 6 EStG 1988

Rz 7377j

Z 6 wurde mit BGBl. I Nr. 65/2008 in § 37 Abs. 8 EStG 1988 eingefügt.

Zielsetzung ist, das österreichische Besteuerungsrecht für anteilige (insbesondere für während des Zeitraumes des Bestandes der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich angewachsene) Kapitalerträge sicherzustellen: Erzielt ein unbeschränkt Steuerpflichtiger Kapitalerträge aus Geldeinlagen bei ausländischen Banken oder aus Forderungswertpapieren im In- oder Ausland und verliert Österreich durch einen Wegzug vor dem tatsächlichen Zufließen der Zinserträge das Besteuerungsrecht (sowohl bei Wohnsitzverlegung in das Ausland als auch bei Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen ins Ausland, vgl. Rz 6677), käme es im Ergebnis zu einer ungerechtfertigten Nichtbesteuerung der bis zum Wegzug angelaufenen Kapitalerträge.

Ein weiterer möglicher Anwendungsfall ist die Verlegung der Wertpapiere auf ein ausländisches Depot bei Weiterbestehen der unbeschränkten Steuerpflicht.

Anzuwenden ist Z 6, wenn der Wegzug (Z 6 lit. a und Z 6 lit. c) bzw. die Erstattung gemäß § 240 Abs. 2 BAO (Z 6 lit. b) nach dem 7. Mai 2008 erfolgt (Tag der Kundmachung des BGBl. I Nr. 65/2008 im Bundesgesetzblatt). Die Besteuerung erfolgt mit dem Steuersatz von 25% oder auf Antrag mit dem Tarifsteuersatz.

Rz 7377k

§ 37 Abs. 8 Z 6 lit. a EStG 1988 erfasst die bei Wegzug ins Ausland entstandenen, aber noch nicht fälligen Kapitalerträge aus

- **Geldeinlagen bei ausländischen Kreditinstituten und**
- **Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren ohne Depotführung im Inland.**

Bei Wegzug in einen Staat der Europäischen Union oder einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht (siehe dazu Rz 2517b), kann der Steuerpflichtige in der Steuererklärung beantragen, dass die Fälligkeit mit dem Ablauf des

Kalenderjahres des vom Steuerpflichtigen anzugebenden Zeitpunktes des voraussichtlichen tatsächlichen Zuflusses festgesetzt wird.

Das Vorliegen der Voraussetzungen für die Verschiebung der Fälligkeit (Wegzug in einen Staat der Europäischen Union oder des EWR, sofern eine mit dem EU-Bereich vergleichbare umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht), ist durch eine Ansässigkeitsbescheinigung nachzuweisen.

Sollten diese Kapitalerträge die insgesamt tatsächlich zufließenden Kapitalerträge überschreiten, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar. Diesfalls bilden die tatsächlich zugeflossenen Kapitalerträge die Bemessungsgrundlage für die Steuererhebung.

Beispiel:

Ein unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Anleger hält eine Anleihe im Ausland und verlegt seinen Wohnsitz ins Ausland. Fließen die Zinsen aus der Anleihe während aufrechter unbeschränkter Steuerpflicht zu, unterliegen sie nach § 37 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 der Steuerpflicht. Wird jedoch vor dem Zufluss der Zinsen die unbeschränkte Steuerpflicht beendet, unterliegen diese nach § 37 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 nicht der Einkommensteuer; es bleiben damit auch die bis zur Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht abgereiften Kapitalerträge im Inland unbesteuert. Eine solche Nichtbesteuerung stellt eine unsystematische Besserstellung eines Wegziehenden dar. Durch die § 37 Abs. 8 Z 6 lit. a EStG 1988 werden im Jahr des Wegzugs die bis zum Wegzug aufgelaufenen noch nicht zugeflossenen Kapitalerträge von der Besteuerung erfasst.

Im Falle des Wegzugs in einen EU-Staat oder Norwegen kann der Steuerpflichtige – zur Vermeidung von Liquiditätsnachteilen - in der Steuererklärung beantragen, dass die Fälligkeit mit dem Ablauf des Kalenderjahres des vom Steuerpflichtigen anzugebenden Zeitpunktes des voraussichtlichen tatsächlichen Zuflusses festgesetzt wird. Insbesondere bei Indexpapieren kann sich zu diesem Zeitpunkt herausstellen, dass die tatsächlich zugeflossenen Kapitalerträge insgesamt niedriger als die im Wegzugszeitpunkt festgesetzten Kapitalerträge sind. In diesem Fall können die gesamten tatsächlich zugeflossenen Kapitalerträge über § 295a BAO der Besteuerung zugrunde gelegt werden.

Rz 7377I

§ 37 Abs. 8 Z 6 lit. b EStG 1988 erfasst Kapitalerträge, für die die Kapitalertragsteuer gemäß § 240 Abs. 2 BAO erstattet worden ist. Gemäß § 240 Abs. 2 BAO ist bei Wegzug des Steuerpflichtigen (des Schuldners der KEST) oder bei Verlegung der kuponauszahlenden Stelle in einen Staat der Europäischen Union oder einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, die Kapitalertragsteuer, die anlässlich des Wegzugs oder der Verlegung anfällt, von dem für die Erhebung der

Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Schuldners der Kapitalertragsteuer zuständigen Finanzamt auf Antrag zu erstatten.

Der Steuerpflichtige kann in der Steuererklärung beantragen, dass die Fälligkeit mit dem Ablauf des Kalenderjahres des vom Steuerpflichtigen anzugebenden Zeitpunktes des voraussichtlichen tatsächlichen Zuflusses festgesetzt wird. Sollten diese Kapitalerträge die insgesamt tatsächlich zufließenden Kapitalerträge überschreiten, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar. Diesfalls bilden die tatsächlich zugeflossenen Kapitalerträge die Bemessungsgrundlage für die Steuererhebung.

Beispiel:

Ein unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Anleger hält Kapitalanlagen im Inland, verlegt seinen Wohnsitz nach Deutschland und meldet dies dem Kreditinstitut. Es liegt ein Umstand vor, der die Kapitalertragsteuerpflicht beendet und einen KEST-Abzug gemäß § 95 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 auslöst. Damit werden beim Wegzug bereits aufgelaufene, aber noch nicht zugeflossene (abgereifte) Kapitalerträge der KEST unterworfen.

Gemäß § 240 Abs. 2 BAO hat der Anleger jedoch einen Anspruch auf Rückerstattung der KEST. Sofern eine KEST-Entlastung auf Grund eines Erstattungsantrages erfolgte, sind im Jahr des Wegzugs gemäß § 37 Abs. 8 Z 6 lit. b EStG 1988 die bis zum Wegzug aufgelaufenen, noch nicht zugeflossenen (abgereiften) Kapitalerträge im Veranlagungsweg zu versteuern.

Der Steuerpflichtige kann allerdings – zur Vermeidung von Liquiditätsnachteilen - in der Steuererklärung beantragen, dass die Fälligkeit mit dem Ablauf des Kalenderjahres des vom Steuerpflichtigen anzugebenden Zeitpunktes des voraussichtlichen tatsächlichen Zuflusses festgesetzt wird. Insbesondere bei Indexpapieren kann sich zu diesem Zeitpunkt herausstellen, dass die tatsächlich zugeflossenen Kapitalerträge insgesamt niedriger als die im Zeitpunkt des Wegzugs oder Depotwechsels festgesetzten Kapitalerträge sind. In diesem Fall können die gesamten tatsächlich zugeflossenen Kapitalerträge über § 295a BAO der Besteuerung zugrunde gelegt werden.

Soweit ein Sachverhalt von § 37 Abs. 8 Z 6 lit. b EStG 1988 erfasst wird, kommt eine Besteuerung nach § 37 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 nicht in Betracht.

Rz 7377m

§ 37 Abs. 8 Z 6 lit. c EStG 1988 erfasst bei Wegzug ins Ausland entstandene, aber zu diesem Zeitpunkt noch nicht fällige Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren bei inländischer Depotführung, für die anlässlich des Wegzugs keine Meldung gemäß § 95 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 beim inländischen Kreditinstitut erfolgt und die KEST gemäß § 240 Abs. 3 BAO erstattet worden ist.

Beispiel:

Ein unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Anleger hält eine Anleihe im Inland, verlegt seinen Wohnsitz nach Deutschland und meldet dies nicht dem Kreditinstitut. Daher unterbleibt ein (anteiliger) KEST-Abzug, dieser erfolgt erst bei Zufluss der (gesamten) Kapitalerträge. Zu diesem Zeitpunkt unterliegen die Kapitalerträge sachlich nicht mehr einer österreichischen Steuerpflicht, daher kann sich der Steuerpflichtige die gesamte KEST gemäß § 240 Abs. 3 BAO zurückerstatten lassen.

Um zu vermeiden, dass dadurch auch die bis zur Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht abgereiften Kapitalerträge im Inland unbesteuert bleiben, sieht § 37 Abs. 8 Z 6 lit. c EStG 1988 die steuerliche Erfassung der bis zur Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht abgereiften Kapitalerträge im Jahr des Zuflusses der Kapitalerträge vor.

Rz 7383 wird geändert (Judikatur)

Rz 7383

Die Einkünfteverteilung kommt bei Zutreffen der Voraussetzungen nur bei der erstmaligen Veranlagung für ein Kalenderjahr in Betracht. Der unwiderrufliche Antrag ist in der Einkommensteuererklärung zu stellen (**VwGH 25.06.2008, 2008/15/0144**). Nach Ergehen des ersten Einkommensteuerbescheides für ein Kalenderjahr kann ein bis dahin nicht gestellter Antrag nicht mehr nachgeholt werden (somit etwa nicht im Rechtsmittelverfahren, einem wieder aufgenommenen Verfahren oder im Zuge einer Änderung gemäß § 295 BAO).

Rz 7386 wird geändert (Korrektur eines Fehlzitates)

Rz 7386

Die Drei-Jahres-Verteilung wirkt auch auf die Anrechnung von (Abzugs)Steuern (**§ 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988**, Anrechnung ausländischer Steuern auf Grund eines DBA) und hinsichtlich eines allfälligen Progressionsvorbehaltes.

Beispiel 1:

C erzielt aus einer selbständigen künstlerischen Tätigkeit Einkünfte in Österreich, die der beschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegen und von denen ein Steuerabzug gemäß § 99 EStG vorgenommen worden ist.

Wird im Rahmen einer gemäß § 102 Abs. 1 Z 3 EStG über Antrag erfolgenden Einkommensteuerveranlagung von der Drei-Jahres-Verteilung Gebrauch gemacht, ist die anzurechnende Abzugssteuer nur zu einem Drittel anzurechnen.

Im Zuge der Verfahrenswiederaufnahmen der beiden Vorjahre (bzw. der beantragten erstmaligen Veranlagungen, sofern keine solchen erfolgt sind), sind die entsprechenden Drittel anzusetzen und die Abzugssteuer-Drittel anzurechnen.

Beispiel 2:

D erzielt im Ausland künstlerische Einkünfte, für die dem Ausland das Besteuerungsrecht zusteht, die jedoch bei der Veranlagung des Resteinkommens im Rahmen des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen sind. Wird bei der Veranlagung die Drei-Jahres-Verteilung hinsichtlich dieser Progressionseinkünfte beantragt, sind diese bei Zutreffen der Voraussetzungen nur zu einem Drittel im Rahmen des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen. Im Zuge von Verfahrenswiederaufnahmen der beiden Vorjahre sind die entsprechenden Drittel jeweils im Rahmen des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen.

Rz 7583 wird geändert (Klarstellung)

Rz 7583

Auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen und auf Grund der Doppelbesteuerungsverordnung, BGBl. II Nr. 474/2002, kann sich die Berechtigung zur Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommensteuer ergeben. Die Anrechnung erfolgt dabei stets auf Grund des betreffenden Abkommens **oder der Doppelbesteuerungsverordnung** und nicht auf Grund der Bestimmung des § 46 EStG 1988.

Ausländische Steuern können auf Grund der Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen **und der Doppelbesteuerungsverordnung** nur bis zur Höhe des "anrechenbaren Höchstbetrages" angerechnet werden. **Zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags ist die Formel „Einkommensteuer x Auslandseinkünfte / Einkommen“ heranzuziehen.** Der anrechenbare Betrag darf jenen Teil der österreichischen Einkommensteuer, die auf die durch Anrechnung begünstigten Auslandseinkünfte entfällt, nicht übersteigen (Höchstbetrag). Im Fall der Berücksichtigung von Verlusten (Verlустаusgleich, Verlustvortrag) hat die Ermittlung der bei der Höchstbetragsberechnung anzusetzenden Auslandseinkünfte stets in der Weise zu erfolgen, dass begünstigte Auslandseinkünfte möglichst erhalten bleiben (VwGH 15.04.1997, 93/14/0135).

Rz 7738 wird geändert (Korrektur eines Fehlzitates)

Rz 7738

Als ausländischer Betrieb gelten auch ausländische Betriebe, für die im Inland keine Betriebsstätte unterhalten wird. In der Vergangenheit - auf Basis der bis 1992 geltenden Fassung des **§ 98 Z 5 EStG 1988** - abgegebene Erklärungen im Sinne des Abschnitt A Punkt 2 des Erlasses des BMF, AÖF Nr. 68/1989, sind als Befreiungserklärung nach § 94 Z 5 EStG 1988 zu werten.

Rz 7817 wird geändert (Präzisierung sowie Berichtigung eines Zitates)

Rz 7817

Endbesteuerte Kapitalerträge sind insbesondere auszuscheiden

- bei der Ermittlung des Höchstbetrages für den Spendenabzug im Rahmen der Sonderausgaben (§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988),
- bei der Bemessungsgrundlage für die Tarifierung (§ 33 Abs. 1 EStG 1988); siehe aber die Erstattungsmöglichkeit gemäß § 97 Abs. 4 EStG 1988,
- bei der Ermittlung des ermäßigten Durchschnittssteuersatzes (§ 37 Abs. 1 und 5, § 38 Abs. 1 EStG 1988), des Progressionsvorbehaltes und des besonderen Progressionsvorbehaltes (§ 3 Abs. 2 und 3 EStG 1988),
- bei der Berechnung des Erstattungsbetrages für Alleinverdiener mit mindestens einem Kind sowie für Alleinerzieher (§ 33 Abs. 8 bzw. § 40 EStG 1988),
- bei der Ermittlung des Selbstbehalts für außergewöhnliche Belastungen (§ 34 Abs. 4 EStG 1988),
- bei der Grenzbetragsermittlung für eine Pflicht- oder Antragsveranlagung bei Lohnsteuerpflichtigen bis 1993 (§ 41 Abs. 1 und 2 EStG 1988 in der bis 1993 geltenden Fassung), siehe aber Erstattungsmöglichkeit gemäß § 97 Abs. 4 EStG 1988,
- für die Anwendung und das Ausmaß eines Veranlagungsfreibetrages (§ 41 Abs. 3 EStG 1988),
- für den Eintritt der Steuererklärungspflicht (§ 42 Abs. 1 Z 3 EStG 1988),
- bei der Kapitalertragsteueranrechnung (§ 46 Abs. 1 EStG 1988), siehe aber § 97 Abs. 4 EStG 1988.

Dies gilt sinngemäß auch für Kapitalerträge, die der Abgeltungswirkung gemäß § 37 Abs. 8 EStG 1988 unterliegen (siehe Rz 7377a ff).

Rz 7936a

Wird im Ausland ein Betrieb geführt und im Rahmen dieses Betriebes unbewegliches Vermögen, das nicht bereits eine Betriebsstätte darstellt, in Österreich gehalten, stellen die Einkünfte daraus ab der Veranlagung 2006 Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar.

Beispiel:

*Der in Deutschland ansässige Inhaber einer deutschen Maschinenfabrik erwirbt in Österreich ein Mietwohngrundstück, das als Betriebserholungsheim für die Mitarbeiter seines Betriebes genutzt wird und daher zum notwendigen Betriebsvermögen der Maschinenfabrik zählt. Dieses Gebäude stellt daher inländisches Betriebsvermögen des deutschen Gewerbebetriebes dar, bildet aber keine Betriebsstätte, weil es nicht der Betriebsausübung dient. Wird dieses Gebäude später verkauft, können stille Reserven bis **zur** Veranlagung 2005 nur innerhalb der Spekulationsfrist der Besteuerung zugeführt werden (Isolationstheorie, siehe Rz 7904). Ab der Veranlagung 2006 ist die steuerliche Erfassung der stillen Reserven des Gebäudes auch nach Ablauf der Spekulationsfrist möglich, da gewerbliche Einkünfte vorliegen.*

§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 erfasst unbewegliches Vermögen, das nach dem Maßstab des österreichischen Steuerrechts - ungeachtet der Qualifikation nach **ausländischem** Recht - Betriebsvermögen darstellt.

Beispiel:

*Ein in Deutschland **ansässiger** Inhaber eines Handwerksbetriebes, der seinen Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt, erwirbt in Österreich eine Eigentumswohnung, die er an Dritte vermietet. Auch wenn die Wohnung in Deutschland zu Recht als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt wird, stellt sie nach österreichischem Steuerrecht Privatvermögen dar und fällt nicht unter § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988.*

Rechtslage bis zur Veranlagung 2006:

Die Ermittlung der aus dem unbeweglichen Betriebsvermögen erzielten Einkünfte kann stets nur eine solche nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 sein, da das ausländische Unternehmen, dem das österreichische unbewegliche (Betriebs)Vermögen zuzurechnen ist, nicht im österreichischen Firmenbuch protokolliert ist; dementsprechend kann nur jener Teil der stillen Reserven der Besteuerung unterzogen werden, der dem Gebäudewert zuzuordnen ist. Dies gilt auch dann, wenn das ausländische Unternehmen eine Zweigniederlassung im österreichischen Firmenbuch eingetragen hat (diese ermittelt ihren Gewinn gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988) und das **unbewegliche** Betriebsvermögen nicht der österreichischen Zweigniederlassung, sondern dem ausländischen Unternehmen (Stammhaus) **zuzurechnen** ist.

Rechtslage ab Veranlagung 2007:

Ist der ausländische Gewerbebetrieb nach Maßgabe des § 189 UGB rechnungslegungspflichtig, hat die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 zu erfolgen (§ 2 Abs. 8 Z 2 EStG 1988, siehe dazu Rz 194). Bei der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen in Österreich, das dem ausländischen Betrieb zuzurechnen ist, sind auch die stillen Reserven des Grund und Bodens zu erfassen, soweit sie in der Zeit der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 angefallen sind (§ 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988 für den Fall eines Wechsels der Gewinnermittlungsart).

Rz 8030 wird geändert (sprachliche Korrektur)

Rz 8030

Bei Mitwirkenden an Unterhaltungsdarbietungen und Vortragsveranstaltungen kann von der Einbehaltung der Abzugsteuer aus Vereinfachungsgründen Abstand genommen werden, wenn auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes im Fall einer nachträglichen Antragsveranlagung gemäß § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 eine inländische Steuerleistung nach Maßgabe der für das betreffende Jahr für beschränkt Steuerpflichtige anzuwendenden Einkommensteuertarifs voraussichtlich nicht anfallen wird und die im Erlass AÖF Nr. 256/2005 genannten Voraussetzungen vorliegen. Die maßgebliche Grenze ergibt sich aus § 42 Abs. 2 EStG 1988.

Erhält ein beschränkt **steuerpflichtiger** Vortragender kein Honorar, sondern nur die Reisekosten für seine Vortragstätigkeit ersetzt bzw. werden ohne Honorarauszahlung nur Reisekosten vom Veranstalter übernommen, gilt Folgendes:

1. Aus Vereinfachungsgründen kann von der Einbehaltung einer (Brutto- oder Netto-)Abzugsteuer auch ohne schriftliche Erklärung des beschränkt Steuerpflichtigen Abstand genommen werden, wenn die Übernahme der Reisekosten bzw. der Reisekostenersatz beim beschränkt steuerpflichtigen Vortragenden im Fall einer Veranlagung in gleicher Höhe als Betriebsausgabe abzugsfähig wäre.
2. Bei Nichterfüllung der obigen Voraussetzung haftet der inländische Veranstalter für die nicht einbehaltene Abzugsteuer.

Rz 8230

Die Lehrlingsausbildungsprämie von 1.000 Euro steht ab der Veranlagung 2002 unabhängig von der Gewinnermittlung (somit auch bei Pauschalierung) für jeden Lehrling zu, der im Wirtschaftsjahr der Veranlagung in einem aufrechten Lehrverhältnis steht. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Lehrlingsausbildung - wenn auch nicht im Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) der Prämiegeltendmachung, so doch dem Grunde nach - als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig sind, dh. dass eine Lehrlingsausbildungsprämie nur in Betracht kommt, wenn die dem Lehrverhältnis zu Grunde liegende Betätigung eine Einkunftsquelle darstellt. Erstmals kann eine Prämie bei der Veranlagung 2002 für Lehrverhältnisse geltend gemacht werden, die in einem 2002 zu veranlagenden Wirtschaftsjahr zum 1. Jänner 2002 oder einem späteren Zeitpunkt bestanden haben (§ 124b Z 76 EStG 1988).

Beispiel:

Abweichendes Wirtschaftsjahr 1.4.2001 bis 31.3.2002. Der Unternehmer beschäftigt 2002 die drei Lehrlinge A (Beginn des Lehrverhältnisses 2.5.2000), B (Beginn des Lehrverhältnisses 1.2.2002) und C (Beginn des Lehrverhältnisses 1.6.2002). Der Lehrling D hat sein Lehrverhältnis am 30.11. 2001 beendet.

Im Rahmen der Veranlagung 2002 (abweichendes Wirtschaftsjahr 2001/2002) kann für A und B eine Lehrlingsausbildungsprämie beansprucht werden. Da mit C im Wirtschaftsjahr 2001/2002, das 2002 veranlagt wird, noch kein aufrechtes Lehrverhältnis bestand, kann für C erst im Zug der Veranlagung 2003 eine Lehrlingsausbildungsprämie beansprucht werden. Für den Lehrling D kann keine Prämie beansprucht werden, da das Lehrverhältnis am 1. Jänner 2002 nicht mehr bestanden hat.

Eine Lehrlingsausbildungsprämie kommt nur mehr für Lehrverhältnisse in Betracht, die vor dem 28. Juni 2008 begonnen worden sind. Letztmalig kann eine Lehrlingsausbildungsprämie für solche Lehrverhältnisse bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2012 geltend gemacht werden.

Die Lehrlingsausbildungsprämie ist keine steuerpflichtige Betriebseinnahme und führt zu keiner Aufwandskürzung (§ 20 Abs. 2 EStG 1988; § 12 Abs. 2 KStG 1988).

Zur Lehrlingsausbildungsförderung durch das AMS (so genannte "Blum-Prämie") siehe Rz 4857a.

Bundesministerium für Finanzen, 12. Jänner 2009