
21. Dezember 2010
BMF-010203/0696-VI/6/2010

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Großbetriebsprüfung
unabhängigen Finanzsenat

EStR 2000 - Wartungserlass 2010

I. Übersicht:

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

- BGBI. I Nr. 140/2009 (RÄG 2010)
- BGBI. I Nr. 151/2009 (AbgÄG 2009)
- BGBI. I Nr. 34/2010 (AbgÄG 2010)
- BGBI. I Nr. 58/2010 (Insolvenzrechtsänderungs-Begleitgesetz – IRÄ-BG)
- BGBI. I Nr. 69/2010 (Doppelbesteuerungsgesetz – DBG)

Insbesondere wird Folgendes behandelt:

Einarbeitung der geänderten Rechtslage (auszugsweise Darstellung der wesentlichen Änderungen):

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
301	Definition von öffentlichen Mitteln

430b, 430k, 430m, 430n, 430p	Berücksichtigung der mit dem Rechnungslegungsrechts-Änderungsgesetz 2010 angehobenen Schwellenwerte für die unternehmensrechtliche Rechnungslegungspflicht
434, 2287	Steuerliche Auswirkung der unternehmensrechtlichen Änderung hinsichtlich des Firmenwertes
2413	Steuerliche Auswirkung der unternehmensrechtlichen Änderung hinsichtlich der Ingangsetzungs- und Erweiterungskosten
3406c	Nach dem 30. Juni 2010 begebene auf den Inhaber lautende inländische Schuldverschreibungen müssen in Euro begeben werden.
157b, 4533b	Änderung des § 2 Abs. 2b EStG 1988 auf Grund des IRÄ-BG
3715	Weitergeltung der Bestimmung über die Nachversteuerung des Freibetrages für investierte Gewinne
7270	Änderung des § 36 auf Grund des IRÄ-BG

Laufende Wartung (auszugsweise Darstellung):

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
141	Bei einer gleichteilige Verteilung von Risiko (Wertminderung) und Chance (Wertsteigerung) im Rahmen des Restwertleasings muss der Leasinggeber bei ab 1.1.2011 abgeschlossenen Leasingverträgen mindestens 25% des Risikos und mindestens 25% der Wertsteigerungschance tragen, damit das Wirtschaftsgut ihm zuzurechnen ist.
211	Keine Berücksichtigung von Verlusten aus „Tax Holidays“; keine Berücksichtigung von Verlusten eines Kommanditisten, die nach ausländischem Recht dem Komplementär zugerechnet werden.
1330 – 1341a	Klarstellungen zum Spendenabzug

1482a	Advance Ruling: Der Verwaltungskostenbeitrag ist als Betriebsausgabe abzugsfähig.
2620, 6474	Anschaffungsnahe Erhaltungsaufwendungen, die ab 2011 anfallen, sind nicht zu aktivieren.
3351a	Im Fall einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe sind noch nicht abgesetzte Fünftelbeträge gemäß § 124b Z 68 lit. c EStG 1988 im Rahmen des Veräußerungs/Aufgabegewinnes zu erfassen.
3376, 3377	<p>Die Widerruflichkeit von Pensionszusagen ist aus den in Rz 3376 genannten Gründen ungeachtet einer anders lautenden Entscheidung des UFS (weiterhin) unschädlich.</p> <p>Das Erfordernis der Unwiderruflichkeit ist bei nicht dem BPG unterliegenden Pensionszusagen als gegeben anzusehen, wenn nur solche Widerrufs-, Aussetzungs- und Einschränkungsklauseln enthalten sind, die dem § 8 und dem § 9 BPG entsprechen.</p>
4287	Änderung der Liefermengen (§ 1 Gaststättenpauschalierungs-Verordnung) ab 2010 ¹
4112a, 4286	Ermittlung des Gewinnes einer Mitunternehmerschaft bei Anwendung gesetzlichen Basispauschalierung bzw. bei Anwendung der Gastwirtepauschalierung (Vollpauschalierung)
5435, 5436	Ab der Veranlagung 2011 können geschätzten Werbungskosten bei Zimmer-/Appartementvermietung in einem Gebäude, das nicht im Eigentum des Vermieters (der Vermieter) steht, in Höhe von 30% bzw. 10% berücksichtigt werden.
5681a	Bei Übernahme eines überschuldeten Betrieb von einem fremden Dritten liegt ein entgeltlicher Vorgang vor.

¹ Redaktionelle Anmerkung: die Jahreszahl „2001“ wurde im Rahmen einer Korrektur am 3. Jänner 2011 auf „2010“ geändert.

6440b	Bei einem unentgeltlich erworbenen Fruchtgenussrecht steht keine AfA zu.
7780a – 7780i	Wirtschaftliche Betrachtungsweise bei ausländischen Versicherungsprodukten

II. Änderung des Inhaltsverzeichnisses:

Die Überschrift zu Abschnitt 29.5.4 lautet:

29.5.4 Wirtschaftliche Betrachtungsweise bei ausländischen Versicherungsprodukten

III. Änderung von Randzahlen

Rz 14 wird geändert (Klarstellung)

Rz 14

Einkünfte aus einem Legat sind dem Vermächtnisnehmer nach der Rechtsprechung (VwGH 06.06.1978, 2913/76; VwGH 20.11.1990, 89/14/0156; VwGH 21.04.2005, 2003/15/0022; VwGH 29.03.2007, 2004/15/0140) ertragsteuerlich ab jenem Zeitpunkt zuzurechnen, zu dem diesem auch die Einkunftsquelle tatsächlich übertragen wird. Dem Legatar sind die Einkünfte bereits vor der zivilrechtlichen Übertragung des Legats dann zuzurechnen, wenn er die Einkunftsquelle bereits selbst (oder im Wege eines Verlassenschaftskurators) (mit)bewirtschaftet und ihm die Früchte daraus zufließen.

Rz 32 wird geändert (DBG)

Rz 32

Ertragsteuerliche Vorschriften ausländischer Staaten knüpfen die Besteuerungsansprüche teilweise an identische Kriterien wie das EStG 1988 an. Der Vermeidung einer mehrfachen

Besteuerung ein und derselben Einkünfte dienen einerseits zahlreiche zwischenstaatliche Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (siehe Anhang I) andererseits Maßnahmen gemäß § 48 BAO **oder gemäß Doppelbesteuerungsgesetz**. Zum Einfluss des zwischenstaatlichen Rechts auf § 98 EStG 1988 siehe auch Rz 7901 ff.

Rz 108 wird geändert (Klarstellung)

Rz 108

Einkünfte aus einem Nachlassvermögen sind ab dem Todestag dem oder den Erben (allenfalls im Verhältnis der Erbquoten) zuzurechnen, wobei anderweitige Vereinbarungen steuerrechtlich anerkannt werden können (VwGH 11. 12. 1990, 90/14/0079; VwGH 20.4.2004, 2003/13/0160).

Da der ruhende Nachlass einkommensteuerrechtlich nicht als Empfänger von Einkünften in Frage kommt, sondern die Einkünfte unmittelbar dem Erben zugerechnet werden, bedeutet dies, dass die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben gemäß § 19 EStG 1988 beim Erben als dem Abgabepflichtigen so erfolgt, als ob die für die zeitliche Zuordnung maßgeblichen Sachverhaltselemente bei ihm selbst und nicht beim ruhenden Nachlass verwirklicht worden wären. Die vom ruhenden Nachlass erwirtschafteten Überschüsse werden auch in zeitlicher Hinsicht unmittelbar beim Erben erfasst und bei diesem der Einkommensteuer unterworfen (VwGH 29.6.2005, 2002/14/0146).

Kommt es vor oder im Zuge der Einantwortung zur Erbteilung in der Art, dass einzelne Nachlassgegenstände den einzelnen Erben zur Gänze übertragen werden, sind die bis dahin erzielten Einkünfte zur Gänze dem Erben zuzurechnen, der aufgrund der Erbteilung alleiniger Eigentümer der zu diesen Einkünften führenden Wirtschaftsgütern geworden ist (siehe auch Rz 5981).

Rz 122 wird geändert (Aufnahme eines Verweises)

Rz 122

IdR ist dem zivilrechtlichen Eigentümer dieses Wirtschaftsgut auch steuerlich zuzurechnen. Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum ist dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse,

die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, nämlich Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem Eigentümer auf Dauer, dh. auf die Dauer der voraussichtlichen wirtschaftlichen Nutzung, geltend machen kann (VwGH 24.11.1982, 81/13/0021).

**Zur Einkünftezurechnung bei ausländischen Versicherungsprodukten siehe
Rz 7780a ff.**

Rz 125 wird geändert (Judikatur)

Rz 125

Ein Nutzungsrecht an einem GmbH-Anteil auf unbestimmte Zeit mit Veräußerungs- und Belastungsverbot sowie Ausübung des Stimmrechts zu Gunsten des Nutzungsberechtigten wird diesem zugerechnet (VwGH 11.11.1975, 0434/75; VwGH 26.6.1984, 83/14/0258).

Erteilt der zivilrechtliche Anteilsinhaber einer GmbH einem anderen eine Vollmacht, der zufolge der „Vollmachtnehmer“ unbeschränkt, unbefristet und unwiderruflich ermächtigt wird, alle Gesellschaftsrechte (Ausübung des Stimmrechts, Empfang ausgeschütteter Gewinne) wahrzunehmen und auch über die Gesellschaftsanteile – etwa durch Abtretung an dritte Personen – zu verfügen, ist nicht der zivilrechtliche Anteilsinhaber als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen, sondern der „Bevollmächtigte“ (VwGH 08.07.2009, 2006/15/0264).

Rz 141 wird nur hinsichtlich des zweiten Punktes geändert:

Rz 141

.....

2. Der Leasingnehmer hat sowohl das Risiko der Wertminderung als auch die Chance der Wertsteigerung; dies kann ua. angenommen werden, wenn bei Veräußerung des Leasinggegenstandes der Leasingnehmer einerseits für die Differenz zwischen Restwert und

niedrigerem Veräußerungserlös aufzukommen hat und andererseits mehr als 75% des den Restwert übersteigenden Teiles des Veräußerungserlöses erhält.

Sollen das Risiko der Wertminderung und die Chance der Wertsteigerung zwischen Leasinggeber und Leasingnehmer gleicheilig verteilt werden, kommt es bei ab dem 1.1.2011 abgeschlossenen Leasingverträgen nur dann zu keiner Zurechnungsänderung zum Leasingnehmer, wenn der Leasinggeber mindestens 25% der Differenz zwischen Restwert und niedrigerem Veräußerungserlös trägt und andererseits mindestens 25% des den Restwert übersteigenden Teiles des Veräußerungserlöses erhält.

Rz 157a wird (nur) im ersten Absatz geändert (Aktualisierung, Klarstellung)

Rz 157a

Ab dem Veranlagungsjahr 2001 wird die Verlustverrechnung durch die Regelung des § 2 Abs. 2b Z 1 EStG 1988 eingeschränkt, und zwar durch eine Verrechnungsgrenze von grundsätzlich 75%. Diese Einschränkung bezieht sich nur auf Wartetastenverluste im Sinne des § 2 Abs. 2a EStG 1988 sowie **IFB-Wartetastenverluste**, nicht hingegen auf andere Sonderverluste (Siebentelverluste nach § 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988, **Verluste echter stiller Gesellschafter gemäß § 27 Abs. 1 Z 2 EStG 1988**, Siebentelverluste nach § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988, Wartetastenverluste nach § 23a EStG 1972).

Die Verrechnungsgrenze (*unverändert*)

Rz 157b wird geändert (Judikatur, Klarstellung und IRÄ-BG)

Rz 157b

Gemäß **§ 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988 ist** die Verrechnungsgrenze insoweit nicht anzuwenden, als in den positiven Einkünften enthalten sind:

1. Gewinne aus einem Schulderlass gemäß § 36 Abs. 2 EStG 1988 (**Erfüllung eines insolvenzrechtlichen Sanierungsplanes**, Erfüllung eines **insolvenzrechtlichen Zahlungsplanes** oder Erteilung einer Restschuldbefreiung nach Durchführung eines **Abschöpfungsverfahrens**). **§ 2 Abs. 2b Z 3 erster Teilstrich EStG 1988** gilt nur für

Einkommensteuerpflichtige, nicht hingegen für Körperschaften, für die § 36 EStG 1988 nicht anwendbar ist. Bei Körperschaften sind Gewinne aus **der Erfüllung eines insolvenzrechtlichen Sanierungsplanes** nur dann im Rahmen des § 2 Abs. 2b EStG 1988 begünstigt, wenn sie einen "Sanierungsgewinn" (§ 2 Abs. 2b Z 3 vierter Teilstrich EStG 1988; § 23a KStG 1988) darstellen.

2. Gewinne, die in Veranlagungszeiträumen anfallen, die von einem **Insolvenzverfahren** betroffen sind. Damit sind sämtliche Gewinne erfasst, die in Kalenderjahren anfallen, in denen ein derartiges Verfahren anhängig ist. Anhängig ist ein **Insolvenzverfahren** mit Eintritt der Rechtswirkungen der **Insolvenzeröffnung**. Die Wirkungen treten gemäß § 2 Abs. 1 **Insolvenzordnung** mit Beginn des Tages ein, der der öffentlichen Bekanntmachung des Inhaltes des **Insolvenzediktes** folgt. Das Verfahren endet mit der Aufhebung des **Insolvenzverfahrens** bzw. mit der Einstellung. Ist ein **Insolvenzverfahren** aufrecht, sind Gewinne, die diesem Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) zuzuordnen sind, von der 75%-Begrenzung ausgenommen, wobei es unerheblich ist, ob diese Gewinne, vor oder nach Eröffnung bzw. Beendigung des Verfahrens entstanden sind.

3. Veräußerungsgewinne und Aufgabegewinne, das sind Gewinne aus der Veräußerung sowie der Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen. Veräußerungs- und Aufgabegewinne sind im Bereich der Einkommensteuerpflichtigen und der Körperschaften, die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, Gewinne im Sinne des § 24 EStG 1988. Bei Körperschaften, die dem § 7 Abs. 3 KStG 1988 unterliegen, zählen dazu Gewinne aus der Veräußerung und Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen, ungeachtet dessen, dass § 24 EStG 1988 nicht anzuwenden ist. **Aus Anlass einer Betriebsveräußerung oder –aufgabe anfallende Übergangsgewinne sind nicht begünstigt (VwGH 25.11.2009, 2007/15/0252).**

4. Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrung des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind (siehe auch Rz 7250). Zu den Voraussetzungen für das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes siehe Rz 7254 bis Rz 7264, zum Entstehungszeitpunkt siehe Rz 7251. Damit sind Gewinne aus außergerichtlichen Ausgleichen, die Sanierungsgewinne darstellen, sowohl bei Einkommen- als auch bei Körperschaftsteuerpflichtigen begünstigt. Der Begriff "Sanierungsgewinn" hat im Einkommensteuerrecht außerhalb des Anwendungsbereiches des § 2 Abs. 2b EStG 1988 keine Bedeutung mehr.

5. Liquidationsgewinne iSd § 19 **Abs. 2 KStG 1988, unabhängig davon, ob sie innerhalb des Besteuerungszeitraumes im Sinne des § 19 Abs. 3 KStG 1988 anfallen.**

Die Verrechnungsgrenze ist auch auf Gewinne aus vor dem 1. Juli 2010 begonnenen Konkurs- bzw. gerichtlichen Ausgleichsverfahren nicht anzuwenden.

In Rz 185 wird der Geldbetrag 400.000 € durch **700.000 €** ersetzt (RÄG 2010)

Folgende Rz 211 wird neu eingefügt:

Rz 211

Sind ausländische Einkünfte nach ausländischem Recht generell steuerbefreit (zB sogenannte „Tax Holidays“), hat eine Verlustberücksichtigung in Österreich im Hinblick auf die Steuerfreistellung im Ausland zu unterbleiben.

Ungeachtet der Verlustermittlung nach österreichischem Recht können auch Verluste eines unbeschränkt steuerpflichtigen Kommanditisten, die nach ausländischem Recht jedoch dem Komplementär zuzurechnen sind, nicht in Österreich berücksichtigt werden. Durch die Zurechnung beim Komplementär ist der Verlust - bezogen auf den Kommanditisten - bereits im Ausland berücksichtigt worden. Nach § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 kann es daher nicht noch einmal zur Berücksichtigung in Österreich kommen.

Randzahlen 212 bis 299: *derzeit frei*

Rz 301 wird geändert (AbgÄG 2010)

Rz 301

Öffentliche Mittel sind (§ 3 Abs. 4 EStG 1988):

1. Mittel, die von inländischen Körperschaften des öffentlichen Rechts oder diesen entsprechenden ausländischen Körperschaften eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes stammen.
2. Mittel, die von Einrichtungen der Europäischen Union stammen.

3. Mittel die von gesetzlich eingerichteten in- oder ausländischen juristischen Personen des privaten Rechts stammen, an denen ausschließlich die in Z 1 und 2 genannten Institutionen beteiligt sind, wenn die Finanzierung der Förderungsmittel überwiegend durch die in Z 1 und 2 genannten Institutionen erfolgt. Ist die Vergabe von Förderungsmitteln nicht ausschließlicher Geschäftsgegenstand der Körperschaft, muss die Aufbringung und Vergabe von Förderungsmitteln in einem gesonderten Rechnungskreis geführt werden. Die Körperschaft hat gegenüber dem Empfänger der Fördermittel zu bestätigen, dass öffentliche Mittel zugewendet werden.

§ 3 Abs. 4 EStG 1988 ist auf Zuwendungen anzuwenden, die nach dem 30.6.2010 ausbezahlt werden. Es bestehen keine Bedenken, § 3 Abs. 4 EStG 1988 auch auf davor ausbezahlte Zuwendungen anzuwenden.

Bei Opfern von Naturkatastrophen ist Hilfsbedürftigkeit unabhängig von der Einkommens- und Vermögenssituation der Betroffenen anzunehmen. Leistungen aus dem Katastrophenfonds sind daher regelmäßig nach § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 steuerfrei (VwGH 10.9.1998, 96/15/0272, Entschädigung für einen Ernteausfall). Zuwendungen aus dem Sozialfonds der Literarischen Verwertungsgesellschaft sind keine öffentlichen Mittel (VwGH 17.9.1997, 95/13/0034). Es bestehen aber keine Bedenken, diese Zuwendungen iSd der Hilfsbedürftigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 zu beurteilen (siehe LStR 2002 Rz 30).

Rz 430b wird geändert (RÄG 2010)

Rz 430b

Nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 sind zur Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 verpflichtet ("zwingende § 5-Ermittlung") Steuerpflichtige

- mit Einkünften aus Gewerbebetrieb,
- **die der Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB oder nach anderen bundesgesetzlichen Vorschriften (zB Vereinsgesetz 2002; siehe dazu auch Rz 430g) unterliegen.**

Freiwillige § 5-Ermittlung (Fortführungsoption):

Nach **§ 5 Abs. 2 EStG 1988** sind zur Gewinnermittlung nach § 5 berechtigt ("freiwillige § 5-Ermittlung") Steuerpflichtige

- mit Einkünften aus Gewerbebetrieb,
- **die aus** der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 herausfallen würden, aber freiwillig auf Fortführung der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 optieren (so genannte "Fortführungsoption")

Zweck dieser Bestimmung ist es, Nachteile zu vermeiden, die aus einem Wechsel der Gewinnermittlung von § 5 EStG 1988 auf eine andere Gewinnermittlung resultieren würden, sowie um ein gehäuftes Wechseln der Gewinnermittlungsart durch Über- und Unterschreiten des Umsatzschwellenwertes gemäß § 189 UGB (siehe Rz 430k) hintan zu halten. Siehe dazu weiter Rz 430c.

Inkrafttreten:

§ 5 Abs. 1 und § 5 Abs. 2 EStG 1988 idF StruktAnpG 2006 **waren** - ebenso wie die Regelungen über die unternehmensrechtliche Rechnungslegungspflicht selbst - erstmals für Wirtschaftsjahre **anzuwenden**, die ab 1. Jänner 2007 **begonnen haben**, bei abweichendem Wirtschaftsjahr daher erstmals für das Wirtschaftsjahr 2007/2008. Das abweichende Wirtschaftsjahr 2006/2007 **war** von protokollierten Gewerbetreibenden daher jedenfalls auch dann nach § 5 EStG 1988 zu Ende zu führen, wenn die Rechnungslegungspflicht iSd § 189 UGB **weggefallen war** und keine Fortführungsoption nach § 5 Abs. 2 EStG 1988 ausgeübt **wurde**. (*Letzter Satz entfällt*)

Rz 430k wird geändert (RÄG 2010)

Rz 430k

Mit dem RÄG 2010 wurden die Schwellenwerte für den Eintritt der Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB erhöht. Diese höheren Schwellenwerte sind auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen. Für den Eintritt und den Entfall der Rechnungslegungspflicht sind diese Schwellenwerte auch für Beobachtungszeiträume vor dem 1. Jänner 2010 anzuwenden (siehe auch Rz 430n).

Rechnungslegungspflichtig nach § 189 Abs. 1 Z 2 UGB sind alle anderen Unternehmer (als jene mit Rechnungslegungspflicht kraft Rechtsform lt. Rz 430j), ausgenommen die in § 189 Abs. 4 UGB genannten (Land- und Forstwirte, freie Berufe, Unternehmer mit Überschusseinkünften), wenn sie mit dem jeweiligen Betrieb mehr als **700.000 Euro (bis 2009: 400.000 Euro)** Umsatzerlöse (siehe dazu Rz 430l) im Geschäftsjahr erzielen (so genannter Schwellenwert). Der Schwellenwert gilt somit für

- Einzelunternehmer und
- Personengesellschaften, bei denen mindestens eine natürliche Person unbeschränkt haftet (also OG, KG, GesbR).

Für den Eintritt der Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB muss der Schwellenwert überschritten werden entweder

- nachhaltig = in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren und gilt dann - analog zur bisherigen Regelung des § 125 BAO - nach einem "Pufferjahr" ab dem übernächsten Geschäftsjahr oder
- erheblich (qualifiziert) = **wird** in einem Geschäftsjahr **der Schwellenwert um mindestens 300.000 Euro (= 1.000.000 Euro Umsatzerlöse) überschritten (bis 2009: um mehr als die Hälfte, also über 600.000 Euro Umsatzerlöse) tritt die Rechnungslegungspflicht** bereits ab dem folgenden Geschäftsjahr **ein.**

Die Rechnungslegungspflicht entfällt bei zweimaliger, aufeinander folgender Unterschreitung des Schwellenwerts ab dem nächsten Jahr. Ein Entfall wegen einmaliger erheblicher Unterschreitung ist grundsätzlich nicht vorgesehen (Ausnahme: Bei Teilbetriebsaufgabe sowie - in analoger Anwendung - bei Teilbetriebsveräußerung und Rest-Umsatz unter **350.000 Euro; bis 2009: 200.000 Euro, § 189 Abs. 2 Z 2 UGB**).

Bei einem Rumpfgeschäftsjahr ist der Schwellenwert (monatsweise, angefangene Monate gelten als ganze Monate) zu aliquotieren (Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu § 189 UGB).

Bei Übernahme (Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge) eines bisher rechnungslegungspflichtigen Betriebes oder Teilbetriebes gilt die Rechnungslegungspflicht grundsätzlich zur Wahrung der Bilanzkontinuität weiter (§ 189 Abs. 2 Z 2 UGB).

Eintritt der Rechnungslegungspflicht	Umsatz in 01 und 02 > 700.000 Euro	ab 04
	Umsatz in 01 > 1.000.000 Euro	ab 02
Wegfall der Rechnungslegungspflicht	Umsatz in 01 und 02 < 700.000 Euro	ab 03
	Aufgabe (Veräußerung) eines Teilbetriebs in 01 und Umsatz des Restbetriebes < 350.000 Euro	ab 02
Weitergeltung der Rechnungslegungspflicht	Übernahme eines bereits (kraft Rechtform oder kraft Schwellenwerts) rechnungslegungspflichtigen (Teil)Betriebs, es sei denn, dass der Schwellenwert für den übernommenen Betrieb oder Teilbetrieb in den letzten zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht überschritten wurde.	

Rz 430m wird geändert (RÄG 2010)

Rz 430m

Kapitalgesellschaften, unternehmerisch tätige Personengesellschaften ohne natürliche Personen als unbeschränkt Haftende (verdeckte KapGes, insbes. GmbH & CoKG)	alle anderen Unternehmer (Einzelunternehmer, "normale" Personengesellschaften = mit natürlichen Personen als unbeschränkt Haftende)		
	Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte nach § 22 ausgenommen Freiberufler	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, freiberufliche Einkünfte, Überschusseinkünfte	
unabhängig von Größe und Tätigkeit	Umsatz > 700.000 (bis 2009: 400.000)	Umsatz < 700.000 (bis 2009: 400.000)	unabhängig von Größe
Rechnungslegungspflicht		keine Rechnungslegungspflicht	

In Rz 430n wird folgender Absatz angefügt (RÄG 2010)

Rz 430n

.....

Mit dem RÄG 2010 wurden in § 189 UGB der Schwellenwert von 400.000 Euro auf 700.000 Euro und der qualifizierte Schwellenwert von 600.000 Euro auf 1.000.000 Euro erhöht. Diese Schwellenwerte sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen. Für den Eintritt und den Entfall der Rechnungslegungspflicht sind die geänderten Werte auch für Beobachtungszeiträume vor dem 1. Jänner 2010 anzuwenden (§ 906 Abs. 20 UGB).

Beispiele:

- 1. Erzielt eine rechnungslegungspflichtige OG in den Jahren 2008 und 2009 Umsätze von weniger als 700.000 Euro, entfällt ab 2010 die Rechnungslegungspflicht wieder.**
- 2. Eine bisher rechnungslegungspflichtige KG erzielte im Jahr 2008 einen Umsatz von 750.000 Euro und im Jahr 2009 einen Umsatz von 600.000 Euro. Die notwendige Unterschreitung der Umsatzschwelle in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren liegt hier nicht vor, wodurch die Rechnungslegungspflicht jedenfalls für 2010 aufrecht bleibt.**
- 3. Ein bisher nicht rechnungslegungspflichtiger Unternehmer erzielte 2009 einen Umsatz in Höhe von 750.000 Euro; nach § 189 UGB idF vor dem RÄG 2010 wäre mit dem Jahr 2010 Rechnungslegungspflicht eingetreten. Durch das RÄG 2010 kommt es nunmehr nicht zum Eintritt der Rechnungslegungspflicht im Jahr 2010. Übersteigt der Umsatz im Jahr 2010 ebenfalls 700.000 Euro, kommt es durch das zweimalige Überschreiten der Umsatzschwelle des § 189 Abs. 1 Z 2 UGB zum Eintritt der Rechnungslegungspflicht mit dem Jahr 2012.**

In Rz 430p wird folgender Absatz angefügt (RÄG 2010)

Rz 430p

.....

Durch das Zusammenwirken der Anhebung der Schwellenwerte und der Aufschub-Option gemäß § 124b Z 134 EStG 1988 kann es dazu kommen, dass auch nach 2009 kein Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 eintritt.

Beispiel:

A (gewerblicher Einzelunternehmer; § 4 Abs. 1 EStG 1988) hat 2007 einen Antrag nach § 124b Z 134 gestellt. Seine Umsätze haben in den Jahren 2007 bis 2009 700.000 Euro nicht überschritten. Die Rechnungslegungspflicht gemäß § 189 UGB entfällt mit dem Jahr 2010. Daher kommt es auch nach dem Ende der Aufschub-Option mit Ende 2009 zu keinem Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988. A kann ab 2010 auch zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 wechseln.

Rz 434 wird geändert (RÄG 2010)

Rz 434

Folgende Fälle einer "Konkurrenz" zwischen unternehmens- und steuerrechtlichen Vorschriften sind denkbar:

- Bloß eine der beiden Vorschriften ist zwingend, die andere nachgiebig: Es gilt die zwingende Norm.

Zwingendes Steuerrecht, nachgiebiges Unternehmensrecht.

Beispiel:

Für Abgelder besteht nach § 198 Abs. 7 UGB ein Aktivierungswahlrecht, steuerrechtlich immer Aktivierungspflicht. Für die Steuerbilanz des § 5-Ermittlers gehen die zwingenden steuerrechtlichen Bestimmungen vor.

Zwingendes Unternehmensrecht, nachgiebiges Steuerrecht.

Beispiel:

Bei der Bewertung des Anlagevermögens müssen nach § 204 Abs. 2 UGB "bei voraussichtlicher dauernder Wertminderung" außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen werden (bedingtes Niederstwertprinzip). Nach dem Steuerrecht kann

(muss nicht) der niedrigere Teilwert angesetzt werden (§ 6 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988). Das Unternehmensrecht geht vor.

- Sowohl Steuerrecht als auch Unternehmensrecht enthalten zwingende Normen, die **voneinander abweichen oder** einander widersprechen; für steuerliche Zwecke ist die zwingende Norm des Steuerrechtes maßgeblich.

Beispiele:

1. Ein entgeltlich erworbener (derivativer) Firmenwert ist nach § 203 Abs. 5 UGB auf die Wirtschaftsjahre zu verteilen, in denen er voraussichtlich genutzt wird; steuerlich ist der (derivative) Firmenwert nach § 8 Abs. 3 EStG 1988 auf 15 Jahre verteilt abzuschreiben.

2. Unternehmensrechtlich sind Abfertigungsrückstellungen zwingend zu bilden (§ 198 Abs. 8 Z 4 lit. a UGB), steuerlich ist die Rückstellungsbildung ausgeschlossen, wenn in 2002 oder 2003 eine steuerneutrale Auflösung erfolgt ist (§ 124b Z 68 lit. b EStG 1988). Das Steuerrecht geht vor.

- Sowohl Unternehmensrecht als auch Steuerrecht enthalten nachgiebiges Recht; der in der UGB-Bilanz vorgenommene Ansatz ist für die steuerliche Gewinnermittlung bindend.

Beispiel:

Unternehmensrechtlich dürfen bei Finanzanlagen des Anlagevermögens bei Wertminderungen, die voraussichtlich nicht von Dauer sind, außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen werden (§ 204 Abs. 2 UGB). Da das Steuerrecht (§ 6 Z 2 lit. a EStG 1988) in diesem Fall ebenfalls ein Wahlrecht vorsieht, ist die unternehmensrechtliche Vorgangsweise auch für das Steuerrecht maßgebend.

- Für die Inanspruchnahme steuerlicher Investitionsbegünstigungen, ist Voraussetzung, dass diese in der UGB-Bilanz ausgewiesen werden (so genanntes umgekehrtes Maßgeblichkeitsprinzip, siehe Rz 2472), **es sei denn, das Steuerrecht lässt eine außerbilanzmäßige Geltendmachung zu (zB Forschungsfreibeträge).**

Beispiel:

Will ein rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender stille Reserven übertragen oder eine Rücklage nach § 12 EStG 1988 bilden, muss bereits in der Unternehmensbilanz eine Bewertungsreserve (unversteuerte Rücklage) nach § 205 UGB gebildet worden sein.

- Die Bilanzierung ist im Unternehmensrecht geregelt, während im Steuerrecht eine eigene Bestimmung fehlt. Widerspricht der in der UGB-Bilanz zulässig gewählte Ansatz nicht steuerlichen Grundsätzen, ist er iSd der ergänzenden Maßgeblichkeit auch für die Steuerbilanz bindend.

Beispiel:

*Ingangsetzungs- und Erweiterungskosten **bis 2009** (siehe Rz 2413)*

In Rz 436 wird der letzte Punkt geändert (Judikatur)

Rz 436

.....

- Die private Verwendung von betrieblich erworbenen Bonusmeilen stellt eine Entnahme dar. Die Bewertung hat dabei grundsätzlich mit dem Teilwert (**geldwerter Vorteil in Höhe der ersparten Aufwendungen**) zu erfolgen (siehe dazu auch **VwGH 29.04.2010, 2007/15/0293**, und LStR 2002 Rz 222d).

In Rz 527 wird folgender Absatz angefügt (Judikatur)

Rz 527 Mietrecht - Nutzungsrecht

.....

Das Mietrecht an einer gemischt genutzten Liegenschaft ist entsprechend dem Nutzungsverhältnis dem Betriebs- und dem Privatvermögen zuzuordnen, es sei denn, der betrieblich oder privat genutzte Teil ist von untergeordneter Bedeutung (siehe Rz 566 ff; VwGH 20.05.2010, 2008/15/0096).

Rz 544 wird geändert (Judikatur)

Rz 544 Straßen – Platzbefestigungen

Bei Straßen handelt es sich um eigene, **selbständig** bewertbare Wirtschaftsgüter (VwGH 15.02.1983, 82/14/0067, VwGH 09.06.1986, 84/15/0128). **Ebenso stellt auch die Befestigung eines Lagerplatzes einschließlich der Beseitigung von Löchern und Unebenheiten ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut dar (VwGH 20.05.2010, 2006/15/0238).**

Rz 558 wird geändert (Judikatur)

Rz 558

Bei gemischt genutzten Liegenschaften bzw. Gebäuden kann hingegen eine anteilmäßige Zurechnung zum Betriebs- bzw. Privatvermögen Platz greifen. Werden einzelne bestimmt abgegrenzte Grundstücks(Gebäude-)Teile betrieblich, andere hingegen privat genutzt, ist das Grundstück (Gebäude) in einen betrieblichen und in einen privaten Teil aufzuteilen (VwGH 9.5.1995, 94/14/0151; VwGH 29.6.1995, 93/15/0110; VwGH 19.11.1998, 96/15/0051). Dabei ist das Gebäude als bauliche Einheit zu sehen (VwGH 26.9.1990, 86/13/0104).

Diese Grundsätze gelten auch für Mietrechte, wenn die angemietete Liegenschaft gemischt genutzt wird (VwGH 20.05.2010, 2008/15/0096).

Rz 564 wird geändert (Judikatur)

Rz 564

Die Frage, ob ein einheitliches Gebäude oder mehrere Gebäude vorliegen, ist nicht nach Gesichtspunkten der wirtschaftlichen Zusammengehörigkeit, sondern nach bautechnischen Kriterien zu lösen (VwGH 19.2.1991, 91/14/0031; VwGH 27.1.1994, 93/15/0161). Eines der bautechnischen Kriterien ist die Frage, ob Gebäude unmittelbar aneinander grenzend angebaut bzw. ineinander integriert bzw. aufeinander oder mit entsprechendem räumlichen Abstand voneinander errichtet sind (VwGH 20.1.1981, 1345/80, in dem auf eine ebenerdige Halle ein Wohngebäude aufgesetzt wurde; VwGH 1.3.1983, 82/14/0222, 82/14/0223, in welchem Bauwerke nach der Art von Reihenhäusern unmittelbar aneinander grenzend errichtet wurden; VwGH 19.2.1991, 91/14/0031, in dem ein Betriebsgebäude um 5 Meter abgesetzt vom Wohngebäude errichtet wurde).

Als weitere wesentliche Kriterien für die Beurteilung dieser Frage sind folgende zu nennen:

Ineinandergreifen der einzelnen Räumlichkeiten; Errichtung der Bauwerke auf verschiedenen Grundstücken mit identen oder verschiedenen Eigentümern; **so sind Bauwerke auf verschiedenen Grundstücken (Grundbuchskörpern), welche verschiedenen Eigentümern gehören, selbst bei gemeinsamen Kellern als unterschiedliche Bauwerke zu betrachten (VwGH 20.05.2010, 2008/15/0156). Es kommt auch der „baulichen Gestaltung nach der Verkehrsauffassung“ große**

Bedeutung zu. Bestehen **eigene Eingänge** und Stiegenaufgänge, **bilden** ein Wohnhaus und ein Werkstattengebäude, die baulich unterschiedlich gestaltet sind, selbst dann nicht notwendigerweise eine **bauliche Einheit, wenn sie aneinander stoßen** und das Wohngebäude nur durch einen im Werkstattengebäude liegenden Vorraum betreten werden kann (VwGH 27.01.1994, 93/15/0161). **Ebenfalls keine bauliche Einheit bilden ein Wohnhaus und eine angebaute Ordination, die sich in der bautechnischen Gestaltung unterscheiden, über getrennte Eingänge verfügen und nur durch einen Durchgang verbunden sind, auch wenn sie auf der selben Parzelle liegen und über die selben Versorgungssysteme verfügen (VwGH 20.05.2010, 2008/15/0156).**

Rz 579 wird geändert (Valorisierung von 730 Euro auf 1.000 Euro).

Rz 579

Nicht zum nackten Grund und Boden gehören das Feldinventar (im Boden befindliche Saat, Dünger, Aufwand für Feldbestellung usw.), die stehende Ernte und das stehende Holz (**VwGH 16.09.1960, 0550/57**). Hinsichtlich der Bewertung siehe Rz 2301. Es bestehen keine Bedenken, im Falle der Veräußerung des Grund und Bodens bei einjährigen Feldfrüchten für Feldinventar und stehende Ernte **1.000 Euro pro Hektar anzusetzen (bis einschließlich der Veranlagung 2010: 730 Euro pro Hektar)**; im Fall der Vollpauschalierung sind diese Erlöse bereits mit der Pauschalierung abgegolten.

Bei der Veräußerung von Waldgrundstücken ist daher der auf das stehende Holz entfallende Veräußerungserlös steuerlich zu erfassen. Buchführende Land- und Forstwirte können das stehende Holz in den Betriebsvermögensvergleich einbeziehen (§ 125 Abs. 5 BAO), also den Holzzuwachs in Form einer Teilwertzuschreibung aktivieren (§ 6 Z 2 lit. b EStG 1988).

Rz 580 wird geändert (Anpassung an die geltende Rechtslage)

Rz 580

Bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 sind Wertänderungen, die Veräußerung und die Entnahme von Grund und **Boden gewinnwirksam**. Hinsichtlich **der**

**Auswirkungen des Eintrittes bzw. des Wegfalles der Rechnungslegungspflicht
gemäß § 189 UGB bei Gewerbetreibenden** siehe Rz 702 ff.

Rz 589 wird geändert (Berichtigung)

Rz 589

Gewerbetreibende, die nach UGB rechnungslegungspflichtig sind (Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988), können auch Gegenstände, die nicht notwendiges Betriebsvermögen darstellen, dem Betrieb widmen und in ihre Bilanz aufnehmen (gewillkürtes Betriebsvermögen). Zum gewillkürten Betriebsvermögen können nur Wirtschaftsgüter gehören, die weder notwendiges Privatvermögen noch notwendiges Betriebsvermögen darstellen. Bei diesen Wirtschaftsgütern steht es in der Entscheidung des Steuerpflichtigen, ob er sie in die Bücher aufnimmt und als Betriebsvermögen behandelt (VwGH 10.7.1959, 0956/57; VwGH 16.1.1973, 0629/72), wobei die Entscheidung auch schon vom Rechtsvorgänger getroffen worden sein kann (VwGH 4.5.1971, 0347/70). Gewillkürtes Betriebsvermögen ist immer zum Anlagevermögen zu zählen.

Rz 1139 wird geändert (Judikatur)

Rz 1139

Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen anzustellen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149, 92/14/0151). Nur Leistungsbeziehungen, die ihrer Art nach zwischen einander fremd gegenüber stehenden Personen nicht vorkommen (zB Schenkungen oder unentgeltliche Betriebsübergaben), sind danach zu beurteilen, wie sich dabei üblicherweise andere Personen verhalten, die zueinander in familiärer Beziehung stehen (VwGH 25.10.1994, 94/14/0067).

Auf dieser Basis ist die Vergleichsprüfung in zweifacher Form anzustellen:

- Die erste Prüfung erfolgt dahingehend, ob der entsprechende Vertrag auch zwischen Fremden in der konkreten äußerlen Form abgeschlossen worden wäre.

- Dann ist ein am Vertragsinhalt orientierter Fremdvergleich anzustellen (VwGH 13.12.1988, 85/13/0041), wobei zu beachten ist, dass es nahen Angehörigen an einem den Marktgesetzen unterliegenden natürlichen Interessensgegensatz fehlen kann.

Diese Grundsätze stellen nicht nur den Maßstab für die Vereinbarung, sondern auch für die Erfüllung derselben dar (VwGH 28.10.2009, 2005/15/0118).

Rz 1207 wird geändert (Judikatur)

Rz 1207

Das Naheverhältnis zwischen den Vertragsparteien rechtfertigt auch bei derartigen Verträgen eine genaue Prüfung, ob sie durch eine Leistungsbeziehung oder familienhaft bestimmt sind (VwGH 30.06.1994, 92/15/0221). Die Fremdüblichkeit ist aus Sicht beider Vertragsteile zu beurteilen (VwGH 10.07.1996, 94/15/0039). Zwar bedarf der Abschluss (zivilrechtlich) nicht der Schriftform (VwGH 16.04.1991, 90/14/0043), liegt jedoch kein schriftlicher Bestandvertrag vor, so müssen die wesentlichen Vertragsbestandteile (zB Bestandgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich, Mietzinshöhe, Wertsicherungsklauseln, Schicksal von Mieterinvestitionen, Instandhaltungspflichten, Tragung der Betriebskosten) mit genügender Deutlichkeit fixiert sein, wobei diesen Kriterien Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung zukommt (VwGH 08.09.1992, 87/14/0186; **VwGH 26.05.2010, 2006/13/0134**).

Rz 1217 wird geändert (Judikatur)

Rz 1217

Die bloße Erklärung, die Rechte an einem Wirtschaftsgut künftig (nur noch) als Treuhänder für einen anderen ausüben zu wollen, ohne die schuldrechtliche Vereinbarung anzuführen, auf die sich die Treuhandschaft begründet, entspricht nicht den Kriterien für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen (VwGH 28.10.2009, 2005/15/0118). Zwischen Fremden würden derartige Verhältnisse nicht ohne eindeutige Festlegung seines Inhaltes betr. Gegenstand, Dauer, Beendigung sowie beidseitige Rechte und Pflichten eingegangen (VwGH 16.03.1989, 89/14/0024). Die nicht offen gelegten, die wahren wirtschaftlichen Gegebenheiten

widerspiegelnden Verhältnisse sind zu ermitteln (VwGH 22.12.1988, 84/17/0069). Da der Inhalt einer derartigen Vereinbarung den Abgabenbehörden nicht bekannt sein kann, trifft die Parteien die Pflicht zur Darlegung des maßgeblichen Inhaltes (VwGH 16.03.1989, 89/14/0024).

Entspricht das tatsächliche Geschehen nicht einer vertraglich vereinbarten Treuhandschaft, kann eine solche Treuhandschaft nicht mit steuerlicher Wirkung anerkannt werden (VwGH 28.10.2009, 2005/15/0118).

Rz 1231 wird geändert (Judikatur)

Rz 1231

Erfolgen die Auszahlungsmodalitäten nicht in fremdüblicher Form (zB nicht regelmäßige Lohnauszahlungen), spricht dies gegen den tatsächlichen Abschluss einer Vereinbarung (VwGH 17.05.1989, 88/13/0038). So ist etwa das jahrelange Stunden von Gehaltsforderungen unüblich (VwGH 25.02.1997, 92/14/0039). Leben beide Vertragspartner in einem gemeinsamen Haushalt und wird das Leistungsentgelt oder ein Teil hievon durch "Naturalleistungen" oder "freiwillige Sozialleistungen" (etwa durch Übernahme der Wohnungs- und Verpflegungskosten) ausbezahlt, so können diese Aufwendungen - selbst bei an sich gegebener Angemessenheit - im Hinblick auf § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 - nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden (**VwGH 30.09.1980, 1421/79**; vgl. auch Rz 1165).

Fremdunüblich ist auch die Überweisung des Mietzinses durch den Mieter mit nachfolgender Rücküberweisung durch den Vermieter und anschließender Barzahlung durch den Mieter (VwGH 26.05.2010, 2006/13/0134). Bei der Unüblichkeit der Abwicklung der Leistungsbeziehungen ist weiters eine Beurteilung vorzunehmen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein betriebliches oder privates Motiv im Vordergrund steht (VwGH 25.01.1995, 93/15/0003).

Beispiel:

*Die Ehegattin arbeitet im Rahmen eines Dienstverhältnisses in einem Ausmaß von fünf Wochenstunden in der Rechtsanwaltskanzlei ihres Ehegatten. Die Lohnzahlungen werden in der Form vereinbart, dass einerseits am Jahresende ein Stundenlohn von **5 Euro** ausbezahlt wird und der Ehegatte andererseits für ihren gesamten Unterhalt aufkommt, der mit monatlich **400 Euro** bewertet wird. Hierüber wird ein schriftlicher Vertrag verfasst; weiters werden Sozialversicherungsbeiträge abgeführt.*

Infolge völlig fremdüblichen Auszahlungsmodus des Gehaltes sind die Aufwendungen selbst dann nicht anzuerkennen, wenn sie der Höhe nach angemessen wären.

Rz 1257 wird geändert (Werte 2011)

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
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
2010	4.795 Euro	7,65	366,82 Euro
2011	4.900 Euro	7,65	374,85 Euro

Rz 1330 wird geändert (Judikatur und Klarstellung)

Rz 1330

Als Zuwendungen im Sinne des § 4a EStG 1988 sind nur freigebige Leistungen - "Spenden" - anzusehen, die zu einer endgültigen wirtschaftlichen Belastung des "Spenders" führen. Voraussetzung ist der Übergang des Eigentums; bloße Verwahrung genügt nicht (VwGH 09.10.1991, 90/13/0047). Keine freigebige Leistung liegt vor, wenn ein Pflichtbeitrag für mildtätige Zwecke zweckgebunden wird (zB Zweckbindung des Kirchenbeitrages für mildtätige Zwecke, **siehe auch VwGH 29.04.2010, 2008/15/0001**).

Geld- oder Sachspenden an Organisationen im Sinne des § 4a Z 1, Z 2 und Z 3 lit. a EStG 1988 sind im Rahmen der jeweiligen Höchstbeträge als Betriebsausgaben abzugsfähig. Zuwendungen an Organisationen im Sinne des § 4a Z 3 lit. b EStG 1988 (Spendensammelvereine) sind nur in Form von Geldspenden abzugsfähig; auch die Zuwendung eines Sparbuches kann als Geldspende angesehen werden; **hingegen stellt die Zuwendung von Gutscheinen keine Geldspende dar.**

Spenden aus dem Privatvermögen sind als Sonderausgaben abzugsfähig. Sie können an Organisationen im Sinne des § 4a Z 1 und 2 EStG 1988 in Form von Geld- und Sachzuwendungen erfolgen. Spenden an Organisationen gemäß § 4a Z 3 lit. a und b EStG 1988 sind nur dann als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn sie in Form von Geldzuwendungen erfolgen.

Rz 1330a wird geändert

Rz 1330a

Aufwendungen und Ausgaben, die zu einer Gegenleistung des Empfängers führen, sowie Mitgliedsbeiträge sind nicht begünstigt (siehe auch Rz 1330e). Steht der Zuwendung eine Gegenleistung von völlig unerheblichem Wert gegenüber, ist von einer Spende auszugehen (zB einem Spendenerlagschein angeschlossene Weihnachtskarten).

Bei einer Versteigerung gespendeter Gegenstände ist hinsichtlich der Spendenabzugsfähigkeit zu unterscheiden:

- 1. Die Person, die den zu versteigernden Gegenstand zur Verfügung stellt, leistet eine Sachspende.**

2. Die Person, die diese Sachspende gegen Zahlung eines Geldbetrages erwirbt, der idR den gemeinen Wert der Sachspende beträchtlich übersteigt, leistet eine Geldspende.

Der begünstigten Körperschaft ist letztlich eine Spende in Höhe des vom Erwerber des versteigerten Gegenstandes entrichteten Geldbetrages zugekommen. Die Höhe dieses Geldbetrages bestimmt die abzugsfähige Spende, die auf die beiden Spender aufzuteilen ist. Die Aufteilung richtet sich dabei nach dem Wertverhältnis der Leistungen, die die beiden Spender erbringen. Der Sachspender kann den gemeinen Wert der versteigerten Sache als Spende absetzen, vorausgesetzt der versteigerte Gegenstand stammt aus dem Betriebsvermögen. Der Erwerber kann den Betrag als Geldspende geltend machen, der den gemeinen Wert der Sachspende übersteigt.

Erfolgt die Sachspende aus dem Privatvermögen, kann der Spender keine Sonderausgabe geltend machen. Dies ändert nichts an dem Umstand, dass der Erwerber des versteigerten Gegenstandes nur die Differenz zwischen dem von ihm aufgewendeten Betrag und dem gemeinen Wert der Sachspende als Sonderausgabe absetzen kann.

Kann der gemeine Wert der Sachspende nicht ohne großen Aufwand ermittelt werden, bestehen keine Bedenken, die insgesamt von der Organisation erzielte Spende im Verhältnis 50:50 auf die beiden Spender aufzuteilen.

Rz 1330c wird geändert (Klarstellung)

Rz 1330c

Wird eine Nutzungsmöglichkeit aus dem Betriebsvermögen unentgeltlich eingeräumt (zB ein LKW wird aus dem Betriebsvermögen einer spendenbegünstigten Organisation unentgeltlich überlassen) oder **die Arbeitsleistung eines Dienstnehmers an eine spendenbegünstigte Organisation unentgeltlich überlassen**, stellt der nach dem allgemeinen Betriebsausgabenbegriff nicht abzugsfähige Aufwand eine Betriebsausgabe im Rahmen des § 4a Z 1, Z 2 und Z 3 lit. a EStG 1988 dar. Der Ansatz eines fremdüblichen Nutzungsentgelts kommt für die Bemessung der Betriebsausgabe nicht in Betracht.

Da die eigene Arbeitskraft nicht aus dem Betrieb „entnommen“ werden kann, ist die kostenlose Arbeit eines Betriebsinhabers nicht unter den Begriff der Zuwendung iSd § 4a EStG 1988 zu subsumieren.

Rz 1331c wird neu eingefügt

Rz 1331c

Eine genaue Zuordnung der Spende zum Spendenempfänger ist erforderlich. Dies ist bei einem gemeinsamen Konto nicht möglich. Ein gemeinsames Konto mehrerer (begünstigter oder nicht begünstigter) Spendenempfänger verhindert daher grundsätzlich die Abzugsfähigkeit von Spenden für alle Spendenempfänger, denen dieses gemeinsame Konto zuzuordnen ist.

Bei Spontanaktionen (mehrere Hilfsorganisationen koordinieren gemeinsam ihre Hilfsmaßnahmen in Katastrophenfällen oder anderen akut auftretenden Ereignissen, die spontane Hilfsmaßnahmen erfordern) werden die Spenden und Hilfsmaßnahmen jedoch oft über ein gemeinsames Konto aller beteiligten Organisationen abgewickelt. Es bestehen in solchen Fällen keine Bedenken, die steuerliche Abzugsfähigkeit dieser Spenden anzuerkennen, wenn diese gemeinsame Aktion und somit auch das gemeinsame Konto auf Dauer oder zumindest für die Dauer der Aktion eingerichtet ist und alle beteiligten Organisationen begünstigte Spendenempfänger sind. Eine der beteiligten Organisationen hat in einem derartigen Fall hinsichtlich der Kontoführung als Treuhänder für die anderen Organisationen aufzutreten. Von dieser Organisation sind auch die Spendenbestätigungen auszustellen.

Ein Sammelkonto mehrerer Spendenorganisationen ist auch dann nicht schädlich, wenn die Spende einer der beteiligten Spendenorganisationen durch Angabe des Verwendungszwecks direkt zugeordnet werden kann. Dem Spender ist durch die begünstigte spendensammelnde Organisation eine Bestätigung auszustellen, die die inhaltlichen Erfordernisse des § 124b Z 152 EStG 1988 erfüllen muss (siehe auch Rz 1341).

Rz 1340 wird geändert

Rz 1340

Lässt der Spender eine Zuwendung dem begünstigten Spendenempfänger nicht unmittelbar, sondern im Wege eines Treuhänders zukommen, so ist für die Abzugsfähigkeit der Zuwendung (Spende) zu beachten:

- Besteht das Treuhandverhältnis zwischen dem Spender und dem Treuhänder, so ist die Zuwendung gemäß § 24 Abs. 1 lit. b BAO dem Spender als Treugeber so lange zuzurechnen, als nicht die Zuwendung an den Spendenempfänger weitergegeben wird. Die Zuwendung ist für den Spender daher erst mit der Weitergabe durch den Treuhänder als Betriebsausgabe bzw. Sonderausgabe abzugsfähig, und zwar nur in der Höhe, in der die Zuwendung weitergegeben wurde. Wird die Zuwendung vom Treuhänder bis zur Übergabe an den Spendenempfänger verzinslich angelegt, so erhöht sich der abzugsfähige Betrag nur insoweit, als die Zinsen an den Spendenempfänger weitergegeben werden. Unkosten, die der Treuhänder dem Spender anlastet, sind nicht abzugsfähig.
- Besteht das Treuhandverhältnis zwischen dem Spendenempfänger und dem Treuhänder und tritt sonach der Treuhänder als treuhändig Empfangsberechtigter des Spendenempfängers auf, so ist die Zuwendung ab dem Zeitpunkt der Übergabe an den Treuhänder gemäß § 24 Abs. 1 lit. c BAO dem Spendenempfänger zuzurechnen und damit als Betriebsausgabe bzw. Sonderausgabe abzugsfähig. **Es muss dabei sicher gestellt und dokumentiert sein, dass die gesammelten Spenden zur Gänze an die begünstigte Körperschaft weitergeleitet werden. Dem Spender ist durch die begünstigte Körperschaft eine Bestätigung auszustellen. Diese hat den Namen des Spendenempfängers, das Datum des Spendeneinganges, den Namen und die Anschrift des Spenders und des Treuhänders zu enthalten und den gespendeten Betrag zu enthalten (siehe Rz 1341).**
- Sollte im Zeitpunkt der Übernahme der Zuwendung der Spendenempfänger zwar schon rechtlich existent, jedoch das Treuhandverhältnis noch nicht begründet worden sein, so kann der Treuhänder als Geschäftsführer ohne Auftrag (§§ 1035, 1037 und 1039 ABGB) angesehen werden, wenn die treuhändige Übernahme der Zuwendung von dem Spendenempfänger nachträglich genehmigt wird; diesfalls ist die Zuwendung ebenso

bereits im Zeitpunkt der Übergabe an den Treuhänder gemäß § 24 Abs. 1 lit. c BAO dem Spendenempfänger zuzurechnen und damit als Betriebsausgabe bzw. Sonderausgabe abzugsfähig.

- Besteht ein Treuhandverhältnis sowohl zwischen dem Spender und dem Treuhänder einerseits als auch zwischen dem Spendenempfänger und demselben Treuhänder andererseits, sind die Ausführungen zum Treuhandverhältnis zwischen dem Spendenempfänger und dem Treuhänder zu beachten.

Rz 1341 wird geändert

Rz 1341

Für die begünstigte Absetzung der Zuwendungen als Betriebsausgabe gemäß § 4a EStG 1988 hat sich der Spender vom Spendenempfänger eine Bestätigung ausstellen zu lassen, aus der die Höhe der Geldzuwendung oder die genaue Bezeichnung der Sachzuwendung, der Zeitpunkt der Zuwendung und der Verwendungszweck der Spende hervorgehen. **In der Spendenbestätigung ist ausschließlich der Name und die Anschrift des Spenders anzugeben. Erfolgt die Spende durch Überweisung von einem Konto mit mehr als einem Inhaber, ist die Person als Spender anzuführen, in deren Namen die Überweisung erfolgt.** Bei Vorliegen einer Treuhandschaft sind auch der Name und die Anschrift des Treuhänders anzugeben. Bei unmittelbaren Geldzuwendungen ist ein entsprechender Zahlungsbeleg ausreichend.

Sachzuwendungen sind im Rahmen der Spendenbestätigung durch den Spendenempfänger nicht zu bewerten; die Bewertung hat durch den Spender zu erfolgen. Die Beschreibung der Sachzuwendung muss gewährleisten, dass der gespendete Gegenstand eindeutig identifizierbar ist. Es sind daher die Kriterien der Beschreibung der Art und des Umfangs der Leistung in einer Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 zu beachten. Bloße Sammelbezeichnungen (zB Speisen, Getränke, Lebensmittel) sind nicht ausreichend.

Rz 1341a wird neu eingefügt

Rz 1341a

Für die Zuordnung der Spende gilt das Zufluss-Abfluss-Prinzip. Bei Abbuchungsaufträgen (Daueraufträgen) oder Einziehungsaufträgen kommt es zum Abfluss mit der Abbuchung. Es bestehen keine Bedenken, auf den Valutatag abzustellen (siehe Rz 4625).

Für die empfangene Spendenorganisation ist jedoch nur der Zeitpunkt des Zuflusses auf dem Spendenkonto ersichtlich. Zur Vermeidung von Unsicherheiten im Zuge des Jahreswechsels bestehen keine Bedenken, Spenden, die jeweils bis zum 7. Jänner eines Kalenderjahres dem Spendenkonto gutgeschrieben werden, dem vorangegangenen Kalenderjahr zuzurechnen und in die Spendenbestätigung für das vorangegangenen Kalenderjahr aufzunehmen. Nur wenn der Spender der Spendenorganisation gegenüber darlegt, dass er den Geldbetrag tatsächlich nach dem 31.12. des Vorjahres gespendet hat, ist die Spende diesem Jahr zuzuordnen.

In Rz 1358 wird nur die Wortfolge „ein Organschaftsverhältnis (§ 9 KStG 1988)“ durch die Wortfolge „**eine Unternehmensgruppe (§ 9 KStG 1988)**“ ersetzt (Anpassung an die geänderte Rechtslage im KStG 1988).

In den Rz 1367 und 1368 entfällt die Fassung bis Veranlagung 2000.

Rz 1377b wird nur im letzten Satz geändert (Streichung der Wortfolge „die Prämie“)

Rz 1377b

.....

Die bloße Lehrlingsausbildung außerhalb einer lehrgangsmäßigen innerbetrieblichen Organisation kann nicht im Rahmen einer den **Freibetrag vermittelnden** Aus- und Fortbildungseinrichtung durchgeführt werden.

Rz 1404 wird geändert.

Rz 1404

Die oben angeführten Grundsätze gelten auch für so genannte nachgeholte Instandsetzungskosten (Instandsetzung innerhalb von rund drei Jahren nach Anschaffung des Gebäudes), **die bis 31.12.2010 grundsätzlich** als aktivierungspflichtiger Teil der Anschaffungskosten zu behandeln waren (**vgl. Rz 2620**).

Folgende Rz 1482a wird eingefügt (Klarstellung):

Auskunftsbescheid („Advance Ruling“)

Rz 1482a

Der Verwaltungskostenbeitrag im Rahmen eines Auskunftsbescheidverfahrens betreffend Rechtsfragen im Zusammenhang mit Umgründungen, Unternehmensgruppen und Verrechnungspreisen (§ 118 BAO, „Advance Ruling“) ist als Betriebsausgabe abzugsfähig.

Rz 1561 wird geändert (Berichtigung eines falschen Verweises)

Rz 1561 - Ingangsetzungskosten

Diese sind in der Regel sofort abzugsfähige Betriebsausgaben. Siehe aber **Rz 2413**.

Rz 1669 wird geändert (Judikatur)

Rz 1669

Ein Unternehmerlohn ist keine Betriebsausgabe. Die Nichtabzugsfähigkeit kann auch nicht durch Zwischenschaltung einer GmbH, die den Betriebsinhaber als Geschäftsführer seines eigenen Betriebes anstellt, umgangen werden (VwGH 31.03.2005, 2000/15/0117, **VwGH 29.04.2010, 2007/15/0002**).

Rz 2148 wird geändert (RÄG 2010)

Rz 2148

Eine Ausnahme von der Anwendung des uneingeschränkten Wertzusammenhangs besteht für

- gemäß § 208 Abs. 1 UGB gebotene Zuschreibungen (abnutzbares Anlagevermögen) und
- unternehmensrechtlich zulässige Zuschreibungen (beispielsweise gemäß § 13 EStG 1988 gebildete Bewertungsreserven).

Diese erhöhen den steuerlichen Wertansatz und den steuerlichen Gewinn im jeweiligen Jahr. Im Hinblick auf § 208 Abs. 2 UGB ist in beiden Fällen von einem Zuschreibungswahlrecht in der UGB-Bilanz auszugehen. Es gilt der Grundsatz der Maßgeblichkeit (siehe Rz 433 f). Beanspruchen dürfen dieses Wahlrecht alle Steuerpflichtigen, die unternehmensrechtliche Jahresabschlüsse legen, unabhängig von der Art der betrieblichen Einkünfte. Dazu gehören:

- Kapitalgesellschaften,
- unternehmerisch tätige Personengesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist (zB GmbH & Co KG),
- alle anderen Unternehmer, die hinsichtlich der einzelnen Betriebe jeweils mehr als **700.000 Euro (bis 2009: 400.000 Euro)** Umsatz erzielen (siehe dazu Rz 430e ff).

In Rz 2186 wird folgender zweiter Punkt (nach „Abgaben auf Grund des Abschlusses des Rechtsgeschäftes [...]“) neu eingefügt (Judikatur)

Rz 2186

.....

- **Anschlusskosten**

Sind Anschlusskosten speziell für den Betrieb einer Anlage erforderlich, zählen sie zu den Anschaffungskosten dieser Anlage (VwGH 20.05.2010, 2007/15/0153 zu einer Windenergieanlage). Zu Anschlusskosten allgemein siehe Rz 3125.

..... (*unverändert*)

Rz 2249 wird geändert (Judikatur)

Rz 2249

Anders als die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist der Posten "Beteiligung an einer Personengesellschaft" kein selbständiges Wirtschaftsgut iSd § 6 EStG 1988; er hat ertragsteuerlich grundsätzlich keine eigenständige Bedeutung (zB keine Teilwertabschreibung). Die Beteiligung an der Mitunternehmerschaft entspricht stets dem steuerlichen Kapitalkonto (einschließlich Ergänzungs- und Sonderkapital) des Mitunternehmers (**Spiegelbildtheorie; vgl. VwGH 29.07.2010, 2007/15/0048**).

Rz 2268 wird geändert (Judikatur)

Rz 2268

Antiquitäten, Kunstwerke und Gebrauchskunst sind nicht im Weg der AfA abschreibbar (**VwGH 20.05.2010, 2006/15/0200; VwGH 24.09.1996, 94/13/0240**).

Wertminderungen durch Wandel des Zeitgeschmacks oder durch unsachgemäße Behandlung kann durch eine Teilwertabschreibung Rechnung getragen werden (VwGH 20.12.1963, 2125/62).

Rz 2287 wird geändert (Anpassung an § 203 Abs. 5 UGB)

Rz 2287

Der Firmenwert ist jener Wert eines Betriebes, der nicht einzelnen betrieblich eingesetzten Wirtschaftsgütern zugeordnet werden kann, sondern sich als Mehrwert über den Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter ergibt (VwGH 29.01.1974, 1945/73), also durch den Betrieb des Unternehmens im Ganzen vermittelt wird. Nur der derivativ (von einem Dritten entgeltlich) erworbene Firmenwert ist als Firmenwert aktivierungsfähig; ein originärer Firmenwert darf nicht aktiviert werden (VwGH 26.11.1997, 95/13/0003). Steuerlich besteht im Hinblick auf die Eigenschaft als Wirtschaftsgut Aktivierungspflicht (**VwGH 21.09.1983, 82/13/0248; VwGH 05.03.1986, 84/13/0062**). Auch unternehmensrechtlich besteht für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen, Aktivierungspflicht (**§ 203 Abs. 5 UGB**).

Rz 2339 wird geändert (Klarstellung)

Rz 2339

Forderungen der Gesellschafter gegenüber der Kapitalgesellschaft aus Gewinnanteilen entstehen grundsätzlich erst, wenn von der Kapitalgesellschaft die Gewinnausschüttung beschlossen ist. Zu einer Aktivierungspflicht der Forderung bereits vor dem Zustandekommen des Gewinnausschüttungsbeschlusses kann es nur dann kommen, wenn zum Bilanzstichtag die Ausschüttung eines bestimmten Gewinnanteiles durch die Kapitalgesellschaft bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung bereits festgestanden ist (VwGH 18.01.1994, 93/14/0169; VwGH 23.03.2000, 97/15/0112; **siehe auch KStR 2001 Rz 514**). Zur Beurteilung durch den EuGH im Sinne eines Wahlrechts des Steuerpflichtigen, siehe Urteil EuGH 27.06.1996, Rs C-234/94.

Ist im Gesellschaftsvertrag einer GmbH kein Gewinnverteilungsbeschluss vorgesehen, sondern eine automatische Ausschüttung des Gewinnes an die Gesellschafter (§ 82 Abs. 1 und 2 GmbHG), so entsteht der Anspruch mit der Genehmigung des Jahresabschlusses der GmbH (VwGH 18.1.1996, 93/15/0142).

Rz 2383 wird geändert (RÄG 2010)

Rz 2383

Aus § 6 EStG 1988 ist abzuleiten, dass für die Steuerbilanz eine allgemeine Aktivierungspflicht für Wirtschaftsgüter besteht. Dieser zwingende Grundsatz des Steuerrechts gilt auch dann, wenn nach unternehmensrechtlichen Vorschriften für die UGB-Bilanz **ein Aktivierungswahlrecht oder ein Aktivierungsverbot** besteht.

Rz 2413 wird geändert (Anpassung an die geänderte Rechtslage des UGB durch das RÄG 2010)

Rz 2413

Rechtslage bis 2009:

Nach § 198 Abs. 3 UGB dürfen Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes als Aktivposten ausgewiesen werden, der nach § 210 UGB in jedem Geschäftsjahr zu mindestens einem **Fünftel abzuschreiben** ist. Ingangsetzungskosten sind Ausgaben, die mit dem Aufbau der Betriebsorganisation zusammenhängen (Kosten für Personalbeschaffung, Marktanalysen, Einführungswerbung, behördliche Bewilligungen und

Gutachten). Steuerrechtlich sind vorbereitende Betriebsausgaben und Anlaufkosten regelmäßig als laufende Unkosten zu behandeln (Aufwendungen für Planung, Organisation, Lieferantensuche, Gewinnung von Kunden usw.). Der unternehmensrechtliche Aktivposten ist weder ein Wirtschaftsgut iSd EStG 1988 noch ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten iSd UGB. Wird in der UGB-Bilanz vom Aktivierungswahlrecht Gebrauch gemacht, ergibt sich iSd so genannten ergänzenden Maßgeblichkeit (siehe Rz 433 f) eine Pflicht zur Aktivierung in der Steuerbilanz.

Rechtslage ab 2010:

Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes dürfen für Geschäftsjahre (Wirtschaftsjahre), die nach dem 31.12.2009 beginnen, weder unternehmensrechtlich noch steuerrechtlich aktiviert werden (siehe auch § 906 Abs. 21 UGB). Aktivposten nach § 198 Abs. 3 UGB, die in Wirtschaftsjahren, die vor dem 1. Jänner 2010 begonnen haben, ausgewiesen worden sind, sind gemäß § 210 UGB idF vor dem RÄG 2010 weiterhin in jedem Wirtschaftsjahr zu mindestens einem Fünftel abzuschreiben.

Ingangsetzungskosten sind Ausgaben, die mit dem Aufbau der Betriebsorganisation zusammenhängen (Kosten für Personalbeschaffung, Marktanalysen, Einführungswerbung, behördliche Bewilligungen und Gutachten, Aufwendungen für Planung, Organisation, Lieferantensuche, Gewinnung von Kunden usw.). De facto handelt es sich dabei um die Schaffung eines originären Firmenwertes, der nicht aktivierungsfähig ist.

Rz 2493 wird nur im ersten Aufzählungspunkt geändert (Richtigstellung durch Streichung des letzten Satzes)

Rz 2493

- **Beteiligungen von mindestens 1% am Grund- oder Stammkapital von Kapitalgesellschaften. Dieses Beteiligungsausmaß muss beim Steuerpflichtigen oder - im Falle des unentgeltlichen Erwerbes - beim Rechtsvorgänger irgendwann innerhalb der letzten fünf Jahre bestanden haben.**

- (Rest der Rz unverändert)

Rz 2529 wird geändert (Steuerdialog)

Rz 2529

Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebes (Teilbetriebes) setzt voraus, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen durch einen einheitlichen Übertragungsakt überführt werden. Die Rückbehaltung einzelner unwesentlicher Wirtschaftsgüter anlässlich des Übertragungsaktes hindert die Annahme eines unentgeltlichen Betriebserwerbes nicht. Die Rückbehaltung der Wirtschaftsgüter ist eine Entnahme (VwGH 29.06.1995, 93/15/0134). **Die Rückbehaltung einzelner unwesentlicher Wirtschaftsgüter (zB Forstparzellen oder einzelner Klienten eines Klientenstocks) stellt dann keine Entnahme dar, wenn trotz unentgeltlicher Übertragung die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter einen eigenständig lebensfähigen Betrieb begründen.**

Rz 2550 wird geändert

Rz 2550

Der Begriff der Zuwendung setzt nicht voraus, dass für die Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsgutes auch eigene Mittel des Unternehmens eingesetzt werden. Wird das gesamte Investitionsvolumen subventioniert, so ist für das Wirtschaftsgut nur ein Erinnerungseuro anzusetzen.

Rz 2618 wird geändert (Judikatur)

Rz 2618

- Erwerb eines abbruchreifen Gebäudes: Abbruchkosten gehören mit dem Kaufpreis zu den Anschaffungskosten des Grund und Bodens (VwGH 18.05.1962, 2221/61). Abbruchreif ist ein Gebäude, wenn es aus objektiven wirtschaftlichen oder technischen Gründen nicht sinnvoll saniert werden kann (vgl. VwGH 27.04.2005, 2000/14/0110).
- Erwerb eines noch verwendbaren Gebäudes in der Absicht, es abzureißen: Abbruchkosten und Restbuchwert des Gebäudes gehören zu den Herstellungskosten des

neuen Gebäudes (so genannte Opfertheorie, VwGH 15.5.1968, 0337/67, VwGH 15.2.1994, 93/14/0175).

- Abbruch eines noch verwendbaren Gebäudes, das nicht in Abbruchabsicht erworben wurde und schon längere Zeit zum Betriebsvermögen gehört bzw. dem Betrieb gedient hat: Abbruchkosten und Restbuchwert sind sofort abzugsfähig (VwGH 25.1.2006, 2003/14/0107).
- Abbruch eines schon lange zum Betriebsvermögen gehörenden baufälligen (einsturzgefährdeten) Gebäudes zur Herstellung eines unbebauten Grundstückes: Abbruchkosten und Restbuchwert sind sofort abzugsfähig (**vgl. VwGH 24.06.2010, 2008/15/0179; siehe auch Rz 6418a**).

Rz 2620 wird geändert (Judikatur)

Rz 2620

Rechtslage für (anschaffungsnahe) Erhaltungsaufwendungen, die bis 31.12.2010 anfallen:

Anschaffungsnahe (nachgeholte) Erhaltungsaufwendungen sind Aufwendungen, die in einem zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb einer Liegenschaft stehen. Sie sind insoweit zu aktivieren, als der Kaufpreis der Liegenschaft deswegen niedriger ist, weil nicht der Verkäufer, sondern erst der Käufer diese Aufwendungen tätigt. Die Aktivierung dient der Gleichstellung mit einem Käufer, dessen erworbene Liegenschaft vor der Veräußerung verbessert wurde und der deshalb einen höheren (aktivierungspflichtigen) Kaufpreis zu zahlen hat (VwGH 12.1.1971, 1764/69, VwGH 29.9.1971, 1117/69, VwGH 25.4.1973, 0460/72).

Die AfA ist (auch über 2010 hinaus) fortzusetzen. Mit Zustimmung des Steuerpflichtigen kann jedoch in offenen Verfahren auch die Rechtslage angewendet werden, die für ab 1.1.2011 anfallende Erhaltungsaufwendungen gilt.

Rechtslage für (anschaffungsnahe) Erhaltungsaufwendungen, die ab dem 1.1.2011 anfallen:

Anschaffungsnahe (nachgeholte) Erhaltungsaufwendungen sind auch auf Grund des bloßen zeitlichen Zusammenhangs mit dem Kauf und dem Verhältnis der Höhe der Aufwendungen zum Kaufpreis nicht zu aktivieren (VwGH 30.06.2010, 2005/13/0076). Für Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb einer Liegenschaft sind die allgemeinen Aktivierungsregelungen zu beachten.

Die Rz 2621, 2622, 2623 und 2625 sind für Erhaltungsaufwendungen, die ab dem 1.1.2011 anfallen, nicht anzuwenden.

Rz 3124 wird geändert (Judikatur)

Rz 3124

Investitionen des Mieters sind auf die voraussichtliche Nutzungsdauer, höchstens auf die voraussichtliche Mietdauer abzuschreiben. Ist der Mietvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, ist für die Abschreibung die Nutzungsdauer der Investition maßgebend. Die Nutzungsdauer bei Aufwendungen, deren Ergebnis der Mieter dem Vermieter bei Beendigung des Bestandsverhältnisses zu überlassen hat, ist durch die voraussichtliche Dauer des Bestandsverhältnisses begrenzt. Somit ist die - voraussichtliche - Vertragsdauer maßgeblich, wenn sie kürzer als die Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes ist. Es kommt darauf an, wie lange der Mieter nach dem gewöhnlichen Ablauf der Dinge mit einer Nutzung seiner Aufwendungen im Rahmen des Vertrages rechnen kann. Auf die voraussichtliche Vertragsdauer ist auch bei auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietverträgen abzustellen (VwGH 25.04.2002, 99/15/0255). Wird die Nutzungsdauer der betrieblichen Gebäudeinvestition nicht nachgewiesen, kann diese auch in Anlehnung an § 8 EStG 1988 geschätzt werden (vgl. **VwGH 23.03.2010, 2005/13/0027**; VwGH 12.01.1993, 88/14/0077).

Rz 3125 wird geändert (Judikatur)

Rz 3125

Baukostenzuschüsse, die an Energieversorgungsunternehmen für den Anschluss an die Energieversorgung (elektrischer Strom, Ferngas, Fernwärme usw.) geleistet werden, sind zu aktivieren und auf den Nutzungszeitraum verteilt abzusetzen. Dies gilt für das

Netzzutrittsentgelt gemäß § 2 der zu § 25 ElWOG ergangenen Systemnutzungstarife-Verordnung (SNT-VO 2006). Mit dem Netzzutrittsentgelt werden dem Netzbetreiber alle Aufwendungen abgegolten, die mit der erstmaligen Herstellung des Anschlusses an ein Netz verbunden sind. Für die Bestimmung der Nutzungsdauer ergeben sich Anhaltspunkte aus der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der mit den Baukostenzuschüssen errichteten Anlagen sowie aus der voraussichtlichen Geltungsdauer der zwischen dem Energieabnehmer und dem Energieversorgungsunternehmen abgeschlossenen Vereinbarungen.

Sind dagegen Anschlusskosten speziell für den Betrieb einer Anlage erforderlich, zählen sie zu den Anschaffungskosten dieser Anlage (VwGH 20.05.2010, 2007/15/0153 zu einer Windenergieanlage).

Das mit der Leistung des Netzbereitstellungsentsgelts (§ 3 der Systemnutzungstarife-Verordnung, SNT-VO 2006) erworbene Recht unterliegt keiner Abnutzung. Eine bis zur Veranlagung 2007 allenfalls erfolgte AfA bleibt unberührt, ab der Veranlagung 2008 ist eine AfA nicht mehr zulässig.

Rz 3169 wird geändert (Judikatur)

Rz 3169

Ist ein Wirtschaftsgut mit einem Gebäude derart verbunden, dass es ohne Verletzung seiner Substanz nicht an einen anderen Ort versetzt werden kann, ist es als Teil des Gebäudes und als unbeweglich anzusehen; damit teilt es steuerrechtlich das Schicksal der Gesamtanlage. Ist eine Anlage nach ihrer Bauart (wegen ihrer bloß geringen, jederzeit leicht aufhebbaren Verbindung mit dem Gebäude) nach der Verkehrsauffassung aber als selbständiges Wirtschaftsgut anzusehen, ist sie in der Regel als beweglich zu behandeln (VwGH 13.4.1962, 1639/60; VwGH 11.6.1965, 0316/65).

Was Teil eines Wirtschaftsgutes oder eigenständiges Wirtschaftsgut - wofür es keine gesetzliche Definition gibt - ist, entscheidet sich nach der Verkehrsauffassung. Bei Gebäudeeinbauten gehören nach der Verkehrsauffassung typische Gebäudeteile auch bei nur loser Verbindung zum Gebäude. Nach der Rechtsprechung sind alle nach der Verkehrsauffassung typischen Gebäudeteile nicht selbständig bewertbar, auch wenn sie ohne

Verletzung ihrer Substanz und mit geringen Kosten aus der Verbindung mit dem Gebäude gelöst werden können. Als typische Teile des Gebäudes und deshalb nicht zu selbständigen Wirtschaftsgütern zählen demnach zB Sanitär- sowie Heizungsanlagen. Entscheidend ist, ob das entsprechende Wirtschaftsgut dem Typus Gebäude zuzuordnen ist. Alle in ein Gebäude gemachten Investitionen, welche nach der Verkehrsauffassung als Teil des Hauses und nicht als selbständige Wirtschaftsgüter angesehen werden, teilen steuerrechtlich das Schicksal des Gebäudes, sofern nicht im Einzelfall nachgewiesen wird, dass die betreffende Anlage je nach ihrer Bauart, etwa wegen ihrer bloß geringen, jederzeit leicht aufhebbaren Verbindung mit dem Gebäude als selbständiges Wirtschaftsgut anzusehen ist. Vor diesem rechtlichen Hintergrund wurden in der Judikatur in einem Hotelgebäude eingebaute Bäder, Schwimmbecken, Saunaanlagen als Teil eines solchen Gebäudes angesehen (VwGH 04.03.2009, 2006/15/0203; VwGH 16.12.2009, 2007/15/0305).

Rz 3170 wird geändert (Klarstellung, Entfall des letzten Aufzählungspunktes)

Rz 3170

Selbständige Wirtschaftsgüter, die nicht Gebäudebestandteil sind, sind zB:

- Einbaumöbel, Holzdecken und Wandverkleidungen, die der Raumausstattung dienen (VwGH 1.3.1983, 82/14/0156);
- außerhalb des Verputzes verlegte Elektroinstallationen (VwGH 23.4.1985, 84/14/0188);
- Einbauküchen;
- **in Leichtbauweise errichtete Trennwände, die entfernbar und wieder einsetzbar sind (in diesem Sinn UFS 25.04.2008, RV/0213-F/06).**

(Letzter Punkt entfällt)

Rz 3171 wird geändert (Judikatur)

Rz 3171

Als nicht selbständig bewertbare Gebäudeinvestitionen werden angesehen:

- eingebaute Elektroinstallationen sowie Gas- und Wasserzuleitungen (VwGH 13.04.1962, 1639/60); VwGH 17.05.2006, 2004/14/0080, betreffend Anbindung einzelner Parzellen an das Trinkwassernetz einer Gemeinde); das von einer Wassergewinnungsanlage führende kilometerlange Wasserleitungsnetz eines Wasserversorgungsunternehmens oder eines Brauereibetriebes ist hingegen ein selbständiges Wirtschaftsgut (VwGH 23.10.1990, 89/14/0118; VwGH 17.05.2006, 2004/14/0080);
- sanitäre Anlagen (Waschtische, Badewannen oder Klosettanlagen), Beleuchtungsanlagen, Türschnallen und ähnliche Gegenstände (VwGH 18.09.1964, 1226/63); eingebaute Wellness- und Saunaanlagen (VwGH 04.03.2009, 2006/15/0203);
- Aufwendungen für den Anschluss eines zu errichtenden Gebäudes an die öffentlichen Versorgungsbetriebe und für die Straßenkanalisation (VwGH 12.2.1965, 1279/64);
- **Zu den nach der Verkehrsauffassung typischen Gebäudeteilen zählen auch Heizungsanlagen. Da die Heizungsanlage zum Gebäude zu rechnen ist, kommt es nicht darauf an, ob einzelne Teile dieser Heizungsanlage in nur loser Verbindung zum Gebäude stehen (zB Brenner, Radiatoren; VwGH 16.12.2009, 2007/15/0305 zu einer Hackschnitzelheizung für ein Stallgebäude). Dies gilt nicht für einen nicht eingemauerten Zusatzofen. Hingegen ist ein gemauerter Kachelofen nach der Verkehrsanschauung Gebäudebestandteil (UFS 26.02.2009, RV/0008-L/06);**
- Aufzugsanlagen, da der Mauerschacht und der Aufzug eine Einheit bilden, und erst diese geeignet ist, die an sie gestellten Anforderungen hinsichtlich der betrieblich notwendigen Beförderung von Lasten und Personen zu erfüllen, und es außerdem jeder wirtschaftlichen Erfahrung widerspricht, anzunehmen, dass eine solche Anlage ohne Verletzung der Substanz bzw. ohne erhebliche Werteinbuße an einen anderen Ort verbracht werden kann (VwGH 20.05.1970, 0248/69); eine gesonderte Behandlung einzelner Teile als bewegliche Wirtschaftsgüter ist auch hier nicht möglich;
- Integrierte Belüftungs-, Entlüftungs- und Klimaanlagen (UFS 26.02.2009, RV/0008-L/06).

Rz 3175 wird geändert (Klarstellung)

Rz 3175

Beispiele für Herstellungsaufwand:

- Vornahme eines Anbaus, eines Umbaus größeren Ausmaßes oder einer Gebäudeaufstockung (VwGH 16.3.1962, 0241/59; VfGH 17.3.1970, B 168/69);
- Ersetzung eines Flachdaches durch ein Steildach, sodass neue Räume geschaffen werden, was im wirtschaftlichen Ergebnis einer Gebäudeaufstockung gleichkommt (VwGH 12.3.1969, 1741/68, 1742/68);
- Zusammenlegung zweier Wohnungen (**VwGH 27.01.1969, 0981/68**);
- Einbau einer mit erhöhtem Bedienungskomfort verbundenen Heizanlage an Stelle von einzelne Räume beheizender Öfen (VwGH 20.10.1971, 0970/71); siehe auch Rz 3171;
- vom Erwerber eines vernachlässigten Gebäudes **bis 31.12.2010** nachgeholte Instandsetzungsaufwendungen (VwGH 28.04.1961, 0428/60; VwGH 19.05.1967, 1874/66); **siehe Rz 2620 und 6474 f;**
- **Vornahme einer Generalüberholung, wenn dadurch ein unbrauchbar gewordenes oder in seiner Brauchbarkeit durch schwere Substanzschäden an den für die Nutzbarkeit und Nutzungsdauer bestimmenden Teilen wesentlich gemindertes Wirtschaftsgut wieder voll verwendungsfähig wird (vgl. VwGH 16.12.2009, 2009/15/0079).**

Rz 3351a wird geändert (Klarstellung)

Rz 3351a

Im Wirtschaftsjahr 2002 **konnte** erstmals der Gesamtbetrag der Abfertigungsrückstellung nach steuerwirksamer Verrechnung der wegfallenden Abfertigungsansprüche (im Wirtschaftsjahr 2002 entstandene Abfertigungsansprüche, unabhängig vom Auszahlungszeitpunkt) auf das Kapitalkonto oder auf eine als versteuert geltende Rücklage übertragen werden. **Wurde** im Wirtschaftsjahr 2002 von der Möglichkeit der Übertragung nicht Gebrauch gemacht, **konnte** der Gesamtbetrag der Abfertigungsrückstellung auch im Wirtschaftsjahr 2003 nach steuerwirksamer Verrechnung der wegfallenden Abfertigungsansprüche (im Wirtschaftsjahr 2003 entstandene Abfertigungsansprüche,

unabhängig vom Auszahlungszeitpunkt) auf das Kapitalkonto oder auf eine als versteuert geltende Rücklage übertragen werden. Dies **galt** insoweit, als die Ansprüche nicht vorher oder gleichzeitig an eine Mitarbeitervorsorgekasse oder ein Versicherungsunternehmen (Rz 3369a) übertragen worden sind.

Die Auflösung **war** nur hinsichtlich der gesamten Rückstellung (nach oben dargestellten Verrechnungsmodalitäten) möglich, andernfalls **war** die Rückstellung fortzuführen.

Eine steuerfreie Auflösung des Gesamtbetrages der Abfertigungsrückstellung **war** nur zum Bilanzstichtag zulässig, allerdings vor Neubewertung (vor Rückstellungszuführung bzw. Abstockung auf 47,5% / 45%).

Die steuerrechtliche Auflösungsbestimmung **galt** unabhängig davon, dass Rückstellungen für Abfertigungen in der UGB-Bilanz fortgeführt werden. Die steuerfreie Auflösung **war** in einer Beilage zur Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuererklärung zu dokumentieren. **Wurde** von der Möglichkeit der steuerfreien Auflösung der Abfertigungsrückstellung Gebrauch gemacht, sind später anfallende Abfertigungsansprüche und Übertragungsbeträge an eine **betriebliche Vorsorgekasse** steuerlich gleichmäßig auf fünf Jahre verteilt abzusetzen.

Im Fall einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe sind noch nicht abgesetzte Fünftelbeträge **im Rahmen des Veräußerungs-/Aufgabegewinnes zu berücksichtigen**

(vgl. UFS 20.08.2010, RV/0041-F/09). Im Fall einer Liquidation **iSd § 19 KStG 1988** sind offene Fünftelbeträge in einem Betrag abzusetzen. **Scheidet ein Mitunternehmer aus einer Mitunternehmerschaft aus, verbleibt der auf diesen Mitunternehmer entfallende Anteil an den offenen Fünftelbeträgen nicht bei der Mitunternehmerschaft; beim ausscheidende Mitunternehmer sind die noch nicht abgesetzten anteiligen Fünftelbeträge im Rahmen des Veräußerungs-/Aufgabegewinnes zu berücksichtigen.** Im Fall von Betriebsübertragungen mit Buchwertfortführung (unentgeltliche Übertragung, Umgründungen) setzt der Rechtsnachfolger die Fünftelabsetzung fort.

..... (*Rest der Rz unverändert*).

Rz 3376 wird geändert (Klarstellung).

Rz 3376

In bestimmten Fällen kann jedoch die Aufrechterhaltung einer Pensionszusage für den Arbeitgeber mit einer erheblichen Härte verbunden sein bzw. den Fortbestand des Unternehmens gefährden; es bestehen daher keine Bedenken, insbesondere folgende Widerrufsklauseln als unschädlich anzusehen:

Das Unternehmen behält sich vor,

- die zugesagte Pension zu kürzen oder einzustellen, wenn sich die wirtschaftliche Lage des Unternehmens nachhaltig so wesentlich verschlechtert, dass die (volle) Aufrechterhaltung der zugesagten Pensionen eine Gefährdung des Weiterbestandes des Unternehmens zur Folge hätte,
- die zugesagte Pension zu kürzen oder einzustellen, wenn die Arbeitgeberbeiträge zur gesetzlichen Pensionsversicherung, das gesetzliche Pensionsalter oder die Leistungen aus der gesetzlichen Pensionsversicherung sich so wesentlich ändern, dass die (volle) Aufrechterhaltung der zugesagten Pension dem Unternehmen nicht mehr zumutbar ist,
- die zugesagte Pension zu kürzen oder einzustellen, wenn der Pensionsberechtigte Handlungen begeht, die an sich zu einer fristlosen Entlassung berechtigen würden,
- die Auszahlung der zugesagten Pension unbeschadet des Weiterbestandes des Rechtsanspruches vorübergehend zum Teil oder zur Gänze auszusetzen, wenn die Liquiditätslage des Unternehmens dies zwingend erforderlich macht. Das Unternehmen verpflichtet sich aber, die solcherart gestundeten Pensionen spätestens innerhalb von drei Jahren nachzuzahlen.

Der Entscheidung des UFS vom 7. Mai 2010, RV/4084-W/08, kommt keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zu.

Rz 3377 wird geändert (Klarstellung).

Rz 3377

Sind in einer Pensionszusage Widerrufsklauseln vorgesehen, die von den oben genannten wesentlich abweichen, so ist im Einzelfall zu prüfen, ob die Voraussetzung der Unwiderruflichkeit noch als gegeben angenommen werden kann. **Dies ist zB bei**

Pensionszusagen der Fall, die nur solche Widerrufs-, Aussetzungs- und Einschränkungsklauseln enthalten, die dem § 8 und dem § 9 BPG entsprechen.

Der Umstand, dass Kollektivverträge (Betriebsvereinbarungen), die eine Pensionszusage enthalten, gekündigt werden können, berührt nicht die Unwiderruflichkeit der Zusage, weil durch eine derartige Kündigung bereits erworbene Rechtsansprüche nicht verloren gehen. Vielmehr bleiben die Rechtswirkungen eines Kollektivvertrages (einer Betriebsvereinbarung) so lange aufrecht, bis für diese Arbeitsverhältnisse ein neuer Kollektivvertrag (eine neue Betriebsvereinbarung) abgeschlossen wird (vgl. §§ 13 und 32 Arbeitsverfassungsgesetz).

In den Rz 3378, 3380, 3385, 3390, 3397, 3398, 3399a, 3400d, 3400g und 3400m wird in den Verweisen auf § 14 Abs. 7 EStG 1988 das „**Abs. 7**“ durch „**Abs. 6**“ ersetzt.

Rz 3401a wird geändert

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. **Es bestehen keine Bedenken, auch kapitalanlageorientierte Rückdeckungsversicherungen gemäß § 20 Abs. 2 Z 4a VAG als für die Anrechnung tauglich anzusehen.**

§ 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 3406c wird geändert (AbgÄG 2010)

Rz 3406c

Für die Wertpapierdeckung kommen nur die in § 14 Abs. 7 Z 4 lit. a bis f EStG 1988 angeführten Wertpapiere in Betracht. Die Funktion der Wertpapiere iSd § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 liegt vor allem in der Bedeckung der Pensionsrückstellung, sie stellen ein Sicherungsinstrument dar. Daraus ist abzuleiten, dass Bedeckungswert und tatsächlicher Wert der Wertpapiere sich weitgehend decken sollen.

Auf Inhaber lautende Schuldverschreibungen iSd § 14 Abs. 7 Z 4 lit. a und b EStG 1988 müssen in Euro begeben werden:

- **Bei ausländischen Emittenten für Anschaffungen nach dem 30. Juni 2009,**
- **bei inländischen Emittenten für Anschaffungen nach dem 30. Juni 2010 in Euro begeben werden.**

Damit soll sicher gestellt werden, dass die betreffenden Schuldverschreibungen kein Kursrisiko in sich bergen.

Schuldverschreibungen, deren Rückzahlungs- bzw. Tilgungswert im Vorhinein unbestimmt ist, weil er etwa von der zukünftigen (ungewissen) Wertentwicklung eines Basiswertes abhängig ist, eignen sich daher nur dann als Wertpapiere zur Rückstellungsdeckung, wenn

sie eine 100-prozentige Kapitalgarantie aufweisen, dh. dass bei ihrer Tilgung der Rückzahlungs-(Einlösungs)wert mindestens dem Nennwert und bei Wertpapieren ohne Nennwert mindestens dem Erstausgabepreis der Wertpapiere entspricht. Bei Schuldverschreibungen mit unbegrenzter Laufzeit (zB Open End-Zertifikate) muss die 100-prozentige Kapitalgarantie permanent gegeben sein, bei Schuldverschreibungen mit begrenzter Laufzeit jedenfalls am Ende der Laufzeit.

Hinsichtlich Anteilsscheinen an Kapitalanlagefonds und Immobilienfonds siehe InvFR 2008 Rz 36 ff.

Rz 3705 wird geändert (Judikatur)

Rz 3705

Für folgende Wirtschaftsgüter kann kein Freibetrag für investierte Gewinne geltend gemacht werden:

- Gebäude und Herstellungsaufwendungen eines Mieters oder sonstigen Nutzungsberechtigen auf ein Gebäude.
- Personen- und Kombinationskraftfahrzeuge, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personbeförderung dienen. Die Begriffe "Personenkraftwagen" und "Kombinationskraftwagen" sind im Sinne der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002 auszulegen.
- Luftfahrzeuge.
- Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 EStG 1988 abgesetzt werden.
- Gebrauchte Wirtschaftsgüter.
 - Im Fall der Anschaffung ist von einem gebrauchten Wirtschaftsgut auszugehen, wenn es im Zeitpunkt der Anschaffung bereits einem nutzungsbedingten Wertverzehr unterlegen ist. Vorführgeräte sind als gebrauchte Wirtschaftsgüter anzusehen. Ausstellungsstücke (bspw. auf Messen) oder im Probetrieb (VwGH 04.03.2009, 2006/15/0378) eingesetzte Wirtschaftsgüter sind als ungebrauchte Wirtschaftsgüter zu werten.

- Für hergestellte Wirtschaftsgüter gilt:
 - Ein ungebrauchtes Wirtschaftsgut liegt vor, wenn durch die Herstellung ein Wirtschaftsgut entsteht, das sich in seiner Verkehrsgängigkeit von jenem unterscheidet, aus dessen Bestandteilen es zusammengesetzt ist (in diesem Sinne VwGH 20.02.2008, 2006/15/0130).
 - Wird ein Wirtschaftsgut hergestellt und stammen die Bestandteile aus Wirtschaftsgütern, die zuvor dieselbe Marktgängigkeit wie das hergestellte Wirtschaftsgut aufgewiesen haben, führt nicht schon die Herstellung selbst zu einem ungebrauchten Wirtschaftsgut. Das hergestellte Wirtschaftsgut ist ungebraucht, wenn der Wertanteil ungebrauchter Bestandteile und der Eigenleistung mindestens 75% der Herstellungskosten beträgt.
- **Wird ein voll abgeschriebenes Wirtschaftsgut dergestalt generalüberholt, dass die Produktivität massiv erhöht wird, stellt dies eine Änderung der Wesensart dar; es liegt daher ein ungebrauchtes Wirtschaftsgut vor (VwGH 16.12.2009, 2009/15/0079).**
- Wirtschaftsgüter, die von einem Unternehmen erworben werden, das unter beherrschendem Einfluss des Steuerpflichtigen steht. Dies ist der Fall, wenn der Steuerpflichtige oder die Mitunternehmerschaft bei Beteiligung an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft zu mindestens 20% beteiligt ist (vgl. § 228 UGB) und einen beherrschenden Einfluss ausübt. Gegebenenfalls kann auch auf Grund eines persönlichen Naheverhältnisses ein beherrschender Einfluss vorliegen (zB bei Unternehmen im Familienverband).
- Wirtschaftsgüter, für die der Forschungsfreibetrag gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 oder Z 4b EStG 1988 oder eine entsprechende Prämie gemäß § 108c EStG 1988 in Anspruch genommen wurde.

Rz 3715 wird geändert (AbgÄG 2009)

Rz 3715

Scheiden Wirtschaftsgüter, für die der Freibetrag für investierte Gewinne geltend gemacht worden ist, vor Ablauf von vier Jahren seit ihrer Anschaffung oder Herstellung aus dem

Betriebsvermögen aus oder werden sie in eine Betriebsstätte außerhalb des EU/EWR-Raumes verbracht, kommt es - abgesehen von den Fällen des Ausscheidens infolge höherer Gewalt oder wegen behördlichen Eingriffs (siehe dazu Rz 3726) - zu einer Nachversteuerung durch gewinnerhöhenden Ansatz des geltend gemachten Freibetrages. Dies hat im Wirtschaftsjahr des Ausscheidens oder des Verbringens zu erfolgen.

Im Falle des Ausscheidens von Wertpapieren gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 unterbleibt insoweit der gewinnerhöhende Ansatz, als im Jahr des Ausscheidens begünstigte körperliche Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt werden (Ersatzbeschaffung, siehe dazu Rz 3717; siehe aber Rz 3704a zur vorzeitigen Tilgung von Wertpapieren).

Eine bloße Änderung in der Verwendung des Wirtschaftsgutes führt nicht zur Nachversteuerung. Wurde der Freibetrag von vornherein zu Unrecht gebildet, kann er mangels einer gesetzlichen Grundlage in einem der Folgejahre nicht aufgelöst werden. Eine Korrektur kann, unter Beachtung der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten, nur für das Jahr vorgenommen werden, in welchem die Bildung erfolgte.

Die Bestimmungen über die Nachversteuerung des Freibetrages für investierte Gewinne sind gemäß § 124b Z 153 EStG 1988 auch nach Außerkrafttreten des Freibetrages für investierte Gewinne weiter anzuwenden.

Rz 3822 wird geändert (Klarstellung gemäß Salzburger Steuerdialog)

Rz 3822

Bemessungsgrundlage ist der Gewinn ohne Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 EStG 1988. Ein Übergangsgewinn erhöht die Bemessungsgrundlage, ein Übergangsverlust vermindert nach Maßgabe des § 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988 (Siebentelregelung) die Bemessungsgrundlage.

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben nicht abzugänglich, soweit sie mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 EStG 1988 oder § 37 Abs. 8 EStG 1988 in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Dementsprechend können endbesteuerungsfähige in- oder ausländische Kapitalerträge nicht in die Bemessungsgrundlage des Gewinnfreibetrages einbezogen werden. Dies gilt auch dann, wenn die endbesteuerungsfähigen

Kapitalerträge (freiwillig) tarifveranlagt werden. Rz 3712 betreffend den Freibetrag für investierte Gewinne ist insoweit für den Gewinnfreibetrag nicht anzuwenden.

Gewinne, die nach Durchschnittssätzen (§ 17 EStG 1988) oder auf Grundlage einer darauf gestützten Verordnung durch Teil- oder Vollpauschalierung pauschal ermittelt worden sind, können ebenfalls in die Ermittlung des Grundfreibetrages einbezogen werden. Für derartige pauschal ermittelte Gewinne kann allerdings nur der Grundfreibetrag, nicht aber ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag geltend gemacht werden.

Bei Inanspruchnahme der Sportlerpauschalierung (BGBl. II Nr. 418/2000) kann neben dem Grundfreibetrag auch ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag in Anspruch genommen werden. In diesem Fall ist ein Drittel des unter Berücksichtigung der Freibeträge ermittelten Gewinnes bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen; zwei Drittel des unter Berücksichtigung der Freibeträge ermittelten Gewinnes sind progressionserhöhend zu berücksichtigen (§ 2 und § 3 der Sportlerpauschalierungsverordnung).

Bei Inanspruchnahme der Gaststättenpauschalierung (BGBl. II Nr. 227/1999) darf der Gewinn auch im Fall der Berücksichtigung des Grundfreibetrages den Mindestgewinn gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung (10.900 €) nicht unterschreiten.

Rz 3825 wird geändert (Klarstellung)

Rz 3825

Der Grundfreibetrag wird **im Einkommensteuerverfahren (Formular E 1a)** auch ohne besondere Geltendmachung automatisch zuerkannt. **Dies gilt aber nicht im Feststellungsverfahren nach § 188 BAO.** Bei zwei oder mehreren **Betrieben erfolgt** in derartigen Fällen (keine Zuordnung durch den Steuerpflichtigen) eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Gewinne.

Folgende Rz 3844 wird eingefügt:

Rz 3844

Ergibt sich im Einkommensteuerverfahren, dass das Höchstausmaß des Grundfreibetrages überschritten wurde, weil der Grundfreibetrag im Rahmen verschiedener Gewinnfeststellungsverfahren in einem insgesamt den Betrag von 3.900 Euro übersteigenden Ausmaß berücksichtigt worden ist, muss der Grundfreibetrag auf das Höchstausmaß zurückgeführt werden. Sollte wegen der Höchstbetragsüberschreitung eine Änderung eines Gewinnfeststellungsverfahrens erforderlich sein, stellt die Tatsache, dass sich das Überschreiten des Höchstbetrages aus einem anderen Verfahren ergibt, ein rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO in Bezug auf das betreffende Feststellungsverfahren dar. Kann die Höchstbetragsüberschreitung nicht bereits im Rahmen des Einkommensteuerverfahrens durch Kürzung des geltend gemachten Grundfreibetrages berücksichtigt werden, ist dem Steuerpflichtigen mittels Vorhaltes die Höchstbetragsüberschreitung zur Kenntnis zu bringen; er ist weiters aufzufordern, bekannt zu geben, im Rahmen welchen Feststellungsverfahrens eine Minderung des Grundfreibetrages eintreten soll. Aufgrund der Entscheidung des Steuerpflichtigen ist sodann das betreffende Feststellungsverfahren gemäß § 295a BAO zu ändern. Der geänderte Gewinnanteil ist sodann der Einkommensteuerantrag zu Grunde zu legen.

Randzahlen 3845 bis 3860: entfallen

Rz 3860e wird geändert (Judikatur)

Rz 3860e

Einlagen sind nur insoweit der Begünstigung zugänglich, als sie betriebsnotwendig sind. **Diese Voraussetzung soll vermeiden, dass vorangegangene Entnahmen durch kurzzeitige Einlagen ausgeglichen werden . Eine betriebsnotwendige Einlage ist jede Einlage, die im betrieblichen Interesse gelegen ist (VwGH 24.06.2010, 2007/15/0261).** Eine Geldeinlage ist **daher insbesondere** betriebsnotwendig, wenn sie entweder dazu dient,

- einen konkreten Kapitalbedarf aus Anlass konkreter betrieblicher Investitionen oder konkreter betrieblicher Aufwendungen, welche andernfalls mit Fremdmitteln finanziert

werden müssten, zu decken (Betriebsnotwendigkeit zwecks Fremdkapitalvermeidung bei betrieblich veranlasstem Kapitalbedarf) oder

- betriebliches Fremdkapital durch Eigenkapital zu ersetzen, weil für die Bedienung der betrieblichen Bankverbindlichkeit (Tilgung und Zinsdienst) keine ausreichenden liquiden Mittel im Betrieb vorhanden sind (Betriebsnotwendigkeit zwecks Fremdkapitalersatz).

Beispiele:

1. Eine Textilunternehmerin finanziert den Ankauf der neuen Herbstkollektion im Frühjahr nicht durch einen Betriebsmittelkredit, sondern durch eine Einlage. Diese ist betriebsnotwendig, auch wenn nach Eingang der Verkaufserlöse im Herbst eine Entnahme getätigt wird, die zum Teil oder zur Gänze dem eingelegten Betrag entspricht.

2. Für die Abdeckung einer betrieblich veranlassten Bankverbindlichkeit sind im Betriebsvermögen keine liquiden Mittel vorhanden. Es wird eine Einlage zur Abdeckung der Bankverbindlichkeit getätigt. Diese Einlage ist betriebsnotwendig.

Wird eine Geldeinlage lediglich zum Ausgleich von Entnahmen getätigt, ist sie nicht betriebsnotwendig (**VwGH 24.06.2010, 2007/15/0261**). Dies ist insb. dann anzunehmen, wenn Geldeinlagen kurz vor dem Bilanzstichtag getätigt werden, um frühere Geldentnahmen auszugleichen (und sich damit die begünstigte Besteuerung zu sichern).

Beispiel:

Während des Jahres 2004 wurden laufend Entnahmen in Höhe von insgesamt 30.000 Euro getätigt. Am 31.12.2004 erfolgt eine Einlage von 30.000 Euro, ohne dass dafür ein konkreter betrieblicher Kapitalbedarf gegeben wäre. Die Einlage ist nicht betriebsnotwendig.

Es bestehen keine Bedenken, eine Entnahme insoweit unberücksichtigt zu lassen, als der Entnahme eine Einlage gegenübersteht, die innerhalb von zehn Tagen vor oder nach der Entnahme erfolgt; Voraussetzung ist, dass beide Vorgänge im selben Wirtschaftsjahr stattfinden. Soweit die Einlage die Entnahme "neutralisiert", sind beide Vorgänge für die Anwendung des § 11a EStG 1988 unberücksichtigt zu lassen.

Beispiele:

1. Am 15.2. werden 1.000 Euro vom betrieblichen Bankkonto an das Finanzamt zur Begleichung der Einkommensteuervorauszahlung überwiesen. Am 25.2. werden 1.000 Euro vom privaten Sparbuch dem betrieblichen Bankkonto gutgeschrieben. Für die Anwendung des § 11a EStG 1988 wird durch die betragsgleiche Einlage innerhalb von

zehn Tagen die Entnahme neutralisiert, es liegt weder eine schädliche Entnahme noch eine (nicht betriebsnotwendige) Einlage vor.

2. Am 10.2. erfolgt eine Einlage von 1.200 Euro auf das betriebliche Bankkonto. Am 15.2. wird die Einkommensteuervorauszahlung in Höhe von 1.000 Euro vom betrieblichen Bankkonto bezahlt. Die innerhalb von zehn Tagen vor der Entnahme erfolgte Einlage neutralisiert im Umfang von 1.000 Euro die Entnahme (Bezahlung der Einkommensteuervorauszahlung). Hinsichtlich der verbleibenden 200 Euro der Einlage liegt für die Anwendung des § 11a EStG 1988 eine nicht betriebsnotwendige Einlage vor.

3. Am 14.2. erfolgt eine Einlage von 750 Euro auf das betriebliche Bankkonto. Am 15.2. wird die Einkommensteuervorauszahlung in Höhe von 1.000 Euro vom betrieblichen Bankkonto bezahlt. Die innerhalb von zehn Tagen vor der Entnahme erfolgte Einlage neutralisiert im Umfang von 750 Euro die Entnahme (Bezahlung der Einkommensteuervorauszahlung). Für die Anwendung des § 11a EStG 1988 sind nur mehr 250 Euro der Entnahme zu berücksichtigen.

4. Am 4.2. erfolgt eine Einlage von 1.750 Euro auf das betriebliche Bankkonto. Am 15.2. wird die Einkommensteuervorauszahlung in Höhe von 1.750 Euro vom betrieblichen Bankkonto bezahlt. Die Einlage neutralisiert die Entnahme (Bezahlung der Einkommensteuervorauszahlung) nicht, da sie nicht innerhalb von zehn Tagen vor der Entnahme erfolgt ist. Für die Anwendung des § 11a EStG 1988 liegen eine zu berücksichtigende Entnahme (1.750 Euro) und eine nicht betriebsnotwendige Einlage (1.750 Euro) vor.

Es bestehen weiters keine Bedenken, eine Entnahme insoweit unberücksichtigt zu lassen, als der Entnahme die Einlage einer Ersatzforderung gegenübersteht, die im selben Wirtschaftsjahr erfolgt.

Beispiel:

Ein Gebäude wird zu 60% betrieblich und zu 40% privat genutzt. Das Gebäude wird durch einen Hagelsturm beschädigt, die Schadensbeseitigung kostet 20.000 Euro. Die Dachdeckerrechnung im Betrag von 20.000 Euro wird am 1.10.2005 zur Gänze aus dem Betriebskonto bezahlt. Der Schaden ist zur Gänze durch eine Versicherung gedeckt, die Gebäudeversicherung überweist am 1.3.2006 einen Betrag von 20.000 Euro auf das Betriebskonto.

Die Bezahlung des auf den privat genutzten Teil entfallenden Betrages (8.000 Euro) stellt eine Entnahme dar. Diese Entnahme kann durch eine Bareinlage innerhalb von zehn Tagen (siehe oben) neutralisiert werden.

Gleiches gilt, wenn im selben Wirtschaftsjahr die auf den privaten Anteil entfallende Forderung gegen die Versicherung eingezogen wird. Erfolgt die Einlage der Forderung gegen die Versicherung nicht im selben Wirtschaftsjahr (zB weil der Anspruch gegen die Versicherung strittig ist), liegt keine Neutralisierung der Entnahme vor, sondern ist die Betriebsnotwendigkeit im Folgejahr zu prüfen.

Die automatische Verrechnung privater Forderungen mit schon bestehenden betrieblichen Verbindlichkeiten führt im Hinblick auf den "Zwangscharakter" der Verrechnung zu einer betriebsnotwendigen Einlage iSd § 11a EStG 1988.

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 eine betriebsnotwendige Einlage dar.***

In Rz 3860 wird das Zitat „UmgrStR 2002 Rz 1276 f“ durch das Zitat „**UmgrStR 2002 Rz 1267 f**“ ersetzt.

Rz 3865 wird geändert (Einfügung eines Verweises)

Rz 3865

Für den Nachweis des drohenden behördlichen Eingriffes (**siehe dazu Rz 7371**) genügt es, wenn sich aus den entsprechenden Unterlagen ergibt, dass die Veräußerung an die Gebietskörperschaft der Vermeidung des drohenden Eingriffes gedient hat.

Rz 4112a wird geändert (Änderung der Rechtsansicht)

Rz 4112a

Fassung bis zur Veranlagung 2010

Die unter Rz 4285 und 4286 **zur Rechtslage bis zur Veranlagung 2009** getroffenen Ausführungen zur Vorgangsweise bei Anwendung von pauschalen Gewinnermittlungen bei Mitunternehmerschaften gelten entsprechend auch für die gesetzliche Basispauschalierung. Sofern eine **Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zulässig ist, kommt** eine Basispauschalierung nur auf der (ersten) Ebene der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft, nicht jedoch auf der (zweiten) Ebene der Gewinnermittlung der einzelnen Mitunternehmer in Betracht. Es ist damit insb. nicht zulässig, einen gesetzlichen Pauschalsatz (6% oder 12%) lediglich für Sonderbetriebsausgaben in Anspruch zu nehmen, wenn der Gewinn auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung nicht nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt wird.

Wird auf der ersten Ebene der Gewinnermittlung der Gewinn gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 pauschal ermittelt, sind nicht abpauschalierte Sonderbetriebsausgaben dem gemeinsamen Ergebnis hinzuzurechnen und allfällige Sonderbetriebseinnahmen abzuziehen. Vom sodann nach dem Gewinnverteilungsschlüssel zu verteilenden Ergebnis wären die den jeweiligen Mitunternehmer betreffenden Sonderbetriebseinnahmen hinzuzurechnen bzw. die den jeweiligen Mitunternehmer betreffenden Sonderbetriebsausgaben abzuziehen (vgl. das Beispiel in Rz 4286 **zur Rechtslage bis zur Veranlagung 2010**²).

Fassung ab Veranlagung 2011

**Die pauschale Gewinnermittlung umfasst beide Ebenen der Gewinnermittlung:
Auf der ersten Ebene der Gewinnermittlung (Ermittlung des verteilungsfähigen**

² Redaktionelle Anmerkung: die Textfolge „zur Rechtslage bis zur Veranlagung 2009“ wurde im Rahmen einer Korrektur am 3. Jänner 2011 auf „zur Rechtslage bis zur Veranlagung 2010“ geändert.

Gewinnes) ist neben den nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 gesondert abzugsfähigen Betriebsausgaben das Betriebsausgabenpauschale zu berücksichtigen. Da Leistungsvergütungen im Sinne des § 23 Z 2 EStG 1988 (Vergütungen der Gesellschaft an den Gesellschafter für Tätigkeiten im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern) als Sonderbetriebseinnahmen in voller Höhe anzusetzen sind, sind sie bei Ermittlung des verteilungsfähigen Gewinnes in voller Höhe zu berücksichtigen; sie sind daher vom Betriebsausgabenpauschale nicht erfasst.

Auf der zweiten Ebene der Gewinnermittlung steht ein Betriebsausgabenpauschale nicht zu, weil dafür keine Bemessungsgrundlage (Umsätze) vorhanden ist. Sonderbetriebsausgaben sind hier (nur) anzusetzen, wenn sie gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 gesondert zu berücksichtigen sind.

Beispiel:

An der gewerblich tätigen ABC-OG sind A, B und C jeweils zu einem Drittel beteiligt. Diese OG erzielt Umsätze von 52.500 Euro.

A steht in einem Dienstverhältnis zur Gesellschaft und erhält einen Arbeitslohn von 13.000 Euro. Im Rahmen dieser Tätigkeit beschäftigt er (unter fremdüblichen Bedingungen) eine Sekretärin, der er dafür einen Lohn iHv 1.000 Euro bezahlt.

B hat eine Gebäude an die OG vermietet, das diese betrieblich nutzt und dafür eine Miete an B in Höhe von 9.200 Euro bezahlt. Die AfA für das Mietgebäude beträgt 700 Euro

C hat seinen Anteil fremdfinanziert und bezahlt an Zinsen 500 Euro.

Der steuerliche Gewinn der OG ist unter Anwendung der Basispauschalierung folgendermaßen zu ermitteln:

Erste Ebene der Gewinnermittlung:

Umsätze	52.500
Betriebsausgabenpauschale (12% der Umsätze)¹⁾	- 6.300
Arbeitslohn A (als Sonderbetriebseinnahme zu erfassen)	- 13.000
Miete B (als Sonderbetriebseinnahme zu erfassen)	- 9.200
Verteilungsfähiger Gewinn (vor Berücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben und Sonderbetriebseinnahmen)	24.000

1) Auf Gesellschaftsebene existieren keine zusätzlich abzugsfähigen Betriebsausgaben

Zweite Ebene der Gewinnermittlung:

	Gewinnanteil A	Gewinnanteil B	Gewinnanteil C
Drittelanteil	8.000	8.000	8.000
Sonderbetriebseinnahme A	+ 13.000		
Sonderbetriebsausgabe A	- 1.000		
Sonderbetriebseinnahme B		+ 9.200	
Steuerlicher Gewinnanteil	20.000	17.200²⁾	8.000²⁾
Steuerlicher Gewinn der OG		45.200	

2) Die Sonderbetriebsausgaben AfA und Zinsen sind nicht gesondert abzugsfähig.

Rz 4131 wird geändert (Klarstellung)

Rz 4131

Beim Bruttosystem sind sowohl die auf Grund von Lieferungen oder sonstigen Leistungen geschuldete Umsatzsteuer als auch die an andere Unternehmer bezahlte Umsatzsteuer (Vorsteuer) sowie die Umsatzsteuerzahllast anzusetzen. Da das Betriebsausgabenpauschale als Nettogröße anzusehen ist, ist die auf ertragsteuerlich "abpauschalierte" Betriebsausgaben entfallende Vorsteuer gesondert anzusetzen. Wird im Bereich der Umsatzsteuer die Vorsteuerpauschalierung nach § 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in Anspruch genommen, so ist das Vorsteuerpauschale ebenfalls gesondert als Betriebsausgabe anzusetzen. Es bestehen keine Bedenken, auch im Fall einer unechten Umsatzsteuerbefreiung (**zB Kleinunternehmer iSd § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994**) oder im Fall eines Gesellschafter-Geschäftsführers, der umsatzsteuerlich nicht als Unternehmer behandelt wird (siehe UStR 2000

Rz 184) die auf abpauschalierte Betriebsausgaben entfallende - einkommensteuerlich abzugsfähige - Umsatzsteuer vereinfachend in Höhe des rechnerisch ermittelten Vorsteuerpauschales gemäß § 14 UStG 1994 zu berücksichtigen.

Neben dem Betriebsausgabenpauschale sind somit beim Bruttosystem aus dem Titel der Umsatzsteuer absetzbar:

- sämtliche gesondert absetzbaren Betriebsausgaben einschließlich Umsatzsteuer,
- die auf Anlagenzugänge entfallende Vorsteuer, soweit sie bei Inanspruchnahme des Vorsteuerpauschales nicht vom Vorsteuerpauschale erfasst ist,

- die auf pauschalierte Betriebsausgaben entfallende tatsächliche Vorsteuer oder der darauf entfallende Vorsteuerpauschalbetrag).

Rz 4148 wird geändert (Judikatur)

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 (**VwGH 28.10.2009, 2005/15/0019**).

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.

Rz 4175 wird geändert (Aktualisierung)

Rz 4175

Durch die Vollpauschalierung sind zB erfasst und daher nicht gesondert als Einnahmen anzusetzen:

- Verkäufe von Altmaschinen im Zuge der Erneuerung des Maschinenparks (gilt auch für teilpauschalierte Land- und Forstwirte); dabei ist jedoch zu beachten, dass die nicht versteuerten stillen Reserven der Altmaschinen den Buchwert der ersatzbeschafften Maschinen entsprechend kürzen;
- Versicherungsentschädigungen zB für zerstörte Gebäude, Einrichtungen und Maschinen, soweit ihnen entsprechende Aufwendungen (Ersatzinvestitionen oder Schadensbeseitigungskosten) gegenüberstehen (gilt auch für teilpauschalierte Land- und Forstwirte); dabei ist jedoch zu beachten, dass die nicht versteuerten stillen Reserven des zerstörten Wirtschaftsgutes den Buchwert des ersatzbeschafften Wirtschaftsgutes entsprechend kürzen;
- Entschädigungen für enteignete Wirtschaftsgüter (zB Hofgebäude), soweit ihnen entsprechende Aufwendungen für ersatzbeschaffte Wirtschaftsgüter des

Betriebsvermögens (Wiederbeschaffungskosten) gegenüberstehen (gilt auch für teilpauschalierte Land- und Forstwirte); dabei ist jedoch zu beachten, dass die nicht versteuerten stillen Reserven des enteigneten Wirtschaftsgutes den Buchwert des ersatzbeschafften Wirtschaftsgutes entsprechend kürzen;

- Entschädigungen für Wirtschaftsgüter, wenn die Aufgabe ihrer Bewirtschaftung im öffentlichen Interesse gelegen ist (zB bei Absiedelung aus einem Überschwemmungsgebiet oder infolge Geruchsbelästigung), soweit ihnen entsprechende Aufwendungen für ersatzbeschaffte Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens (Wiederbeschaffungskosten) gegenüberstehen (gilt auch für teilpauschalierte Land- und Forstwirte); dabei ist jedoch zu beachten, dass die nicht versteuerten stillen Reserven des entschädigten Wirtschaftsgutes den Buchwert des ersatzbeschafften Wirtschaftsgutes entsprechend kürzen;
- Niederlassungsprämien für Junglandwirte (gilt auch für teilpauschalierte Land- und Forstwirte);
- Vergütung der Mineralölsteuer für Agrardiesel auf Grund der Agrardieselverordnung, BGBl II Nr. 506/2004 (gilt auch für teilpauschalierte Land- und Forstwirte);
- Betriebsprämiens auf Grund der **Direktzahlungs-Verordnung, BGBl. II Nr. 491/2009**;
- Zuschuss zur Hagelversicherung, Übernahme eines wesentlichen Teiles der Kosten für Milchleistungskontrolle, Fleischklassifizierung, Geflügelhygiene sowie Ausgleichszahlungen und Prämien zu laufenden Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben;
- Anlagensubventionen (Alternativenergieförderung zB bei Errichtung einer Biomasseanlage, Solaranlage, Stückholzkessel, ökologische Bauweise) seitens der EU, Bund, Länder und Gemeinden sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 insoweit steuerfrei, als entsprechende Aufwendungen vorliegen; "Überförderungen" sind zusätzlich als Betriebseinnahmen zu erfassen;
- Jährliche (degressive) Ausgleichszahlungen (nicht im Rahmen der EU-Rodungsaktion);
- Prämien für Flächenstilllegungen (zB nach der Agenda 2000);

- Sonderprämien für männliche Rinder (Stiere und Ochsen, einmal jährlich pro Altersklasse), Mutterkuhprämie **und Milchkuhprämie auf Grund der Direktzahlungs-Verordnung, BGBl. II Nr. 491/2009**, Mutterschaf- und Ziegenprämien;
- Extensivierungsprämien (zB für Rinder, wenn die Besatzdichte nicht höher ist als 1,4 GVE/ha Futterfläche; diese Prämie gibt es für prämienbeantragte männliche Rinder, Mutterkühe und für im Rahmen der Mutterkuhprämie beantragte Kalbinnen);
- Schlachtprämien für Großrinder und Kälber;
- Förderung von Biobetrieben (Betriebe mit biologischer Wirtschaftsweise erhalten Prämien für Ackerland, förderbares Grünland, Gemüse, Obst und Wein);
- Alpungsprämie (die Auftriebsprämie - je ha/beweidete Almfläche eine GVE-Einheit - samt dem Behirtungszuschlag);
- Forstförderungen für Neuaufforstungen, für Energieholzflächen (Umtrieb höchstens 10 Jahre auf stillgelegten Flächen) und für die Pflege aufgegebener Forstflächen;
- Biotopförderungen;
- **Die Umstrukturierungsbeihilfe Zucker gemäß Art. 3 Abs. 6 der VO (EG) Nr. 320/2006 des Rates betreffend eine befristete Umstrukturierungsregelung für die Zuckerindustrie (zu Erlösen aus der Veräußerung oder Verpachtung des Rübenkontingentes/der Zuckerquote siehe Rz 4180).**

Rz 4180 wird geändert (Aktualisierung)

Rz 4180

- Übertragung und freiwillige **Abgabe von Zahlungsansprüchen der Betriebsprämie auf Grund der Direktzahlungs-Verordnung, BGBl. II Nr. 491/2009**,
- Aufgabe eines Eigenstromrechtes,
- Erlös für Veräußerung oder Verpachtung des Milchkontingents (siehe dazu Rz 4180a) oder **des Rübenkontingentes/der Zuckerquote**,

- Verzicht auf Nachbarrecht stellt sonstige Leistung iSd § 29 Z 3 EStG 1988 dar (VwGH 28.1.1997, 96/14/0012),
- Entgelt für die Aufgabe des Pacht(Miet)rechtes,
- Veräußerung von Teilwaldrechten (Holz- und Streunutzung) (VwGH 31.1.1990, 89/14/0143, VwGH 6.2.1990, 89/14/0147),
- Aufgabe von Wasserbenutzungsrechten, Entschädigungen als Kostenersatz für den Anschluss oder Zuleitung der Wasserversorgungsanlage bzw. Entschädigungen in Höhe des Kostenersatzes für den Wasserzins,
- Endgültige Aufgabe von Auspflanzrechten von Wein.

Rz 4282 wird geändert (Klarstellung)

Rz 4182

Grundsätzlich sind **bei der Vollpauschalierung** Entschädigungen für Ertragsausfälle und Wirtschaftsschwierisse, soweit sie nicht das laufende Jahr betreffen und in einem Betrag zufließen, dann gesondert anzusetzen, wenn es aus diesem Grund zu einer Verminderung des (land- und forstwirtschaftlichen) Einheitswertes gekommen ist (vgl. VwGH 19.03.1970, 1120/68). Dies betrifft:

- Entschädigung für den Ernteentgang einschließlich Förderungsverlust,
- Entschädigung für den Verlust von Sonderkulturen,
- Ersatz von Flurschäden,
- Ersatzleistungen für den Aufwuchsentgang in Folge von Geländekorrekturen,
- Entschädigungen im Zusammenhang mit Bundesheermanövern, wenn sie mehr als das laufende Jahr betreffen (vgl. auch VwGH 19.2.1985, 84/14/0107),
- Einmalige Entschädigungen für die Entwertung eines Fischereirechtes (VwGH 1.12.1981, 81/14/0036),
- Entschädigungen im Zusammenhang mit der Errichtung von (Leitungs-)Trassen (Randschäden vermindern den Zuwachs),

- Entschädigungen für die "Hiebsunreife" (**VwGH 28.09.1962, 0588/63**),
- Entschädigung für die Schlägerung zur Unzeit und Verblauung,
- Entschädigungen für Jagdbeinträchtigungen (höhere Kosten der Jagdaufsicht und des Jagdbetriebsablaufes),
- Verdienstausfallsentschädigungen, soweit sie im Bereich der Nebentätigkeit des Betriebsinhabers anfallen, nach Abzug der mit der Nebentätigkeit verbundenen Aufwendungen,
- Entschädigung für den Ersatz künftiger Mieteinnahmen im Rahmen der landwirtschaftlichen Zimmervermietung.

Rz 4204 wird geändert (Judikatur)

Rz 4204

Zu den Nebentätigkeiten bzw. dem Nebenerwerb gehören **insbesondere** folgende Dienstleistungen:

- Bauern- bzw. Holzakkordanten: Derartige Nebentätigkeiten werden nur dann zusammen mit den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (Haupttätigkeit) besteuert, wenn sie wegen ihres engen Zusammenhangs mit der Haupttätigkeit und wegen ihrer untergeordneten Bedeutung gegenüber dieser Haupttätigkeit nach der Verkehrsauffassung in dieser gleichsam aufgehen.
- Dienstleistungen mit land- und forstwirtschaftlichen Betriebsmitteln (ausgenommen Fuhrwerksdienste), die im eigenen Betrieb verwendet werden, für andere land- und forstwirtschaftliche Betriebe in demselben oder in einem angrenzenden Verwaltungsbezirk; mit Mähdreschern vorgenommene Dienstleistungen nur für landwirtschaftliche Betriebe in demselben Bereich. Dies betrifft nur den Bedarf an Maschinen und Geräten im eigenen Urproduktionsbereich, nicht hingegen im Bereich der Be- und/oder Verarbeitung und der fremden Urproduktion.
- Dienstleistungen ohne Betriebsmittel für andere land- und forstwirtschaftliche Betriebe (Betriebshelfer)

- Kulturpflege im ländlichen Raum (Mähen von Straßenrändern, öffentlichen Grünflächen, Pflege der Rasenflächen von Sportanlagen, Abtransport des bei diesen Tätigkeiten anfallenden Mähgutes usw.).
- Verwertung von organischen Abfällen (Sammeln und Kompostieren von fremden, kompostierbaren Abfällen mit den in der Land- und Forstwirtschaft üblichen Methoden).
- Dienstleistungen für den Winterdienst (Schneeräumung, einschließlich Schneetransport und Streuen von Verkehrsflächen, die hauptsächlich der Erschließung land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundflächen dienen; **vgl. UFS 22.09.2009, RV/1407-W/07, zum Winterdienst in größerer räumlicher Entfernung**).

Rz 4204b wird neu eingefügt (Judikatur)

Rz 4204b

Der Obmann einer landwirtschaftlichen Genossenschaft erzielt Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit nach § 22 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 (VwGH 29.07.2010, 2006/15/0217).

Rz 4222 wird geändert (Klarstellung)

Rz 4222

Bei der Erzeugung von Energie, zB durch Wind-, Solar- oder Wasserkraft, handelt es **sich weder** um die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens noch um eine Be- und Verarbeitung von Rohstoffen noch um die Verwertung selbstgewonnener Erzeugnisse. **Diese Tätigkeit ist grundsätzlich als gewerbliche Tätigkeit anzusehen. Wird die auf diese Weise erzeugte Energie überwiegend im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet, kann hinsichtlich der an Dritte veräußerten Energie ein Substanzbetrieb (Nebenbetrieb) vorliegen (siehe Rz 4226 ff).**

Zur umsatzsteuerlichen Behandlung siehe UStR 2000 Rz 2902.

Rz 4263 wird geändert (RÄG 2010)

Rz 4263

Verordnung betreffend *Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändler*:

Die Umsätze zweier aufeinander folgender Kalenderjahre dürfen jeweils nicht mehr als **700.000 Euro (bis 2009: 400.000 Euro)** betragen **haben**.

Unternehmen, die ihren Betrieb vor dem 1. Jänner 2007 eröffnet haben, **konnten** aber einen Antrag nach § 124b Z 134 EStG 1988 stellen. In diesem Fall **durften** sie ihren Gewinn für Geschäftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2010 **begonnen haben**, hinsichtlich der Art der Gewinnermittlung nach den vor dem 1. Jänner 2007 geltenden abgabenrechtlichen Bestimmungen ermitteln. Daher **war** die Verordnung in jenen Fällen auch noch dann anwendbar, wenn die Umsätze zweier aufeinander folgender Kalenderjahre jeweils nicht mehr als 600.000 Euro betragen haben. Eine zwischen 1. Jänner 2007 und 31. Dezember 2009 erfolgende Eintragung in das Firmenbuch löst jedoch keinen Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 aus.

Wurde ein solcher Antrag gestellt, bewirkt die Erhöhung der Schwellenwerte für die Rechnungslegungspflicht gemäß § 189 UGB, dass auch nach dem Auslaufen der Aufschub-Option die Verordnung weiterhin anwendbar bleibt, solange die Schwellenwerte des § 189 UGB nicht überschritten werden.

Rz 4264 wird geändert (RÄG 2010)

Rz 4264

Verordnung betreffend *Drogisten*:

Die Umsätze zweier aufeinander folgender Kalenderjahre dürfen jeweils nicht mehr als **700.000 Euro (bis 2009: 400.000 Euro)** betragen **haben**.

Rz 4285 wird (nur) folgender erster Satz eingefügt. Die Randzahl bleibt sonst unverändert
(Änderung der Rechtsansicht)

Rz 4285

Diese Randzahl ist nur bis zur Veranlagung 2010 anzuwenden. Zur Rechtslage ab Veranlagung 2011 siehe Rz 4286a.

.....

Rz 4286 wird (nur) folgender erster Satz eingefügt. Die Randzahl bleibt sonst unverändert
(Änderung der Rechtsansicht)

Rz 4286

Diese Randzahl ist nur bis zur Veranlagung 2010 anzuwenden. Zur Rechtslage ab Veranlagung 2011 siehe Rz 4286a.

.....

Folgende Rz 4286a wird neu eingefügt (Änderung der Rechtsansicht)

Rz 4286a

Rechtslage ab Veranlagung 2011:

Wird der Gewinn von der Mitunternehmerschaft pauschal ermittelt, sind auch allfällige Leistungsvergütungen im Sinne des § 23 Z 2 EStG 1988 (Vergütungen der Gesellschaft an den Gesellschafter für Tätigkeiten im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern) von der pauschalen Gewinnermittlung erfasst.

Leistungsvergütungen sind daher im Falle einer pauschalen Gewinnermittlung nicht gesondert zu berücksichtigen. Der pauschale ermittelte Gewinn ist entsprechend der gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilung auf die Gesellschafter aufzuteilen. Durch die pauschale Gewinnermittlung sind weder Vergütungen noch Sonderbetriebsausgaben auf Ebene der Gesellschafter zu berücksichtigen.

Beispiel:

An der Gastwirte-OG sind A und B zur Hälfte beteiligt, A erhält eine Leistungsvergütung, B ist Eigentümer des Gebäudes, in dem sich das Lokal befindet und hat dieses an die KG vermietet. Die Betriebseinnahmen der KG betragen 200.000 Euro.

Der Gewinn ist unter Anwendung der Gastwirtepauschalierung folgendermaßen zu ermitteln:

Sockelbetrag	2.180
+ 5,5% der Betriebseinnahmen	11.000
Gewinn	13.180
Anteil A	6.590
Anteil B	6.590

Rz 4287 wird nur hinsichtlich des letzten Absatzes geändert:

Rz 4287

.....

Bis 31.12.2010 kann von einer Verwendung in der privaten Haushaltsführung seitens des liefernden Unternehmers ausgegangen werden, wenn bei folgenden Gegenständen die nachstehenden Liefermengen pro Lieferung nicht überschritten werden:

- Bier: 100 l,
- Wein: 60 l,
- Spirituosen und Zwischenerzeugnisse: 15 l,
- Alkoholfreie Getränke: 120 l.

Ab 1.1.2011 kann von einer Verwendung in der privaten Haushaltsführung seitens des liefernden Unternehmers ausgegangen werden, wenn bei folgenden Gegenständen die nachstehenden Liefermengen pro Lieferung nicht überschritten werden:

- **Bier: 20 l,**
- **Wein: 10 l,**

- **Spirituosen und Zwischenerzeugnisse: 2 I,**
- **Alkoholfreie Getränke: 30 I.**

Rz 4533b wird geändert (Judikatur, Klarstellung und IRÄ-BG)

Rz 4533b

Gemäß **§ 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988 ist** die Vortragsgrenze insoweit nicht anzuwenden, als in den positiven Einkünften enthalten sind:

1. Gewinne aus einem Schulderlass gemäß § 36 Abs. 2 EStG 1988 (**Erfüllung eines insolvenzrechtlichen Sanierungsplanes**, Erfüllung eines **insolvenzrechtlichen Zahlungsplanes** oder Erteilung einer Restschuldbefreiung nach Durchführung eines **Abschöpfungsverfahrens**). § 2 Abs. 2b Z 3 erster Teilstrich EStG 1988 gilt nur für Einkommensteuerpflichtige, nicht hingegen für Körperschaften, für die § 36 EStG 1988 nicht anwendbar ist. Bei Körperschaften sind Gewinne aus **der Erfüllung eines insolvenzrechtlichen Sanierungsplanes** nur dann im Rahmen des § 2 Abs. 2b EStG 1988 begünstigt, wenn sie einen "Sanierungsgewinn" (§ 2 Abs. 2b Z 3 vierter Teilstrich EStG 1988; § 23a KStG 1988) darstellen.
2. Gewinne, die in Veranlagungszeiträumen anfallen, die von einem **Insolvenzverfahren** betroffen sind. Damit sind sämtliche Gewinne erfasst, die in Kalenderjahren anfallen, in denen ein derartiges Verfahren anhängig ist. Anhängig ist ein **Insolvenzverfahren** mit Eintritt der Rechtswirkungen **Insolvenzeröffnung**. Die Wirkungen treten gemäß § 2 Abs. 1 **Insolvenzordnung** mit Beginn des Tages ein, der der öffentlichen Bekanntmachung des Inhaltes des **Insolvenzediktes** folgt. Das Verfahren endet mit der Aufhebung des **Insolvenzverfahrens** bzw. mit der Einstellung. Ist ein **Insolvenzverfahren** aufrecht, sind Gewinne, die diesem Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) zuzuordnen sind, von der 75%-Begrenzung ausgenommen, wobei es unerheblich ist, ob diese Gewinne, vor oder nach Eröffnung bzw. Beendigung des Verfahrens entstanden sind.
3. Veräußerungsgewinne und Aufgabegewinne, das sind Gewinne aus der Veräußerung sowie der Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen. Veräußerungs- und Aufgabegewinne sind im Bereich der Einkommensteuerpflichtigen und der Körperschaften, die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, Gewinne im Sinne des § 24 EStG

1988. Bei Körperschaften, die dem § 7 Abs. 3 KStG 1988 unterliegen, zählen dazu Gewinne aus der Veräußerung und Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen, ungeachtet dessen, dass § 24 EStG 1988 nicht anzuwenden ist. **Aus Anlass einer Betriebsveräußerung oder –aufgabe anfallende Übergangsgewinne sind nicht begünstigt (VwGH 25.11.2009, 2007/15/0252).**

4. Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrung des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind (siehe auch Rz 7250). Zu den Voraussetzungen für das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes siehe Rz 7254 bis Rz 7264, zum Entstehungszeitpunkt siehe Rz 7251. Damit sind Gewinne aus außergerichtlichen Ausgleichen, die Sanierungsgewinne darstellen, sowohl bei Einkommen- als auch bei Körperschaftsteuerpflichtigen begünstigt. Der Begriff "Sanierungsgewinn" hat im Einkommensteuerrecht außerhalb des Anwendungsbereiches des § 2 Abs. 2b EStG 1988 keine Bedeutung mehr.

5. Liquidationsgewinne iSd § 19 **Abs. 2** KStG 1988 **unabhängig davon, ob sie innerhalb des Besteuerungszeitraumes im Sinne des § 19 Abs. 3 KStG 1988 anfallen.**

Die Vortragsgrenze ist auch auf Gewinne aus vor dem 1. Juli 2010 begonnenen Konkurs- bzw. gerichtlichen Ausgleichsverfahren nicht anzuwenden.

Da die Ausnahmeregelung des § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988 auf den Gesamtbetrag der Einkünfte abstellt, müssen dabei (laufende) innerbetriebliche und außerbetriebliche Verluste berücksichtigt werden (siehe Beispiel unter Rz 4533d).

Rz 4602 wird geändert (Judikatur)

Rz 4602

Für den Zeitpunkt der Vereinnahmung von Geld (oder geldwerten Vorteilen) ist es ohne Bedeutung, wann der obligatorische Anspruch (Übergang des bürgerlich-rechtlichen Eigentums) darauf entstanden ist. Wird ein Geschäft zB am 22. Dezember eines Kalenderjahres abgeschlossen, erhält der Steuerpflichtige aber die ihm aus dem Geschäft zustehende Geldleistung erst am 15. Jänner des folgenden Kalenderjahres auf seinem Konto gutgeschrieben, so ist der Zufluss erst im folgenden Kalenderjahr erfolgt (VwGH 14.12.1979, 0377/79).

Ist der Steuerpflichtige aber gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter der Schuldner-Körperschaft, ist der Zufluss grundsätzlich mit der Fälligkeit der Forderung anzunehmen, außer die Gesellschaft ist zahlungsunfähig (VwGH 23.03.2010, 2007/13/0037).

Rz 4623 wird geändert (Klarstellung)

Rz 4623

Die Leistung von Vorauszahlungen (ausgenommen jene unter § 19 Abs. 3 EStG 1988 fallenden, siehe dazu Rz 4628 bzw. 1381 ff) und Akontozahlungen führt grundsätzlich zu einem Abfluss. Dabei muss im Zeitpunkt der Leistung ernstlich damit gerechnet werden, dass der die Betriebsausgabeneigenschaft begründende Zusammenhang gegeben ist (VwGH 26.06.1990, 89/14/0257). Die Vorauszahlung einer zu erwartenden Nachzahlung an GSVG-Pflichtbeiträgen ist unter der Voraussetzung im Abflusszeitpunkt als Betriebsausgabe absetzbar, dass sie sorgfältig geschätzt wird. **Dies gilt ungeachtet der Entscheidung des UFS vom 29.06.2010, RV/3190-W/09.** Durch willkürliche Zahlungen, für die nach Grund und Höhe keine vernünftigen wirtschaftlichen Gründe vorliegen, kann die Höhe der Einkünfte nicht beeinflusst werden (VwGH 22.01.1992, 91/13/0160, betreffend Zahlung einer mehrfachen Beitragsschuld an die Sozialversicherung).

Zum Abfluss von Ausgaben siehe auch **LStR 2002 Rz 640 und 641.**

Rz 4766 wird geändert (Klarstellung)

Rz 4766

Eine Angemessenheitsprüfung unterbleibt insbesondere in folgenden Fällen:

- Die Wirtschaftsgüter sind Gegenstand des Umlaufvermögens.
- Flugzeuge, Sport- oder Luxusboote, Kraftfahrzeuge werden zur gewerblichen Personenbeförderung verwendet oder gewerblich vermietet.
- **Fahrzeuge, die zur gewerblichen Vermietung verwendet werden (Leihautos).**
- Fahrschulfahrzeuge.

- Personen oder Kombinationskraftwagen, **die** weitaus überwiegend **dem** Abholen von Kunden **dienen (Kundenservice eines Hotels oder Reisebüros)**.
- Sportboote, die in einer Wasserschischule oder in einer Segelschule eingesetzt werden, sowie als Sportgeräte eingesetzte Sportboote eines Berufssportlers.
- Eine Jagd, die auf Grund forstgesetzlicher Vorschriften in Verbindung mit einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bewirtschaftet wird, weiters die Jagd eines Jagdhöfers.
- Ein Schlosshotel, das Antiquitäten als Einrichtungsgegenstände verwendet (siehe Rz 4765).

Rz 4781 wird geändert (Klarstellung)

Rz 4781

Treibstoffkosten sind idR in voller Höhe abzugsfähig, weil nicht davon ausgegangen werden kann, dass der Treibstoffverbrauch bei einem luxuriös ausgestatteten Kraftfahrzeug überproportional hoch ist (VwGH 27.7.1994, 92/13/0175).

Zu kürzen sind folgende Kosten:

- **AfA**
- **Zinsen**
- **Kosten einer Kaskoversicherung**
- **Haftpflichtversicherungsprämie einschließlich motorbezogene Versicherungssteuer (VwGH 18.12.2008, 2006/15/0169)**

Die Kürzung hat mit dem Prozentsatz zu erfolgen, um den die Anschaffungskosten die Angemessenheitsgrenze übersteigen.

Rz 4856 wird geändert (Klarstellung)

Rz 4856

Leistungen nach diesem Gesetz sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit. Dazu zählen Zuschüsse und Darlehen gemäß § 6 des Behinderteneinstellungsgesetzes (**zB Arbeitsplatzsicherungsbeihilfe, Entgeltbeihilfe**) sowie Prämien für beschäftigte, in Ausbildung stehende Behinderte (§ 9a Behinderteneinstellungsgesetz). Zuschüsse kürzen die entsprechenden Aufwendungen (§ 20 Abs. 2 EStG 1988). Dies gilt nicht für Einstellungsbeihilfen nach § 6 Abs. 2 lit. c Behinderteneinstellungsgesetz sowie für Zuschüsse nach dem Behinderteneinstellungsgesetz zu einer integrativen Berufsausbildung gemäß § 8b Berufsausbildungsgesetz.

Die Prämien sind auf Ausgleichstaxen, die der Unternehmer zu entrichten hat, wenn er der Beschäftigungspflicht iSd Behinderteneinstellungsgesetzes nicht nachkommt, anzurechnen. Insoweit die Ausgleichstaxen mit steuerfreien Prämien verrechnet werden, sind sie nicht abzugsfähig. Auf Grund des allgemeinen Förderungszweckes besteht kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang iSd § 20 Abs. 2 EStG 1988 zwischen der Prämie und den aus der Ausbildung erwachsenden Aufwendungen, sodass es - abgesehen von verrechneten Ausgleichstaxen - zu keiner Aufwandskürzung kommt.

Übersicht zur steuerlichen Behandlung von Förderungen iZm behinderten

Arbeitnehmern

Förderung	steuerfrei	Aufwands-kürzung	Gesetzliche Grundlage der Förderung
Behindergerechte Adaptierung von Arbeitsplätzen/technische Arbeitshilfen	Ja	Ja	§ 6 Abs. 2 lit. a BEinstG
Schaffung von geeigneten Arbeits- und Ausbildungsplätzen	Ja	Ja	§ 6 Abs. 2 lit. b BEinstG
Einstellungsbeihilfe	Ja	Nein	§ 6 Abs. 2 lit. c BEinstG
Entgeltbeihilfe	Ja	Ja	§ 6 Abs. 2 lit. c BEinstG
Arbeitsplatzsicherungsbeihilfe	Ja	Ja	§ 6 Abs. 2 lit. c BEinstG

Kosten für Ein-, Um- oder Nachschulung, für berufliche Weiterbildung, Arbeitserprobung	Ja	Ja	§ 6 Abs. 2 lit. e BEinstG
Sonstige Kosten iVm Antritt oder Ausübung eines Beschäftigungsverhältnisses	Ja	Ja	§ 6 Abs. 2 lit. f BEinstG
Hilfen zur wirtschaftlich selbständigen Erwerbstätigkeit	Ja	Ja	§ 6 Abs. 2 lit. g BEinstG
Investive Maßnahmen für den behindertengerechten Umbau des Unternehmens	Ja	Ja	§ 10a Abs. 1 lit. j BEinstG
Eingliederungsbeihilfe (AMSG)	Ja	Nein	§ 34 AMSG
Zuschüsse zu einer integrativen Berufsausbildung	Ja	Nein	§ 8b BAG

Rz 5012 wird geändert

Rz 5012

Neben der Einhaltung der Vorschriften der §§ 126, 131 und 132 BAO sowie § 18 UStG 1994, der Führung notwendiger Aufzeichnungen für Buchführungspflichtige, freiwillig Buchführende und Einnahmen-Ausgaben-Rechner, haben buchführende Land- und Forstwirte gemäß § 125 Abs. 5 BAO in Verbindung mit der Verordnung vom 2.2.1962, BGBl. Nr. 51/1962, folgende Verzeichnisse zu führen: Grundstücks-, Anbau- und Ernteverzeichnis, Vieh- und Naturalienregister.

Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten ergeben sich auch nach anderen Vorschriften, zB nach dem Marktordnungsgesetz 2007, dem Weingesetz 2009 oder der Direktzahlungs-Verordnung, BGBl. II Nr. 491/2009.

Randzahlen 5013 bis 5017: *derzeit frei*

Rz 5013, 5014, 5015, 5016 und 5017 entfallen ersatzlos.

Rz 5064 wird geändert (Klarstellung)

Rz 5064

Eine Mitunternehmerschaft erzielt bei ausschließlich land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeit Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Entfaltet die Mitunternehmerschaft eine wenngleich nur geringfügige gewerbliche Tätigkeit (wobei die dem Grunde nach gewerbliche Tätigkeit in den land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben nicht zählt), führt dies grundsätzlich zu einem einheitlichen Gewerbebetrieb. **Entfaltet eine Mitunternehmerschaft neben einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit eine vermögensverwaltende Tätigkeit, hat das auf die Einkünftequalifikation der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit keine Auswirkung.**

Rz 5103 wird geändert

Rz 5103

Soweit die pauschalierte Gewinnermittlung im Weinbau auf die Einnahmen abstellt, sind diese nach Maßgabe des Zuflussprinzips laufend aufzuzeichnen und die entsprechenden Belege aufzubewahren. **Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten ergeben sich auch nach anderen Vorschriften, zB nach dem Weingesetz 2009.**

Randzahl 5104: *derzeit frei*

Rz 5104 entfällt ersatzlos.

Rz 5266c wird geändert (Judikatur)

Rz 5266c

Im Gesetz werden nur die Tätigkeiten als Hausverwalter und als Aufsichtsratmitglied 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 **[VwGH 29.07.2010, 2006/15/0217]** 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 5434 wird geändert (Judikatur)

Rz 5434

Für die Annahme eines Gewerbebetriebes sind zur Überlassung des Bestandobjektes zusätzliche Leistungen, die für einen Gewerbebetrieb typisch sind, erforderlich (VwGH 21.11.1972, 0776/72; VwGH 20.4.1979, 1312/78). Die Vermietung von Garagenboxen oder Abstellplätzen ist eine gewerbliche Tätigkeit, wenn zur bloßen Überlassung der Räume weitere Leistungen, wie zB Beaufsichtigung, Serviceleistungen, hinzutreten (VwGH 21.11.1972, 0776/72; VwGH 28.11.1984, 83/13/0063). Die ständig wechselnde kurzfristige Vermietung von Ausstellungsräumen, Tennis-, Campingplätzen oder von Sälen (zB für Veranstaltungen) ist daher als gewerbliche Tätigkeit zu beurteilen. Die Vermietung von Wohnungen oder Schlafstellen nach Art eines Beherbergungsbetriebes ist gleichfalls eine gewerbliche Tätigkeit (VwGH 13.10.1982, 82/13/0125; VwGH 01.06.1976, 0363/75, 2342/75; VwGH 14.12.1971, 0144/71). **Ebenso ist die kurzfristige Vermietung einer größeren Anzahl eingerichteter Ferienwohnungen als gewerblich einzustufen (VwGH 20.05.2010, 2007/15/0098; VwGH 24.06.2009, 2008/15/0060 zur Vermietung von zehn Ferienwohnungen mit insgesamt 31 Betten, die durchschnittlich neunmal im Jahr vergeben wurden).**

Rz 5435 wird geändert

Rz 5435

Als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind idR auch Einkünfte aus dem landläufigen Zimmervermieten zu behandeln, wenn die Zimmervermietung nur von geringem Ausmaß ist und nicht als land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit (siehe Rz 5073 f) zu erfassen ist (VwGH 5.10.1994, 94/15/0059, 92/15/0107; VwGH 7.10.2003, 2000/15/0024). Eine saisonale Zimmervermietung, die sich auf mehr als zehn Fremdenbetten erstreckt, ist nicht mehr als Zimmervermietung geringen Ausmaßes, sondern als gewerbliche Tätigkeit anzusehen, weil sie dann in erheblichem Umfang nicht nur laufende Arbeit, sondern jene intensivere Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr erfordert, die ihr betrieblichen Charakter verleiht.

Ab der Veranlagung 2006 bestehen keine Bedenken, wenn im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei einer Vermietung von Zimmern oder Appartements mit Frühstück, bei der die Bettenzahl insgesamt nicht mehr als zehn Fremdenbetten umfasst, die Werbungskosten mit 50% der Einnahmen (ohne USt und Kurtaxe) geschätzt werden.

Ab der Veranlagung 2011 bestehen keine Bedenken, wenn im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei einer solchen Vermietung in einem Gebäude, das nicht im Eigentum des Vermieters (der Vermieter) steht, die Werbungskosten mit 30% der Einnahmen (ohne USt und Kurtaxe) geschätzt werden. Bei Anwendung der Bruttomethode sind die bezahlte USt und die Vorsteuer aus Anlageninvestitionen gesondert absetzbar. Die Kurtaxe kann als Durchläufer sowohl bei den Einnahmen als auch bei den Werbungskosten außer Ansatz bleiben.

Rz 5436 wird geändert

Rz 5436

Das kurzfristige Vermieten von fünf mit Kochgelegenheiten ausgestatteten Appartements an Saisongäste ist im Regelfall noch keine gewerbliche Betätigung (VwGH 3.5.1983, 82/14/0248). Die Vermietung von achtzehn Wohnungseinheiten inklusive Inventar, bei durchschnittlich einem Mieterwechsel pro Jahr und gleichzeitiger Weiterverrechnung der für

die Wohnungen angefallenen Stromkosten an die Mieter, stellt eine vermögensverwaltende Tätigkeit dar (VwGH 30.9.1999, 97/15/0027).

Ab der Veranlagung 2006 bestehen keine Bedenken, wenn bei einer Vermietung von nicht mehr als fünf Appartements ohne Erbringung von Nebenleistungen im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die Werbungskosten mit 30% der Einnahmen (ohne USt und Kurtaxe) geschätzt werden. **Bei Anwendung der Bruttomethode sind die bezahlte USt und die Vorsteuer aus Anlageninvestitionen gesondert absetzbar. Ab der Veranlagung 2011 bestehen keine Bedenken, wenn im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei einer Vermietung von nicht mehr als fünf Appartements ohne Erbringung von Nebenleistungen in einem Gebäude, das nicht im Eigentum des Vermieters (der Vermieter) steht, die Werbungskosten mit 10% der Einnahmen (ohne USt und Kurtaxe) geschätzt werden. Die Kurtaxe kann als Durchlaufer sowohl bei den Einnahmen als auch bei den Werbungskosten außer Ansatz bleiben.**

Bei Dauervermietung von Wohnungen ist ab der Veranlagung 2006 ein Abzug von pauschalen Werbungskosten unzulässig. Sollten Werbungskosten bis 2005 pauschal berücksichtigt worden sein, ist für die Ermittlung der AfA - ausgehend von der konkret maßgeblichen AfA-Bemessungsgrundlage - eine rechnerische AfA für Jahre auszuscheiden, für die die AfA durch Ansatz eines Pauschalsatzes ermittelt worden ist. Ab 2006 und den Folgejahren ist die AfA im tatsächlichen Ausmaß zu berücksichtigen.

Rz 5445 wird geändert (Judikatur)

Rz 5445

Kriterien (Indizien) zur Beurteilung des Vorliegens gewerblichen Grundstückshandels:

- Planmäßige Parzellierung, Aufschließung (Baureifmachung) und anschließende Verwertung; die Parzellierung einer Liegenschaft mit nachfolgendem Verkauf der Parzellen begründet für sich allein keinen Gewerbebetrieb (VwGH 22.9.1992, 92/14/0064).

- Betreiben eines Bebauungsplanes durch Anregung, Aufstellung von Entwürfen, aktive Verfolgung der erstellten Pläne und anschließende Parzellierung entsprechend diesem Bebauungsplane.
- Schaffung wesentlicher Voraussetzungen für die Erschließung und künftige Bebauung, wie zB die vertragliche Verpflichtung der Käufer, sämtliche Aufschließungskosten zu tragen.
- **Umfangreiche Werbemaßnahmen zur Käufersuche (Schaltung von Inseraten; VwGH 24.06.2010, 2007/15/0033).**
- Verkaufsaktivitäten usw. sind dem Verkäufer als eigene Tätigkeit zuzuordnen, auch wenn er sich dazu eines Dritten bedient, der derartige Geschäfte eigengewerblich betreibt.
- Wiederholte Veräußerung von Grundstücken, die bereits in der Absicht der alsbaldigen Veräußerung erworben wurden, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes.
- Hohe Fremdkapitalsquote lässt spätere Veräußerung der Grundstücke naheliegend erscheinen (**VwGH 24.06.2010, 2007/15/0033**).
- Große Dichte von Grundstücksverkäufen bzw. kontinuierlich betriebene Abverkäufe.
- Verwendung des Erlöses aus dem Verkauf zum Erwerb eines weiteren Grundstückes (VwGH 25.3.1999, 94/15/0171).
- Keine eindeutige Trennung beruflicher und persönlicher Verflechtungen bei Personen, die sich mit Grundstücksgeschäften befassen (zB Immobilienmakler, Immobilienverwalter); **grundsätzlich sind berufliche Berührungspunkte zum Immobiliengeschäft auf Grund des damit verbundenen Fachwissens geeignet, das Bild des planmäßigen Vorgehens zu verstärken (VwGH 24.06.2010, 2007/15/0033).**

Rz 5506 wird geändert (Beseitigung eines Fehlverweises)

Rz 5506

§ 24 EStG 1988 erfasst jeweils den einzelnen Betrieb, Teilbetrieb und Mitunternehmeranteil. Auch wenn mehrere Einheiten eines Steuerpflichtigen zugleich veräußert werden, ist § 24 EStG 1988 jeweils isoliert und gesondert anzuwenden. Bei Körperschaften, auf die § 7 Abs. 3

KStG 1988 anzuwenden ist, beschränkt sich die Bedeutung des § 24 EStG 1988 auf die Beurteilung, ob ein (Teil-)Betrieb übertragen oder erworben wurde. Bei anderen Körperschaften (zB Vereine, Stiftungen, Fonds, Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts) kommt § 24 EStG 1988 zur Anwendung. Bei beschränkter Steuerpflicht gilt § 24 EStG 1988 für den Bereich der inländischen Betriebsstätte. **Zur Verlegung eines Betriebes oder Teilbetriebes über die Grenze siehe Rz 5639.**

(Letzter Satz entfällt)

Rz 5507 wird geändert (Judikatur)

Rz 5507

Eine Übertragung des (Teil-)Betriebes setzt voraus, dass die übertragenen Wirtschaftsgüter die wesentlichen Betriebsgrundlagen gebildet haben und objektiv geeignet sind, dem Erwerber die Fortführung des (Teil-)Betriebes zu ermöglichen. Es muss ein lebender (Teil-)Betrieb, das ist ein in seinen wesentlichen Betriebsgrundlagen vollständiger Organismus des Wirtschaftslebens, übertragen werden (zB VwGH 21.12.1993, 89/14/0268, Erwerb eines Erzeugungsbetriebes von einer in Konkurs befindlichen GmbH; VwGH 03.12.1986, 86/13/0079, Parfumeriefiliale). **Die Art, der Umfang und die geschäftliche Wirkungsweise des übertragenen Betriebes müssen aufrecht erhalten werden können (VwGH 24.06.2010, 2006/15/0270).** Eine (Teil-)Betriebsaufgabe setzt voraus, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang an verschiedene Erwerber veräußert und/oder in das Privatvermögen des bisherigen Betriebsinhabers überführt werden.

Rz 5529a wird neu eingefügt (Judikatur)

Gerüstbauunternehmen

Rz 5529a

Wesentliche Betriebsgrundlage ist insbesondere das Gerüstmaterial, wenn der übertragene Betrieb nicht mit gemietetem, sondern mit eigenem Gerüstmaterial geführt wurde (VwGH 24.06.2010, 2006/15/0270).

Rz 5573 wird geändert (Judikatur)

Rz 5573

Eine Veräußerung des ganzen Betriebes liegt vor, wenn alle für eine im Wesentlichen unveränderte Fortführung des Betriebs notwendigen Wirtschaftsgüter in einem einzigen einheitlichen Vorgang an einen einzigen Erwerber (Gemeinschaft) entgeltlich übertragen werden (VwGH 16.01.1991, 89/13/0169; **VwGH 17.08.1994, 94/15/0022**; VwGH 24.04.1996, 94/15/0025). Dabei ist nicht entscheidend, ob der Erwerber den Betrieb tatsächlich fortführt, sondern vielmehr, ob ihm die erworbenen Wirtschaftsgüter objektiv (bloß abstrakt) die Fortführung des Betriebes ermöglichen (vgl. VwGH 27.08.1991, 91/14/0083; VwGH 15.02.1994, 91/14/0248; VwGH 19.09.1995, 95/14/0038; VwGH 19.02.1997, 94/13/0206; VwGH 29.01.1998, 95/15/0037; VwGH 23.04.1998, 96/15/0211).

Ein Betriebserwerb – und somit auf der anderen Seite auch eine Betriebsveräußerung – liegt aber auch dann vor, wenn einzelne Wirtschaftsgüter des Betriebes durch zwei verschiedene gesellschaftsrechtlich verbundene Gesellschaften erworben werden und eine Trennung in eine Besitz- und eine Betriebsgesellschaft erfolgt. Entscheidend ist, dass auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Verbindung der am Erwerb des Betriebs beteiligten Gesellschaften sichergestellt ist, dass der Betrieb in der selben Weise fortgeführt werden kann, wie er vom früheren Betriebsinhaber geführt worden war (VwGH 24.06.2010, 2006/15/0270).

Rz 5658 wird geändert (Steuerdialog)

Rz 5658

Nicht zum Veräußerungserlös, sondern zum laufenden Gewinn gehört das Entgelt für die Einräumung der Option auf einen späteren Betriebserwerb (VwGH 02.02.1968, 0974/67). **Werden im Rahmen einer Betriebsveräußerung Waren – als für den Betrieb unwesentliche Wirtschaftsgüter – an Dritte veräußert, sind die Einnahmen im Rahmen des laufenden Gewinnes zu erfassen; lediglich atypische Veräußerungsvorgänge, wie die Veräußerung an einen anderen Unternehmer**

oder an frühere Lieferanten, sind im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes zu erfassen.

Zur Abgrenzung von den Entschädigungen nach § 32 Z 1 EStG 1988 siehe Rz 6804 ff.

Rz 5663 wird geändert (Steuerdialog 2010)

Rz 5663

Nicht zum (begünstigten) Aufgabegewinn, sondern zum laufenden Gewinn zählen Geschäftsfälle, die zur normalen Geschäftstätigkeit gehören, wie zB Warenabverkauf an den bisherigen Abnehmerkreis, auch wenn sie im engsten zeitlichen Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe stehen (VwGH 13.04.2005, 2001/13/0028; VwGH 27.06.1989, 88/14/0133); **lediglich atypische Veräußerungsvorgänge, wie die Veräußerung an einen anderen Unternehmer oder an frühere Lieferanten, sind im Rahmen der Ermittlung des Aufgabegewinnes zu erfassen; Zahlungen**, die ein Steuerberater in Zusammenhang mit der Beendigung des Auftragsverhältnisses von einem Klienten erhält, **zählen ebenfalls nicht zum (begünstigten) Aufgabegewinn** (VwGH 28.05.1998, 98/15/0021). Nach Beendigung des Vertragsverhältnisses gemäß § 24 HVertrG 1993 gebührende Entschädigungen des Handelsvertreters (Ausgleichsansprüche, Ablöse von Folgeprovisionen) sind der laufenden Tätigkeit zuzurechnen (VwGH 13.09.1989, 88/13/0042; VwGH 30.06.1970, 0974/70); sie zählen auch dann nicht zum begünstigten Aufgabegewinn, wenn sie mit der gleichzeitigen gänzlichen Einstellung der Tätigkeit zusammenfallen (VwGH 04.06.2003, 97/13/0195; **VwGH 29.03.2007, 2006/15/0297**). Der Wegfall einer Verbindlichkeit kann zum (begünstigten) Aufgabegewinn gehören, wenn zwischen Wegfall und Betriebsaufgabe ein enger zeitlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang besteht.

Rz 5681a wird neu eingefügt (Klarstellung)

Rz 5681a

Wird ein überschuldeter Betrieb von einem fremden Dritten übernommen, ist regelmäßig davon auszugehen, dass der Wert des übertragenen Betriebes jedenfalls dem Stand der Betriebsschulden entspricht, da Fremde einander in der Regel nichts zu schenken pflegen. Es liegt ein entgeltlicher Vorgang vor, der beim

Überträger des Betriebes zu einem Veräußerungsgewinn in Höhe der Differenz zwischen dem Buchwert des Aktivvermögens und den übernommenen Betriebsschulden abzüglich allfälliger damit zusammenhängender Kosten führt. Dies gilt auch für negative Kapitalkonten übertragener Mitunternehmeranteile.

Rz 5695 wird geändert (Klarstellung)

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 (**Körperschaftsteuer**) vom Veräußerungsgewinn im Ausmaß der Doppelbelastung der stillen Reserven zu ermäßigen oder zu erlassen.

Rz 5705 wird geändert (Klarstellung)

Rz 5705

Begünstigt ist nur die Aufgabe des gesamten Betriebes. Bei einer Teilbetriebsaufgabe oder einer Betriebsveräußerung kommt die Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 nicht zur Anwendung (vgl. VwGH 24.06.2003, 2000/14/0178). **Ebenso ist die Begünstigung bei einer Einbringung nach Art. III UmgrStG auf die Entnahme des Gebäudes aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Privatvermögen nicht anzuwenden.**

Rz 5714 wird geändert (Richtigstellung)

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 unversteuerten 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 Aufgabejahres 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:

Buchwert	100	100	100
gemeiner Wert bei Betriebsaufgabe	180	180	180
Stille Reserve	80	80	80
Späterer Veräußerungserlös	150	200	90
Nachzuversteuern sind	50	80	0

Rz 5832 wird geändert (Klarstellung)

Rz 5832

Eine Mitunternehmerschaft kann nur einen einzigen Betrieb und damit Einkünfte aus nur einer einzigen **betrieblichen** Einkunftsart haben. Anders als die Tätigkeiten einer natürlichen Person können die Tätigkeiten einer Mitunternehmerschaft stets nur einheitlich beurteilt werden. Verschiedene voneinander abgrenzbare Tätigkeiten, die bei einer natürlichen Person steuerlich jeweils getrennt beurteilt werden, stellen bei der Mitunternehmerschaft auf Grund des § 2 Abs. 4 EStG 1988 dann, wenn eine dieser abgrenzbaren Tätigkeiten gewerblich ist, eine einheitliche gewerbliche Betätigung dar. Eine an sich gewerbliche Tätigkeit verliert aber den gewerblichen Charakter, wenn sie in einem untrennbaren Zusammenhang mit einer im Vordergrund stehenden land- und forstwirtschaftlichen oder freiberuflichen Tätigkeit steht; die Tätigkeit ist dann einheitlich als land- und forstwirtschaftlich oder freiberuflich zu qualifizieren.

Rz 5835 wird geändert (Klarstellung)

Rz 5835

Die Gesellschafter einer Personengesellschaft erzielen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, wenn die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit anzusehen ist. Übt sie neben der land- und forstwirtschaftlichen sachlich getrennt eine, wenn auch noch so geringe gewerbliche Tätigkeit aus, so ist sie kraft ihrer Gesellschaftsform grundsätzlich mit ihrer Gesamttätigkeit gewerblich tätig (VwGH 13.09.1988, 88/14/0072, betreffend OHG mit Landwirtschaft und gewerblichem Holzhandel; **vgl. Rz 5064**). **Eine neben der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit ausgeübte vermögensverwaltende Tätigkeit bewirkt jedoch nicht, dass die Tätigkeit der Mitunternehmerschaft einheitlich als gewerblich zu beurteilen ist. In diesem Fall sind für die betriebliche und für die vermögensverwaltende Tätigkeit zwei getrennte Feststellungsverfahren durchzuführen.**

Rz 5850 wird geändert

Rz 5850

Zur Einnahmen-Ausgaben-Rechnung einer freiberuflichen oder gewerblichen GmbH & Co EEG siehe Rz 661 f. Zum Außerkrafttreten des Erwerbsgesellschaftengesetzes siehe Rz 430q.

Zum Wechsel der Gewinnermittlungsart siehe Rz 689 ff.

Rz 5860 wird geändert (Steuerdialog)

Rz 5860

Die Vergütungen der Gesellschaft für Leistungen des Gesellschafters als Privatperson (Arbeits- bzw. Werkverträge, Darlehensgewährungen, Mietverträge; **so genannte Tätigkeitsvergütungen, siehe Rz 5860a**) sind gemäß §§ 21 Abs. 2 Z 2, 22 Z 3 und 23 Z 2 EStG 1988 dem einzelnen Gesellschafter auf der zweiten Ebene der Gewinnermittlung zuzurechnen. Gleiches gilt für nicht fremdüblich gestaltete Leistungen eines Gesellschafter-Betriebes an die Gesellschaft.

Das bloße „Einbuchen“ von Tätigkeitsvergütungen ohne zugrunde liegende effektive Zahlungen kann insbesondere im Angehörigenkreis mangels Fremdüblichkeit zur Nichtanerkennung der Tätigkeitsvergütungen als Betriebsausgaben bzw. Sonderbetriebseinnahmen führen; diesfalls sind die vor Berücksichtigung der Tätigkeitsvergütungen erzielten Ergebnisse der Einkünfteermittlung zugrunde zu legen.

Folgende Rz 5860a wird eingefügt (Salzburger Steuerdialog 2010)

Rz 5860a

Tätigkeitsvergütungen stellen entsprechend der Vereinbarung der Gesellschafter Aufwand der Gesellschaft dar und sind auch dann zu bezahlen, wenn die Gesellschaft keinen Gewinn erzielt. Demgegenüber liegt ein Vorweggewinn (Gewinnvorab) und keine Tätigkeitsvergütung vor, wenn einem Gesellschafter Vergütungen zB für Dienstleistungen vorweg aus dem Gewinn gewährt und diese

nicht als Aufwand behandelt werden. Aus der Vereinbarung eines Vorweggewinnes kann keine Einkünfteverteilung resultieren, die einem Beteiligten einen Gewinn, dem anderen einen Verlust zuweist. Vielmehr ist bei vereinbartem Vorweggewinn der erzielte Gewinn alinear zu verteilen; dabei ist darauf zu achten, dass die Einkünfteverteilung die unterschiedlichen Gesellschafterbeiträge angemessen widerspiegelt (VwGH 16.09.2003, 2000/14/0069).

Rz 5862a wird neu eingefügt (Steuerdialog)

Rz 5862a

Werden an einen Gesellschafter Tätigkeitsvergütungen gewährt, die bei anderen Gesellschaftern dauerhaft Verluste entstehen lassen, ist gemäß § 4 Abs. 3 Liebhabereiverordnung auf Ebene dieser Gesellschafter das Vorliegen einer Einkunftsquelle zu prüfen (siehe dazu auch Pkt. 21 LRL). Im Falle der Qualifikation als (Beteiligungs)Liebhaberei sind lediglich jene Gesellschafter mit positiven Einkünften steuerlich zu erfassen. Sollte nur ein Steuerpflichtiger positive Einkünfte erzielen, erfolgt die Erfassung außerhalb eines Feststellungsverfahrens gemäß § 188 BAO.

Rz 5883 wird geändert (Aufnahme eines Verweises)

Rz 5883

Für die Gewinnverteilung sind grundsätzlich die Vereinbarungen der Gesellschafter, insbesonders jene des Gesellschaftsvertrages maßgebend (VwGH 29.05.1990, 90/14/0002; VwGH 07.02.1989, 86/14/0121; VwGH 20.01.1987, 86/14/0093; VwGH 09.11.1982, 82/14/0083; VwGH 06.05.1980, 1345/79). Dabei ist eine getroffene unternehmensrechtliche Gewinnverteilung grundsätzlich für steuerliche Belange anzuerkennen, wenn sie dem unterschiedlichen Kapital-, Arbeits- und dem etwaigen Haftungsrisiko der Gesellschafter Rechnung trägt oder Gegenstand der Vorsorge gegen eine Steuerlastverschiebung bei einem Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG ist. Steht die Gewinnverteilungsvereinbarung in einem offensichtlichen Missverhältnis zu der Beteiligung und der Mitarbeit der einzelnen Gesellschafter, ist sie steuerlich zu korrigieren.

Zum Vorweggewinn (Gewinnvorab) siehe Rz 5860.

Rz 5903 wird geändert

Rz 5903

Liegen keine gemeinschaftlichen Einkünfte (zB Liebhaberei) vor, so ist in Erledigung einer gemäß § 43 Abs. 2 EStG 1988 eingereichten Feststellungserklärung ein Bescheid gemäß § 92 BAO, wonach eine Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben hat, zu erlassen (VwGH 09.02.1982, 81/14/0060). Auf einen solchen Bescheid sind gemäß § 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO die Vorschriften für Einkünftefeststellungsbescheide sinngemäß anzuwenden [**siehe Abschnitt 5 der Richtlinien zur Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO), AÖF Nr. 36/2010**].

(Letzter Satz entfällt)

Rz 5908a wird neu eingefügt (Judikatur)

Rz 5908a

Passiva einer atypisch stillen Gesellschaft sind nicht Schulden der atypisch stillen Gesellschafter; dennoch können sie Gewinnauswirkungen für den atypisch stillen Gesellschafter nach sich ziehen. Daher erhöht die Betriebsvermögensmehrung aus dem Wegfall von Verbindlichkeiten des Betriebsvermögens der atypisch stillen Gesellschaft auch den Gewinnanteil des atypisch stillen Gesellschafters (VwGH 24.06.2010, 2007/15/0063 zum SchuldNachlass im Rahmen eines Ausgleichsverfahrens über das Vermögen des Geschäftsherrn der atypisch stillen Gesellschaft).

Dies gilt auch für SchuldNachlässe im Rahmen der Erfüllung eines Sanierungsplanes nach der Insolvenzordnung.

Rz 5929 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht)

Rz 5929

Bei fremdüblicher entgeltlicher Übertragung ist hinsichtlich des gesamten Vorganges (also auch für den auf den veräußernden und/oder erwerbenden Mitunternehmer entfallenden Teil) von einer einer Veräußerung und Anschaffung auszugehen. **Lässt die Übertragung die steuerliche Zurechnung unverändert, erfolgt die Überführung zu Buchwerten (siehe Rz 5931).**

Rz 5977 wird geändert (Judikatur)

Rz 5977

Entspricht der reale Wert (Teilwert) des Gesellschaftsanteiles dem Abfindungsbetrag, ist ein entgeltlicher Vorgang anzunehmen. Ist der reale Wert höher als der Abfindungsbetrag **oder ist der Ermittlung des Auseinandersetzungsguthabens (dh. des vom Gesellschafter zu zahlenden Entgeltes für den Mitunternehmeranteil) gemäß dem Gesellschaftsvertrag kein "Gutachten über die Ermittlung eines objektiven Unternehmenswertes" zu Grunde gelegen oder liegt der vom Gesellschafter bezahlte Betrag unter dem "steuerlichen Eigenkapital" des Veräußerers, ist bei Vorliegen von betrieblichen Gründen ebenfalls von Entgeltlichkeit auszugehen. Eine unentgeltliche Übertragung unter Lebenden wäre nur im Rahmen einer (reinen) Schenkung oder einer gemischten Schenkung aus privaten Motiven möglich gewesen (VwGH 28.04.2010, 2007/13/0013).**

Rz 5994a wird neu eingefügt (Steuerdialog 2010)

Rz 5994a

Die Eröffnung des Konkurses über eine KG führt zur Auflösung der Gesellschaft (§ 131 Z 3 iVm § 161 Abs. 2 UGB). Die Auflösung der Gesellschaft bewirkt allerdings noch nicht das Ende der Gesellschaft, sie ist vielmehr abzuwickeln bzw. zu liquidieren. Solange die KG nicht abgewickelt ist, besteht sie unternehmensrechtlich fort. Im Unterschied zur stillen Gesellschaft (siehe Rz 5994b) lässt die Konkurseröffnung eine KG als Mitunternehmerschaft nicht

untergehen. Eine nach Konkurseröffnung abzuwickelnde Personengesellschaft ist ertragsteuerlich grundsätzlich wie eine werbende Gesellschaft zu behandeln. Dementsprechend hat bei den Gesellschaftern die Erfassung eines Veräußerungsgewinnes nach Maßgabe der allgemeinen Grundsätze des Einkommensteuergesetzes zu erfolgen. Die Erfassung des negativen Kapitalkontos des Kommanditisten gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 hat daher zu erfolgen:

Variante 1:

Wird im Rahmen des Konkurses die KG abgewickelt und stellt die Abwicklung eine Betriebsaufgabe gemäß § 24 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 dar, hat die Erfassung des Veräußerungsgewinnes in dem Zeitpunkt zu erfolgen, zu dem die Aufgabehandlungen so weit fortgeschritten sind, dass dem Betrieb der KG die wesentlichen Grundlagen entzogen sind (vgl. VwGH 16.12.2009, 2007/15/0121). Sollte die Abwicklung keine Betriebsaufgabe iSd § 24 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 darstellen, ist für die Erfassung des Veräußerungsgewinnes iSd § 24 Abs. 2 EStG 1988 der Zeitpunkt der Verteilung des Massevermögens maßgebend, da es jedenfalls damit zur Beendigung der Mitunternehmerschaft kommt (vgl. VwGH 21.02.1996, 94/14/0160).

Variante 2:

Wird die Eröffnung des Konkurses mangels Masse abgewiesen, hat die Erfassung des negativen Kapitalkontos des Kommanditisten als Veräußerungsgewinn gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 zu dem Zeitpunkt zu erfolgen, zu dem er tatsächlich aus der Gesellschaft ausscheidet.

Variante 3:

Im Konkursverfahren wird ein Zwangsausgleich durchgeführt bzw. ein Sanierungsplan nach der Insolvenzordnung erfüllt. Da die Konkurseröffnung den Bestand der Mitunternehmerschaft nicht berührt, ist der Gewinn aus dem Zwangsausgleich bzw. der Erfüllung des Sanierungsplanes anteilig den Gesellschaftern, somit auch dem Kommanditisten zuzurechnen.

Rz 5994b wird neu eingefügt (Judikatur und Steuerdialog 2010))

Rz 5994b

Nach § 185 Abs. 2 UGB wird eine stille Gesellschaft durch die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters aufgelöst. Dieser Auflösungsgrund kann nicht abbedungen werden. Mangels gesellschaftsrechtlicher Grundlage erlischt die stille Gesellschaft als Mitunternehmerschaft mit der Konkurseröffnung über das Vermögen des Unternehmers. Da die Mitunternehmerschaft mit Konkurseröffnung erlischt, hat zu diesem Zeitpunkt die Versteuerung der negativen Kapitalkonten der atypisch stillen Gesellschafter zu erfolgen. Nach Konkurseröffnung eintretende Änderungen im Vermögensstand des Geschäftsinhabers haben keine Auswirkungen mehr auf den stillen Gesellschafter. Maßgebender Stichtag für die Auseinandersetzung ist der Auflösungsstichtag, das ist der Tag der Konkurseröffnung über den Unternehmer. Ein Gewinn aus dem Schuld nachlass ist daher nur dem Unternehmer zuzurechnen, nur er kann die Begünstigung des § 36 EStG 1988 in Anspruch nehmen (anders im Falle eines gerichtlichen Ausgleiches oder eines Schuld nachlasses im Rahmen der Erfüllung eines Sanierungsplanes nach der Insolvenzordnung, siehe Rz 5908a).

Rz 5994c wird neu eingefügt (Steuerdialog 2010)

Rz 5994c

Eine Fortsetzung einer bereits (durch Konkurs) aufgelösten stillen Gesellschaft ist nicht möglich; es ist vielmehr ein neuer Gesellschaftsvertrag zu schließen, der mit dem ursprünglichen Vertrag ident sein kann bzw. die ursprünglichen Gesellschafter so stellen kann, als hätte die stille Gesellschaft fort dauernd bestanden.

Der Vereinbarung, die stille Gesellschaft „fortsetzen“ zu wollen, kann angesichts der rechtlichen Tatsache, dass eine stille Gesellschaft während des Bestandes eines Konkursverfahrens nicht existieren kann, nur die Wirkung beigemessen werden, dass nach Konkursaufhebung eine neue stille Gesellschaft errichtet

werden soll. Da die Gesellschaftsgründung keine rückwirkende Kraft entfalten kann, ist auch in diesem Fall der Gewinn aus dem Schuldnachlass nur dem Unternehmer zuzurechnen.

Rz 6006 wird geändert (Aufnahme eines Verweises)

Rz 6006

Im Bereich von Mitunternehmeranteilen sind Aufgabatbestände in der Form denkbar, dass Betriebe oder Teilbetriebe einer Mitunternehmerschaft aufgegeben werden.

Auch die Zerschlagung oder das sonstige Enden einer Mitunternehmerschaft ohne ausdrückliche Handlungen der Mitunternehmer kann den Aufgabatbestand erfüllen, bspw. im Zuge einer Pfändung oder eines Konkurses (VwGH 21.02.1996, 94/14/0160), weiters die Beendigung einer stillen Gesellschaft (**zu den Folgen einer Insolvenz einer KG oder stillen Gesellschaft siehe Rz 5994a ff**). Veräußerungsgewinne gemäß § 24 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 sind auch Gewinne, die bei der Aufgabe des Betriebes erzielt werden. Demnach ist im Falle der Betriebsaufgabe ein negatives Kapitalkonto des beschränkt haftenden Gesellschafters nach Maßgabe des § 24 Abs. 2 EStG 1988 zu versteuern (VwGH 21.02.1996, 94/14/0160, Konkurs einer KG; VwGH 12.06.1991, 90/13/0028, Liquidation einer atypischen stillen Gesellschaft).

Die Aufteilung des Gesellschaftsvermögens im Zusammenhang mit der Beendigung der Mitunternehmerschaft stellt stets einen gesellschaftsrechtlichen Vorgang dar. Daher ist bspw. die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes an einen Gesellschafter im Zuge der Aufgabe als Entnahme mit dem gemeinen Wert und nicht als Veräußerungsvorgang bzw. Anschaffungsgeschäft zu werten (VwGH 19.6.2002, 99/15/0115).

Rz 6018 wird geändert (Klarstellung)

Rz 6018

Aus einem Werbungskostenüberschuss resultierende Verluste sind, soweit sie über die Hafteinlage des Kommanditisten oder Stillen hinausgehen, grundsätzlich nicht diesen, sondern dem Komplementär zuzurechnen, **es sei denn, es handelt es sich bei dem Kommanditisten oder Stillen um eine Körperschaft, die ihren Gewinn gemäß § 7**

Abs. 3 KStG 1988 ermittelt. In gleicher Höhe sind spätere auf Kommanditisten oder Stillen entfallende Einnahmenüberschüsse dem Komplementär zuzurechnen (VwGH 20.05.1987, 86/13/0068). Soweit unternehmensrechtliche Erträge (bei Fehlen steuerlicher Einnahmen, bspw. Veräußerung der Liegenschaft) vorliegen, kommt es zu einem Anstieg des Kapitalkontos des Kommanditisten (Stillen), was eine weitere Verlustzuweisung ermöglicht. Ansonsten kommt eine Verlustzuweisung an den Kommanditisten (Stillen) über die Hafteinlage nur dann in Betracht, wenn sich dieser im Innenverhältnis verpflichtet, über seine Einlage hinaus haftungsmäßig am Verlust der K(E)G teilzunehmen (Nachschusspflicht, ernst gemeinte Haftungserweiterungs- bzw. Garantieerklärung, VwGH 21.02.2001, 2000/14/0127). Die Zurechnung des Jahresverlustes hängt nicht davon ab, dass im Verlustentstehungsjahr aktuell mit einem Zugriff der Gläubiger auf das Vermögen des Gesellschafters zu rechnen ist. Entscheidend ist lediglich, dass der Kommanditist oder Stille im Ernstfall für den Verlust einzustehen hat. Der Verlustzurechnung steht es nicht entgegen, dass im Falle eines günstigen wirtschaftlichen Verlaufes die Inanspruchnahme unterbleibt, weil es der Gesellschaft aus eigener Kraft gelingt, ihre Außenstände abzudecken (VwGH 09.09.2004, 2002/15/0196), betreffend die Verpflichtung eines Kommanditisten gegenüber Hauptgläubigern zur Nachschusspflicht auf deren Verlangen).

Hängt eine Nachschusspflicht von einem Gesellschafterbeschluss der Kommanditisten ab, dürfen Verluste über die Kommanditeinlage hinaus erst bei einem entsprechenden Gesellschafterbeschluss zugewiesen werden (VwGH 24.2.2005, 2003/15/0070).

Besteht eine gesellschaftsvertragliche, aber nicht im Firmenbuch eingetragene Verpflichtung zur Erhöhung der Hafteinlage, setzt eine weitere Verlustzuweisung voraus, dass die Erhöhung gemäß § 172 Abs. 1 UGB in handelsüblicher Weise kundgemacht oder den Gläubigern in anderer Weise von der Gesellschaft mitgeteilt worden ist (VwGH 30.06.2005 2004/15/0097).

Rz 6024 wird (nur) im letzten Satz geändert (Klarstellung)

Rz 6024

.....

Dabei ist unbeachtlich, ob es sich bei dem Kommanditisten um eine natürlich Person, eine Mitunternehmerschaft oder eine Kapitalgesellschaft (**ausgenommen Körperschaften, die den Gewinn nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 ermitteln**) handelt.

Rz 6135 wird geändert (Berichtigung eines Verweises)

Rz 6135

Werden Gewinne nicht ausgeschüttet, sondern thesauriert und erst im Wege der Veräußerung der Anteilsrechte realisiert, dann liegen keine Einkünfte aus Kapitalvermögen vor.

Zu Ausschüttungen aus Investmentfonds siehe **InvFR 2008**.

Rz 6168 wird geändert (Judikatur)

Rz 6168

Zinsen sind von der Laufzeit abhängige Vergütungen für den Gebrauch eines auf Zeit überlassenen Kapitals. Unbeachtlich ist die Häufigkeit des Zuflusses (laufende oder nicht laufende Entrichtung). **Zinsen liegen auch dann vor, wenn eine Forderung im Hinblick auf ihre spätere Fälligkeit um einen Abzinsungsbetrag billiger erworben wird; wird eine Forderung jedoch deshalb unter dem Nominale erworben, weil sie notleidend ist, und geht sie dann im Privatvermögen ein, liegen keine Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, weil diese Wertsteigerung dem Kapitalstamm zuzurechnen ist (VwGH 24.06.2010, 2008/15/0241).**

Rz 6409 wird geändert (Judikatur)

Rz 6409

Auch das Entgelt für die Einräumung einer Dienstbarkeit fällt unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (VfGH 08.10.1968, B 26/68; **VwGH 29.07.2010, 2006/15/0317**). Ist im Entgelt für eine zeitlich unbeschränkt und unwiderruflich eingeräumte Nutzung eines Gebäudes auch eine Abgeltung der durch diese Nutzungseinräumung eintretenden Wertminderung des Gebäudes enthalten, unterliegt dieser

Teil nicht der Einkommensteuer (VwGH 26.02.1969, 0115/68; VwGH 30.05.1972, 2245/71). Schadenersatzleistungen, die den Ausfall von Einnahmen ausgleichen, sind steuerpflichtig (VwGH 14.10.1981, 3087/79).

Rz 6410b wird geändert (Klarstellung)

Rz 6410b

Abbauverträge für Bodenschätze führen zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wenn keine über die Vermögensverwaltung hinausgehenden, für einen Gewerbebetrieb typischen Leistungen erbracht werden. Daran ändert auch die Vereinbarung eines Pauschalpreises für den Abbau des gesamten Schottervorkommens nichts. Gemäß Rz 3204 bestehen keine Bedenken, bei Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sämtliche Werbungskosten (einschließlich Absetzung für Substanzverringerung) mit 50% der Bruttoerlöse (einschließlich Umsatzsteuer) zu berücksichtigen. **Bei Anwendung der Nettomethode können die Werbungskosten (einschließlich AfS) mit 40% der Nettoerlöse (ohne Umsatzsteuer) geschätzt werden.**

Die laufende Instandhaltung (siehe VwGH 08.11.1989, 88/13/0101, zu einer Mineralwasserquelle) sowie gewerbliche Vorleistungen, wie insbesondere die Einholung behördlicher Genehmigungen oder die Erschließung des Bodenschatzes (zB im Falle eines Schottervorkommens durch Freilegung und Schaffung einer Zufahrtsmöglichkeit) stellen solche für einen Gewerbebetrieb typischen Leistungen dar und führen daher zu Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Rz 6418a wird geändert (Judikatur)

Rz 6418a

Bezüglich der Abbruchkosten eines Gebäudes kommt es auf den Veranlassungszusammenhang der Aufwendungen oder Ausgaben an (VwGH 7.6.2005, 2002/14/0011):

- Dient der Abbruch **eines Gebäudes** dazu, um **ein** auf dem Grundstück **errichtetes Ersatzgebäude oder auch das unbebaute Grundstück** wiederum zur Erzielung von

Einkünften aus Vermietung und Verpachtung **zu verwenden**, stellen die Abbruchkosten (sofort abzugsfähige) Werbungskosten dar (**VwGH 24.06.2010, 2008/15/0179**).

- Dient der Abbruch eines abbruchreifen Gebäudes dazu, um das (allenfalls neu bebaute) Grundstück sodann privat zu nutzen, liegt ein Zusammenhang mit einer künftigen Einnahmenerzielung von vornherein nicht vor und verbietet sich ein Abzug als Werbungskosten schon im Grunde der Bestimmungen der § 16 Abs. 1 und § 20 Abs. 1 EStG 1988.
- Dient der Abbruch eines abbruchreifen Gebäudes dazu, das unbebaute Grundstück zu veräußern, sind die Aufwendungen diesem Vorgang zuzuordnen und nur insoweit steuerlich beachtlich, als die Veräußerung (des privaten Wirtschaftsgutes) der Einkommensteuer unterliegt.

Rz 6440b wird neu eingefügt (Judikatur)

Rz 6440b

Bei einem unentgeltlich erworbenen Fruchtgenussrecht würde die Bemessung der AfA von den fiktiven Anschaffungskosten (Kapitalwert des Fruchtgenussrechtes) zu einer Steuerfreistellung der Erträge aus dem Fruchtgenussrecht führen. Steuerpflichtig wäre lediglich ein Zinsanteil. Aus systematischen Gründen ist daher ein unentgeltlich erworbenes Fruchtgenussrecht einer AfA nicht zugänglich (UFS 28.01.2010, RV/3639-W/08 zu einem unentgeltlich erworbenen Fruchtgenussrecht an einer Liegenschaft).

Rz 6474 wird geändert (Judikatur)

Rz 6474

Rechtslage für (anschaffungsnahe) Erhaltungsaufwendungen, die bis 31.12.2010 anfallen:

Bei Erwerb eines Gebäudes in vernachlässigtem Zustand sind grundsätzlich alle Aufwendungen in einem nahen zeitlichen Zusammenhang von etwa drei Jahren als Teil der Anschaffungskosten anzusetzen. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz ist bei **Gebäuden**

im Vollanwendungsbereich des MRG gerechtfertigt, weil das Verfügungsrecht des Hauseigentümers sowohl in rechtlicher als auch in wirtschaftlicher Hinsicht wesentlichen Einschränkungen unterworfen ist (**VwGH 20.04.1995, 91/13/0143**).

Die AfA ist (auch über 2010 hinaus) fortzusetzen. Mit Zustimmung des Steuerpflichtigen kann jedoch in offenen Verfahren auch die Rechtslage angewendet werden, die für ab 1.1.2011 anfallende Erhaltungsaufwendungen gilt.

Rechtslage für (anschaffungsnahe) Erhaltungsaufwendungen, die ab 1.1.2011 anfallen:

Anschaffungsnahe (nachgeholte) Erhaltungsaufwendungen sind auch auf Grund des bloßen zeitlichen Zusammenhangs mit dem Kauf und dem Verhältnis der Höhe der Aufwendungen zum Kaufpreis nicht zu aktivieren (VwGH 30.06.2010, 2005/13/0076). Für Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb einer Liegenschaft sind die allgemeinen Aktivierungsregelungen zu beachten.

Rz 6475 wird geändert (Klarstellung)

Rz 6475

Im Anwendungsbereich des § 28 Abs. 2 EStG 1988 (soweit das Gebäude Wohnzwecken dient) sind Instandsetzungsaufwendungen stets auf zehn Jahre abzusetzen. Dabei ist davon auszugehen, dass bei Erwerb eines vernachlässigten Gebäudes alle Aufwendungen im nahen zeitlichen Zusammenhang mit der Anschaffung - also auch jene, die isoliert betrachtet Instandhaltung sind - zu einer wesentlichen Verlängerung der Nutzungsdauer bzw. einer wesentlichen Erhöhung des Nutzungswertes führen, also Instandsetzungsaufwand vorliegt. Soweit der nachgeholte Aufwand Herstellungsaufwand ist, können bei Vorliegen der Voraussetzungen Zehntel- bis Fünfzehntelabsetzungen vorgenommen werden. Bei gemischter Nutzung richtet sich die Zuordnung nach Rz 6471 f.

Rz 6480 wird geändert (Klarstellung)

Rz 6480

Bei Mietgebäuden, die den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen (**Vollanwendungsbereich**), sind nahezu alle Herstellungsaufwendungen infolge Verteilungsmöglichkeit der Aufwendungen nach §§ 3 bis 5 MRG über Antrag auf zehn bis fünfzehn Jahre zu verteilen. Eine Verteilung nach § 28 Abs. 3 EStG 1988 **ist nur** insoweit vorzunehmen, als bei den in §§ 3 bis 5 MRG genannten Aufwendungen Herstellungsaufwand vorliegt. Herstellungsaufwand liegt beispielsweise bei Aufwendungen nach § 3 MRG (Erhaltung) nur ausnahmsweise (**der Erhaltungsaufwand ist durch einen Herstellungsaufwand bedingt**), bei Aufwendungen nach § 4 MRG (Verbesserung) regelmäßig und bei Aufwendungen nach § 5 MRG (Wohnungszusammenlegung) immer vor. Aufwendungen für einen Dachbodenausbau stellen jedoch keine Aufwendungen iSd §§ 3 bis 5 MRG dar (VwGH 22.09.2005, 2001/14/0041).

Bei Mietgebäuden, die bloß dem Teilanwendungsbereich des MRG unterliegen (insbesondere keine Bindung der Verwendung der Hauptmietzinse gemäß § 20 MRG), ist eine Verteilung der Herstellungsaufwendungen nach § 28 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 nicht zulässig.

Rz 6520 wird geändert (Judikatur)

Rz 6520

Mietverträge zwischen nahen Angehörigen sind nach den in Abschnitt 5.4 dargelegten Grundsätzen auf ihre steuerliche Anerkennung zu untersuchen. Ein Mietverhältnis ist - ungeachtet der zivilrechtlichen Behandlung - steuerlich insbesondere dann nicht anzuerkennen, wenn eine Wohnung vom Hauseigentümer an einen nahen Angehörigen bzw. an eine ihm sonst nahe stehende Person unentgeltlich oder zu einem unangemessen niedrigen, nicht fremdüblichen Mietzins überlassen wird; **dies gilt auch, wenn nahe Angehörige eines Miteigentümers eine Wohnung mieten und die Miteigentümer selbst zueinander Fremde sind (VwGH 30.06.2010, 2005/13/0057)**. Hat der Mietvertrag mit einem Angehörigen ursprünglich den Kriterien der Fremdüblichkeit entsprochen, schöpft aber in der Folge der Hauseigentümer nicht die vom MRG zugelassenen

Möglichkeiten aus - er hebt etwa einen Erhaltungsbeitrag nur von den Fremdmietern ein - ist zu prüfen, ob die Wohnung nicht ab diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle ausscheidet.

Rz 6525a wird neu eingefügt:

Rz 6525a

**Gemäß § 188 Abs. 4 lit. c BAO in der Fassung des
Abgabenverwaltungsreformgesetzes, BGBl. I Nr. 20/2009, unterbleibt ab 2008
eine Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wenn
hinsichtlich aller Grundstücksanteile Wohnungseigentum besteht, sofern die
Feststellung nur allgemeine Teile der Liegenschaft (§ 2 Abs. 4
Wohnungseigentumsgesetz 2002) betreffen würde (vgl. dazu Punkt 2 der
Richtlinien zu § 188 BAO, BMF-010103/0177-VI/2009). Werden jedoch aus der
Vermietung von Wohnungen gemeinschaftliche Einkünfte erzielt („Mietenpool“),
sind sie gemäß § 188 BAO festzustellen. In diesem Fall sind auch aus der
Vermietung allgemeiner Teile erzielte Einkünfte in das Feststellungsverfahren
miteinzubeziehen.**

Rz 6530 wird geändert (Judikatur)

Rz 6530

Nutzt der Miteigentümer einen Teil des Gebäudes auf Grund einer bloßen Gebrauchsregelung unter den Miteigentümern, ist sein Anteil aus der Einkünfteermittlung auszuscheiden (VwGH 20.02.1992, 89/13/0236; VwGH 11.12.1996, 95/13/0227; VwGH 24.04.1997, 94/15/0126; VwGH 09.07.1997, 93/13/0002). Die Vereinbarung der Gebrauchsüberlassung gegen Entgelt begründet unter Miteigentümern - auch bei fremdüblichem Entgelt - grundsätzlich noch kein Mietverhältnis. Eine Benützungsregelung stellt nämlich unter Miteigentümern, denen schon nach § 833 erster Satz ABGB der Gebrauch gemeinsam zusteht, keine entgeltliche Gebrauchsüberlassung dar. Der Abschluss eines Mietvertrages ist in einem solchen Fall nur dann anzunehmen, wenn die Parteien eindeutig ihren Willen zum Ausdruck bringen, durch die Vereinbarung mehr als eine Gebrauchsregelung zu begründen (VwGH 11.12.1996, 95/13/0227; VwGH 09.07.1997, 93/13/0002; VwGH 27.05.1998, 98/13/0084; VwGH 24.06.1999, 96/15/0098). **Wird aus der Nutzungsüberlassung an Miteigentümer ein**

Verlust erzielt, liegt selbst dann kein steuerlich beachtlicher Mietvertrag vor, wenn das Rechtsverhältnis zwischen der Hausgemeinschaft und den Teile des Gebäudes nutzenden Miteigentümern nicht als Gebrauchsregelung anzusehen wäre (VwGH 30.06.2010, 2005/13/0057).

Rz 6604 wird geändert (Judikatur)

Rz 6604

Vergütungen an Funktionäre (Organe) von juristischen Personen des privaten Rechts (zB Mitglieder des Vorstandes bei Vereinen, Genossenschaften **[VwGH 29.07.2010, 2006/15/0217]** oder Sparkassen) stellen keine wiederkehrenden Bezüge, sondern Bezüge im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 dar, sofern sie nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses zufließen (siehe LStr 2002 Rz 979). Dies gilt auch für Bezüge von Mitgliedern der Kuratorien der Landeshypothekenbanken. Siehe auch VereinsR 2001 Rz 763. Die von einem Vereinsobmann unterschlagenen Einnahmen führen zu Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit (VwGH 30.01.2001, 95/14/0043).

Rz 6613a wird neu eingefügt (Steuerdialog)

Rz 6613a

Entschädigungen von Feuerwehrfunktionären, die nicht in einem Dienstverhältnis stehen, sind im Rahmen des § 29 Z 4 EStG 1988 steuerlich zu erfassen. Mit der Funktionsausübung sind vielfach Aufwendungen verbunden, die als Werbungskosten zu berücksichtigen sind. Dies trifft insbesondere auf Kosten für Berufskleidung (Uniform) und Fahrt- und Reisekosten zu. Nicht abzugsfähig sind hingegen Repräsentationsaufwendungen wie etwa Spenden bei Festen oder Essens- und Getränkeeinladungen.

Im Interesse einer verwaltungsökonomischen Vorgangsweise bestehen keine Bedenken, Werbungskosten in Höhe von 30% der Einnahmen, mindestens aber 3.000 Euro und höchstens 6.000 Euro zu schätzen. Die geschätzten Werbungskosten dürfen zu keinem Verlust führen. Die Berücksichtigung höherer Werbungskosten setzt den Einelnachweis sämtlicher als Werbungskosten

**beantragter Aufwendungen voraus. Die LStR 2002 Rz 383a ff
(Politikeraufwendungen) sind diesbezüglich nicht anzuwenden. Diese Regelung
ist auf alle offenen Fälle anzuwenden.**

**Funktionsgebühren gemäß § 29 Z 4 EStG 1988 unterliegen der Mitteilungspflicht
gemäß § 109a EStG 1988 iVm der Verordnung zu § 109a, BGBI. II Nr. 417/2001.
Siehe dazu Rz 8300 ff.**

Rz 6621 wird geändert (Judikatur)

Rz 6621

Keine Anschaffung liegt vor bei Erwerb durch Schenkung, Erbschaft, Vermächtnis, **Spiel oder Wette**. Keine Anschaffung liegt weiters auch bei einer gemischten Schenkung vor, wenn der Schenkungscharakter des Geschäftes überwiegt (VwGH 18.09.1964, 1118/64; VwGH 21.10.1966, 1484/65; VwGH 03.03.1967, 0721/66; **VwGH 24.06.2009, 2007/15/0113**).

Keine Anschaffung liegt auch vor bei der Umwandlung von schlichtem Miteigentum in Wohnungseigentum und umgekehrt, wenn sich die (wirtschaftlichen) Eigentumsverhältnisse nicht ändern.

Die Umwandlung von Substanzgenussrechten in Aktien und umgekehrt ist grundsätzlich in zwei rechtliche Teilschritte zu zerlegen, und zwar kommt es zu einer Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988 mit nachfolgender Anschaffung von Aktien. Unter folgenden Voraussetzungen stellt die Umwandlung von Substanzgenussrechten in Aktien oder umgekehrt einen steuerneutralen Vorgang dar (kein Anschaffungsvorgang):

- Zug um Zug mit dem Einzug der Substanzgenussrechte (Aktien) erfolgt die Übernahme der Aktien (Substanzgenussrechte).
- Es kommt zu keiner Verschiebung der ursprünglichen Substanzbeteiligung.
- Es erfolgen keine Zu- bzw. Ausgleichszahlungen.

Die Herstellung von Wirtschaftsgütern fällt nicht unter den Begriff Anschaffung (zu den selbst hergestellten Gebäuden siehe Rz 6642 ff), das Gesetz setzt die Identität des angeschafften und des veräußerten Wirtschaftsgutes voraus. Dementsprechend können

hergestellte Wirtschaftsgüter nicht Gegenstand eines Spekulationsgeschäfts sein. Durch den Bau eines Gebäudes auf eigenem Grund und Boden entsteht aus Sicht des § 30 EStG 1988 kein neues Wirtschaftsgut. Ein Grundstück, das als unbebaut erworben und auf dem sodann ein Haus errichtet wurde, bleibt daher ungeachtet dessen, dass es nun als bebaut zu gelten hat, dieselbe Sache, und seine Veräußerung - sofern innerhalb der Spekulationsfrist - ist ein Spekulationsgeschäft (VwGH 23.9.2005, 2003/15/0105). Hinsichtlich des Gebäudes ist die Herstellerbefreiung (§ 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988) anzuwenden.

Eine Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse nach den Kriterien des § 83 EheG ist - auch bei Ausgleichszahlungen - einkommensteuerrechtlich grundsätzlich als Naturalteilung zu werten. Dies gilt insbesondere für Eigentumsübertragungen betreffend die gemeinsame Ehewohnung. In derartigen Fällen liegt kein Anschaffungs- bzw. Veräußerungsvorgang vor, die Naturalteilung hat die gleichen Rechtswirkungen wie eine unentgeltliche Übertragung.

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 (vgl. VwGH 04.06.2009, 2004/13/0083). 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; **VwGH 04.06.2009, 2004/13/0083**).

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

Rz 6632 wird geändert (Judikatur)

Rz 6632

Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze ist als Hauptwohnsitz jener Wohnsitz anzusehen, zu dem der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Ob ein "Hauptwohnsitz" vorliegt, ist von der Abgabenbehörde im Rahmen der Sachverhaltswürdigung eigenständig zu beurteilen. Einer polizeilichen Meldung kommt im Rahmen der Beweiswürdigung Bedeutung zu. Ein Hauptwohnsitz kann aber unabhängig von der polizeilichen Meldung auch vorliegen, wenn der Steuerpflichtige an dem betreffenden Wohnsitz überhaupt nicht gemeldet ist oder dieser Wohnsitz bloß ein "weiterer Wohnsitz" im Sinne des Melderechts ist.

Verfügt ein Steuerpflichtiger in der selben Gemeinde über mehrere Wohnsitze, können folgende Umstände für die Beurteilung des Hauptwohnsteinges herangezogen werden (VwGH 29.07.2010, 2007/15/0235):

- **Ort der Zustellung der Post**
- **Angabe als Wohnanschrift gegenüber Behörden und dem Arbeitgeber**
- **Höhe des Strom- und Wasserverbrauches.**

Ein vorübergehender Aufenthalt an einem anderen Wohnsitz ist nicht befreigungsschädlich. Eigentumswohnungen (Eigenheime), die lediglich als Zweitwohnsitz (bspw. im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung) genutzt werden, können nicht unter diese Befreiung fallen (VwGH 29.07.2010, 2007/15/0235).

Rz 6649 wird geändert (Einfügung eines Verweises)

Rz 6649

Spekulationsgeschäfte liegen nach § 30 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 dann nicht vor, wenn Wirtschaftsgüter infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs veräußert werden. Ein behördlicher Eingriff (**siehe dazu Rz 7371**) liegt auch dann vor, wenn er sich auf Grund von gesetzlichen Vorschriften ergibt, die in einem auf Antrag des Steuerpflichtigen eingeleiteten Verfahren anzuwenden sind (VwGH 28.11.2007, 2007/14/0009). Bestehen keine Zweifel, dass die

Behörde einen zwangsweisen Eigentumsentzug durchsetzen kann, ist es unerheblich, ob bereits mit einem Enteignungsverfahren begonnen wurde oder andere rechtliche Schritte zur Durchsetzung der bereits bestehenden Verpflichtung erfolgt sind (VwGH 28.11.2007, 2007/14/0009).

Die Bestimmung will lediglich jene rechtsgeschäftliche Rechtsübertragung aus der Erfassung als Spekulationsgeschäft ausnehmen, die das gleiche Ergebnis zum Inhalt hat, welches - bei Unterbleiben einer rechtsgeschäftlichen Einigung - durch behördlichen Eingriff zwangsweise hergestellt wird. Die Veräußerung einer Liegenschaft (von Liegenschaftsteilen) an eine vom Enteignungswerber verschiedene Person ist keine Veräußerung zur Vermeidung eines unmittelbar drohenden behördlichen Eingriffs (VwGH 25.2.2003, 99/14/0316). Wird ein Vermögensgegenstand im Rahmen einer Zwangsversteigerung übertragen, so ist dies aus der Sicht des Verpflichteten kein behördlicher Eingriff, sondern ein Veräußerungsgeschäft (VwGH 25.10.1995, 94/15/0009). Die Veräußerung wegen Verhaftung eines Steuerpflichtigen erfolgt nicht in Folge eines behördlichen Eingriffs (VwGH 3.8.2004, 2001/13/0128).

Zu Grundstücksübertragungen im Rahmen eines behördlichen Verfahrens siehe Rz 6659.

Rz 6654b wird geändert (Klarstellung)

Rz 6654b

Herstellungsaufwendungen mindern die Spekulationseinkünfte, wenn sie vom Verkäufer getragen werden; dies auch dann, wenn sie vor der Anschaffung getätigt wurden (zB Herstellungsaufwendungen, die vom Verkäufer als Mieter vor der Anschaffung des Gebäudes getätigt wurden). Herstellungsaufwendungen kürzen die Spekulationseinkünfte **jedoch nur** insoweit, als sie sich nicht schon bei Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen waren. Hinsichtlich der auf Zeiträume vor der Veräußerung entfallenden Herstellungszehntel/-fünfzehntel hat im Fall einer Veräußerung innerhalb der Spekulationsfrist eine Nachversteuerung nach § 28 Abs. 7 EStG 1988 zu erfolgen (vgl. Rz 6511 ff). Durch die Nachversteuerung nach § 28 Abs. 7 EStG 1988 werden die Herstellungsaufwendungen im Ergebnis nur in jenem Ausmaß berücksichtigt, das der "Normal-AfA" bei Verteilung des Herstellungsaufwandes auf die Restnutzungsdauer entspricht. Herstellungszehntel/-fünfzehntel wirken sich daher bei

Nachversteuerung nach § 28 Abs. 7 EStG 1988 nur im Umfang der Differenz zwischen den berücksichtigten Zehntel/Fünfzehntel-Beträgen und dem Nachversteuerungsbetrag aus (Normal-AfA). In diesem Betrag dürfen sie die Einkünfte aus Spekulationsgeschäft nicht (nochmals) kürzen; sie sind daher in diesem Umfang bei Ermittlung der Spekulationseinkünfte wieder hinzuzurechnen. Siehe dazu das Beispiel in Rz 6654d.

Rz 6654c wird geändert (Klarstellung)

Rz 6654c

Instandsetzungsaufwendungen mindern die Spekulationseinkünfte, wenn sie vom Verkäufer getragen werden; dies auch dann, wenn sie vor der Anschaffung getätigt wurden (zB Instandsetzungsaufwendungen, die vom Verkäufer als Mieter vor der Anschaffung des Gebäudes getätigt wurden).

Instandsetzungsaufwendungen kürzen die Spekulationseinkünfte **jedoch nur** insoweit, als sie nicht schon bei Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen waren. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sofort in voller Höhe abgesetzte Instandsetzungsaufwendungen sind daher bei Ermittlung der Spekulationseinkünfte nicht (nochmals) zu berücksichtigen. Abzuziehen sind nur jene Instandsetzungszehntel, die auf Zeiträume nach der Veräußerung entfallen, da diese bei Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht mehr zu berücksichtigen sind (Rz 6484). Siehe dazu das Beispiel in Rz 6654d.

Rz 6678 wird geändert (Klarstellung)

6678

Art. 13 Abs. 4 des DBA-Schweiz sieht in der Fassung des Revisionsprotokolls vom 21. März 2006 rückwirkend ab 1. Jänner 2004 hinsichtlich in- und ausländischer Gesellschaftsbeteiligungen im Fall des Wegzuges in den anderen Vertragsstaat zeitlich unbeschränkt die Beibehaltung des Besteuerungsrechtes des bisherigen Ansässigkeitsstaates vor, wobei sichergestellt wird, dass die bis zum Wegzug angewachsenen stillen Reserven im Wegzugsstaat steuerhängig bleiben. Art. 13 Abs. 4 des revidierten Abkommens enthält das abkommensrechtliche Verbot einer Besteuerung lediglich aus Anlass des Wegzuges; dieses

Verbot steht einer bloßen Ermittlung der Steuerschuld aus Anlass des Wegzuges nicht entgegen. **Das bedeutet für die Anwendbarkeit von § 31 Abs. 2 Z 2 EStG 1988:**

- **Bei einer Beteiligung an einer österreichischen Körperschaft kommt § 31 Abs. 2 Z 2 nicht zur Anwendung, da gemäß § 98 Abs. 1 Z 8 nach dem Wegzug beschränkte Steuerpflicht besteht und diese durch das DBA-Schweiz nicht eingeschränkt wird.**
- **Bei einer Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft kommt § 31 Abs. 2 Z 2 zur Anwendung, da bereits nach innerstaatlichem Recht nach dem Wegzug keine Steuerpflicht mehr besteht. Das im DBA-Schweiz enthaltene Verbot einer Besteuerung lediglich aus Anlass des Wegzuges hindert Österreich aber daran, die Steuerschuld im Jahr des Wegzuges festzusetzen; es kommt damit faktisch zu einem Besteuerungsaufschub, der § 31 Abs. 2 Z 2 2. Satz entspricht. Es bestehen daher keine Bedenken, die Rz 6683a bis 6683i auf diesen Fall entsprechend anzuwenden.**

Rz 6683b wird geändert (Klarstellung)

6683b

Als Wegzug gelten alle Umstände, die zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich führen (siehe Rz 6677, zB auch Übertragung auf ausländische Stiftung, Schenkung an einen Steuerausländer, Einlage in einen Betrieb [Betriebsstätte], hinsichtlich derer Österreich kein Besteuerungsrecht hat, oder Tod des Steuerpflichtigen mit Übergang der Beteiligung auf einen Steuerausländer unter Entfall des österreichischen Besteuerungsrechtes). Die Nichtfestsetzung der Steuerschuld gilt im Verhältnis zu einem Staat

- der Europäischen Union oder
- des Europäischen Wirtschaftsraumes, sofern eine mit dem EU-Bereich vergleichbare umfassende Amtshilfe und Vollstreckungshilfe besteht. Dies ist gegenüber Norwegen der Fall, nicht jedoch gegenüber Liechtenstein und Island. **Zur Schweiz siehe Rz 6678.**

Da mit Wegzug die Steuerschuld entsteht, aber nur nicht festgesetzt wird, steht der späteren Erhebung der Steuer kein DBA entgegen.

Rz 6822 wird geändert (Judikatur)

Rz 6822

Abfindungen von Pensionsansprüchen von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern stellen Entschädigungen iSd § 32 Z 1 EStG 1988 dar, wenn **das für das Entgehen der Einnahmen ursächliche Ereignis nicht durch den Geschädigten selbst aus eigenem Antrieb herbeigeführt wurde** (vgl. VwGH 20.02.1997, 95/15/0079; **VwGH 25.11.2009, 2005/15/0055; VwGH 29.04.2010, 2006/15/0174**).

Bei nichtselbständigen Einkünften werden derartige Abfindungen gemäß § 67 Abs. 8 lit. e in Verbindung mit § 124b Z 53 EStG 1988 versteuert.

Rz 7016 wird geändert (Judikatur)

Rz 7016

Rentenlegate sind Rentenverpflichtungen bzw. Rentenberechtigungen, die letztwillig (Testament, Vermächtnis, Schenkung auf den Todesfall) auferlegt bzw. erworben werden. Der Rechtsgrund dieser Leistungen ist, mögen gesetzliche Unterhaltspflichten auch als Motiv eine Rolle gespielt haben, nicht die Unterhaltspflicht, sondern die Annahme der Erbschaft (**VwGH 22.03.2010, 2008/15/0092; VwGH 06.12.1983, 83/14/0078**). Die Leistungen hängen auch nicht mit der Übertragung von Wirtschaftsgütern zusammen (**VwGH 22.03.2010, 2008/15/0092**). Es handelt sich dabei um sofort steuerwirksame wiederkehrende Bezüge nach Art einer sonstigen Rente.

Rz 7270 wird geändert (IRÄ-BG)

Rz 7270

Betroffen sind Gewinne, die entstanden sind aus

- 1. Erfüllung eines Sanierungsplanes im Sinne der §§ 140 ff der Insolvenzordnung oder durch**

2. Erfüllung eines Zahlungsplanes (§§ 193 ff der Insolvenzordnung) oder durch Erteilung einer Restschuldbefreiung nach Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens (§§ 199 ff der Insolvenzordnung).

Bei Erfüllung eines Sanierungsplanes oder eines Zahlungsplanes entsteht der Gewinn mit Erfüllung der Sanierungsquote bzw. nach Maßgabe der Ratenzahlungen.

Die Schuld ist erst auszubuchen, wenn die Sanierungsquote vollständig beglichen wurde; bei Nichterfüllung leben die Schulden wieder voll auf (VwGH 24.05.1993, 92/15/0041); die Sicherstellung durch eine Bankgarantie kann die Quotenerfüllung nicht ersetzen.

Beim Abschöpfungsverfahren mit Restschuldbefreiung entsteht der Gewinn mit Erteilung der Restschuldbefreiung.

Ab der Veranlagung 2006 sind auch Nachlässe betrieblicher Verbindlichkeiten, die im Rahmen eines so genannten Privatkonkurses (§§ 181 ff der **Insolvenzordnung**) eintreten, begünstigt (§ 36 Abs. 2 Z 3 EStG 1988). In Betracht kommt der Wegfall betrieblicher Schulden im Rahmen eines Zahlungsplanes (§§ 193 bis 198 der **Insolvenzordnung**) oder der Wegfall betrieblicher Schulden im Rahmen eines Abschöpfungsverfahrens (§§ 199 ff der **Insolvenzordnung**). Der Zahlungsplan ist eine Sonderform des **Sanierungsplanes** ohne zahlenmäßig fixierte Mindestquote. Das Abschöpfungsverfahren kann vom Schuldner eingeleitet werden, wenn ein Zahlungsplan gescheitert ist. Werden durch Abschöpfung (Abtretung des pfändbaren Einkommens an einen Treuhänder) in einem Zeitraum von sieben Jahren mindestens zehn Prozent der Konkursforderungen abgedeckt, besteht für den Schuldner Anspruch auf Erteilung der Restschuldbefreiung.

Betroffen sind auch Gewinne, die entstanden sind aus der Durchführung eines vor dem 1. Juli 2010 eingeleiteten Ausgleichs- oder Konkursverfahrens nach der Ausgleichs- bzw. Konkursordnung.

Rz 7271a wird neu eingefügt (Erstellung eines Verweises)

Rz 7271a

Zum Sanierungsgewinn bei Kommanditgesellschaften siehe Rz 5994a und bei stillen Gesellschaften siehe Rz 5908a (bei gerichtlichem Ausgleich oder Erfüllung eines Sanierungsplanes) bzw. Rz 5994b (bei Konkurs).

Rz 7313 wird geändert (Judikatur)

Rz 7313

Wird der Betrieb innerhalb eines Jahres nach der Einantwortung (Erlangung der Verfügungsgewalt über das Legat) vom Erben (Legatar) veräußert oder aufgegeben, kann idR davon ausgegangen werden, dass die Begünstigung erfüllt ist (**VwGH 22.03.2010, 2008/15/0094**). Eine Veräußerung oder Aufgabe vor der Einantwortung (Erlangung der Verfügungsgewalt über das Legat) ist ungeachtet der Dauer des Verlassenschaftsverfahrens begünstigt.

Rz 7318 wird geändert (Judikatur)

Rz 7318

Keine Erwerbstätigkeit liegt jedenfalls vor

- bei Einkünften aus Pensionen (Pensionsbezüge gemäß § 22 Z 2 und 25 EStG 1988, Betriebspensionen) oder aus einer bloßen Vermögensverwaltung (zB Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, aus Kapitalvermögen),
- wenn ausdrücklich und unwiderruflich auf eine Entlohnung verzichtet wird. Dies kann zB bei einem Geschäftsführer einer GmbH der Fall sein, selbst wenn der gesetzliche Vertreter auch Gesellschafterfunktion besitzt und aus dieser gesellschaftsrechtlichen Funktion eine Gewinnausschüttung beziehen kann. Auch die Vereinbarung der Abgeltung tatsächlicher Aufwendungen für die Tätigkeit begründet noch keine Erwerbseinkünfte;
- **bei Einkünften aus einer kapitalistischen Beteiligung an einer KG (VwGH 22.03.2010, 2008/15/0094; VwGH 04.06.2008, 2003/13/0077).**

Rz 7338 wird geändert

Rz 7338

Die Einnahmen aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt - dazu gehören Entschädigungen nur insoweit, als sie mit der Kalamität unmittelbar zusammenhängen - sind um die damit zusammenhängenden Betriebsausgaben einschließlich der in der gleichen Rechnungsperiode angefallenen direkt zurechenbaren Kulturkosten zu kürzen. Als mit den Einnahmen aus der Kalamitätsnutzung im Zusammenhang stehende Aufwendungen gelten:

- Materialkosten für Schlägerung
- Löhne und Gehälter für Forstpersonal einschließlich Lohnnebenkosten für Holzernte und Vermarktung
- Fremdarbeiten für Holzernte und Vermarktung
- Maschinenkosten, soweit der Holzernte zurechenbar
- AfA der Forststraßen, soweit der Holzernte zurechenbar
- AfA der Fahrzeuge, soweit der Holzernte zurechenbar.

Weitere Aufwendungen sind nicht abzuziehen. Eine Aufteilung der Kosten ist an den eingeschlagenen Festmetern zu messen.

Zahlungen aus dem Katastrophenfonds sind zwar steuerfrei (VwGH 10.09.1998, 96/15/0272), führen jedoch zu einer entsprechenden Betriebsausgabenkürzung (vgl. Rz 4855), die sich sowohl auf die Höhe der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft als auch auf die Höhe der Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt gleichermaßen auswirkt.

Soweit Zahlungen aus dem Katastrophenfonds nur Ertragsausfälle abgelten, kommt eine Aufwandskürzung nicht in Betracht. Keine Betriebsausgabenkürzung hat bei teilpauschalierten Forstbetrieben, welche die Betriebsausgaben nach § 3 Abs. 2 LuF PauschVO 2006 pauschal ermitteln, zu erfolgen.

Im Fall der Teilpauschalierung eines Forstbetriebes ist zur Ermittlung der Einkünfte aus außerordentlichen Waldnutzungen oder Waldnutzungen infolge höherer Gewalt jenes Betriebsausgabenpauschale heranzuziehen, das der Art der Kalamitätsnutzung entspricht. Wird das Holz aus der Kalamitätsnutzung selbst geschlägert, sind die

Betriebsausgabenprozentsätze des § 3 Abs. 2 Z 1 LuF PauschVO 2006 anzuwenden. Wird das Holz aus der Kalamitätsnutzung am Stock verkauft, sind die Betriebsausgabenprozentsätze des § 3 Abs. 2 Z 2 LuF PauschVO 2006 anzuwenden. Die Anwendung eines Mischsatzes ist unzulässig, da die LuF PauschVO 2006 einen Mischsatz nicht vorsieht. Ebenso ist im Falle der Teilpauschalierung die Ermittlung der Kalamitätseinkünfte auf Basis der tatsächlichen Betriebsausgaben unzulässig, da nach § 1 Abs. 1 LuF PauschVO 2006 die Pauschalierungsverordnung nur zur Gänze anwendbar ist. Entsprechendes gilt im Anwendungsbereich der LuF PauschVO 2001.

Rz 7371 wird geändert (Judikatur)

Rz 7371

Unter einem behördlichen Eingriff ist nicht jede behördliche Einwirkung auf ein Geschehen zu verstehen, sondern nur eine solche, mit der die öffentliche Hand Eigentumsrechte zu ihren Gunsten in einer Weise beeinträchtigt, dass - ohne Übertragung des Eigentums - das Eigentumsrecht an einer Sache mit enteignungähnlicher Wirkung beschränkt wird. Als behördlicher Eingriff kommt daher nur eine Enteignung oder Beschränkung von Eigentumsrechten mit enteignungähnlicher Wirkung in Betracht (**vgl. VwGH 23.03.2010, 2005/13/0017**). Kein behördlicher Eingriff ist die bescheidmäßige Aufforderung, Schadholz zu fällen und zu entrinden bzw. in geeigneter Weise bekämpfungstechnisch zu behandeln (VwGH 09.09.1998, 95/14/0017).

Rz 7376a wird neu eingefügt (Judikatur)

Rz 7376a

Erwirbt ein Steuerpflichtiger, der bereits Mitunternehmer ist, einen weiteren Anteil an der Mitunternehmerschaft, ist im Falle der Veräußerung des gesamten Gesellschaftsanteiles der Fristenlauf für die einzelnen Erwerbsvorgänge gesondert zu berechnen, sodass unter Umständen ein Teil des Veräußerungsgewinnes einer Progressionsermäßigung gemäß § 37 EStG 1988 unterliegt, der andere Teil hingegen nicht.

Wird ein Betrieb zunächst in Form einer Mitunternehmerschaft, in der Folge jedoch durch Vereinigung aller Anteile in einer Hand, weil bei Vorhandensein von zwei Gesellschaftern der eine Gesellschafter die Anteile des anderen erworben hat (§ 142 UGB), als Einzelunternehmen fortgeführt, so beginnt die in § 37 Abs. 2 Z 1 bzw. Abs. 5 EStG 1988 normierte siebenjährige Frist hinsichtlich des erworbenen Anteils im Zeitpunkt von dessen entgeltlichem Erwerb zu laufen. Der auf den erworbenen Anteil in der Folge entfallende Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn unterliegt nur dann einer Progressionsermäßigung des § 37 EStG 1988, wenn auch hinsichtlich dieses Anteils die siebenjährige Frist gewahrt ist (VwGH 28.04.2010, 2007/13/0013; zur Abgrenzung eines entgeltlichen Erwerbes zum unentgeltlichen Erwerb eines Mitunternehmeranteils siehe Rz 5977).

Der Text zu Abschnitt 27.8.1 lautet

§ 11 Abs. 1 EStG 1988 ist mit Veranlagung 2003 außer Kraft getreten.

Rz 7590 wird geändert (Judikatur)

Rz 7590

Die unmittelbare Rechtsgrundlage für die Berechnung des Progressionsvorbehaltes stellt somit nicht ein Doppelbesteuerungsabkommen dar, sondern ergibt sich aus der Anordnung des EStG 1988, dass sich der Steuersatz nach dem (Gesamt)Einkommen des unbeschränkt StpfI bemisst (VwGH 29.07.2010, 2010/15/0021). Bestimmungen darin haben nur einschränkenden oder klarstellenden Charakter.

Rz 7592 wird geändert.

Rz 7592

Ein Progressionsvorbehalt kann angewendet werden, wenn dieser in einem Doppelbesteuerungsabkommen, und zwar im Methodenartikel, vorgesehen ist.

Rz 7750 wird geändert.

Rz 7750

Gemäß § 93 Abs. 4 Z 1 in Verbindung mit § 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 gehören zu den abzugspflichtigen Kapitalerträgen auch Zinserträge aus Kost- oder Pensionsgeschäften. Dazu zählen sowohl die an den Kost- bzw. Pensionsgeber weitergeleiteten Kapitalerträge (= Ausgleichszahlung) als auch der Differenzbetrag zwischen Kauf und Rückkaufspreis. Beim Wertpapierleihegeschäft unterliegt gemäß § 93 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 die Ausgleichszahlung an den Verleiher dem Steuerabzug, sofern es sich um weitergeleitete Zinsen aus Forderungswertpapieren oder weitergeleitete Auslandsdividenden **handelt. Sowohl** beim Pensionsnehmer als auch beim Leihnehmer kommt es bei der Weiterleitung von mit Kapitalertragsteuer belasteten Inlandsdividenden (= Ausgleichszahlung) zu einer Rückgängigmachung von Kapitalerträgen gemäß § 95 Abs. 6 EStG 1988.

Rz 7779 wird (nur) im dritten Aufzählungspunkt geändert.

Rz 7779

(unverändert) schriftlich festzuhalten:

- Urkunde, aus der sich die rechtliche Existenz der Körperschaft ergibt.
- Die persönlichen Daten der natürlichen Person, die für die Körperschaft auftritt, einschließlich Vertretungsnachweis sowie Urkunde über ihre organschaftliche Stellung, falls sie eine solche bekleidet.
- **Name und Sitz der ausländischen Körperschaft.**

Die kuponauszahlende Stelle hat *(unverändert)*

Der Abschnitt 29.5.4 mit den Rz 7780a bis 7780i wird neu eingefügt

29.5.4 Wirtschaftliche Betrachtungsweise bei ausländischen Versicherungsprodukten

Rz 7780a

Für die ertragsteuerliche Beurteilung von ausländischen Versicherungsprodukten, bei denen der Versicherungsnehmer einen gewissen Einfluss auf die Vermögenswerte des Deckungsstocks behält, stellt sich die Frage, ob dem Versicherungsnehmer angesichts seiner Dispositionsmöglichkeiten die (Kapital)Erträge aus den dem Deckungsstock zugehörigen Wertpapieren unmittelbar zuzurechnen sind.

29.5.4.1 Vergleichbarkeit mit inländischen Versicherungsprodukten

Rz 7780b

Bei ausländischen Versicherungsprodukten, die jenen Produkten vergleichbar sind, die auch inländische Versicherungsunternehmen unter der Bezeichnung als Versicherungen anbieten dürfen, kann davon ausgegangen werden, dass das Versicherungsunternehmen wirtschaftlicher Eigentümer der dem Deckungsstock zugehörigen Wertpapiere ist.

Welche Produkte im Inland konzessionierte Versicherungsunternehmen unter der Bezeichnung als Versicherungen anbieten dürfen, wird durch das Versicherungsaufsichtsgesetz und die dazu ergangenen Rundschreiben der FMA geregelt. Danach dürfen folgende Vertragstypen angeboten werden:

- Die klassische Lebensversicherung (Erlebensversicherung, Ablebensversicherung, Er- und Ablebensversicherung) zeichnet sich dadurch aus, dass das Versicherungsunternehmen dem Versicherungsnehmer bestimmte Leistungen garantiert, selbst das Kapitalanlagerisiko trägt und bei der Kapitalanlage an die Kapitalanlageverordnung der FMA gebunden ist. Innerhalb der Deckungsstockabteilung (§ 20 Abs. 2 Z 1 VAG) erfolgt keine Zuordnung einzelner Vermögenswerte zu bestimmten Versicherungsverträgen. Für die Berechnung der versicherungstechnischen**

Rückstellungen kommt der gemäß Höchstzinssatzverordnung der FMA festgelegte Höchstzinssatz („Garantiezins“) zur Anwendung.

- **Mit BGBl. I Nr. 22/2009 wurde die klassische Lebensversicherung um den Typus der kapitalanlageorientierten Lebensversicherung ergänzt. Dabei handelt es sich um eine spezifische Form der klassischen Lebensversicherung, für die es eine eigene Deckungsstockabteilung (§ 20 Abs. 2 Z 4a VAG) gibt, innerhalb der eine Zuordnung von Vermögenswerten zu Gruppen von Versicherungsverträgen (nicht aber für einzelne Versicherungsverträge) möglich ist. Hinsichtlich Garantiezins und Veranlagung nach der Kapitalanlageverordnung gelten allerdings dieselben Regelungen wie bei der klassischen Lebensversicherung.**
- **Bei der indexgebundenen Lebensversicherung (Deckungsstockabteilung § 20 Abs. 2 Z 4 VAG) wird die Höhe der Versicherungsleistung an die Entwicklung eines – für den Kunden jederzeit ohne außergewöhnlichen Aufwand ermittelbaren bzw. extern zugänglichen – Index bzw. Bezugswertes geknüpft. Das Versicherungsunternehmen trägt daher nicht das Kapitalanlagerisiko.**
- **Bei der fondsgebundenen Lebensversicherung (Deckungsstockabteilung § 20 Abs. 2 Z 3 VAG) steht die Veranlagung in bestimmte Fonds im Vordergrund. Die Angabe der Kapitalanlagefonds, in die investiert wird, ist (notwendiger) Vertragsinhalt dieser Lebensversicherung. Den einzelnen Versicherungsverträgen werden konkrete und eindeutig identifizierbare Anteilsrechte zugeordnet, das Versicherungsunternehmen trägt nicht das Kapitalanlagerisiko. Zugelassen sind nur externe Fonds, dh. die Veranlagung in die verschiedenen Vermögenswerte darf nicht durch das Versicherungsunternehmen selbst erfolgen. Der Versicherungsnehmer kann typischerweise nach Vertragsabschluss zwischen den vom Versicherer angebotenen Investmentfonds wechseln und seine Fondsanteile ganz oder teilweise umschichten (Switch-Aufträge). Die Kapitalauszahlung kann auch durch Übertragung von Fondsanteilen erfolgen.**

In der Praxis werden fonds- und indexgebundene Lebensversicherungen oft mit „Garantien“ verkauft. Solche „Garantien“ dürfen nicht vom

Versicherungsunternehmen, sondern nur von Dritten abgegeben werden (das Versicherungsunternehmen darf höchstens das Ausfallsrisiko des Garantiegebers übernehmen).

Rz7780c

Bei der index- und fondsgebundenen Lebensversicherung müssen folgende Voraussetzungen gemeinsam erfüllt sein:

- **Risikoübernahme: Das Versicherungsunternehmen muss ein maßgebliches Risiko übernehmen. Davon ist auszugehen, wenn im Ablebensfall ein Risikokapital von mindestens 5% der Deckungsrückstellung enthalten ist; dies ist zB erfüllt, wenn 105% des aktuellen Werts des Deckungsstocks zur Auszahlung kommen (Rundschreiben der FMA vom 12.12.2006, GZ FMA-VU000.400/0002-VPM/2006).**
- **Tarif: Es muss ein Tarif gemäß § 18 Abs. 1 VAG im Sinne eines für einen größeren Personenkreis konzipierten Produkts gegeben sein und der FMA vorgelegt werden. Der Begriff „Tarif“ bringt zum Ausdruck, dass es beim Versicherungsgeschäft immer um eine Vielzahl gleich(artig)er Verträge geht, das Geschäft wird nach dem Gesetz der großen Zahl betrieben. Dies gilt für alle Lebensversicherungen, sodass „private insuring“ im Sinne einer für jeden Versicherungsvertrag völlig individuellen Veranlagungsstrategie (etwa bei einem Einmalerlag in Form einer Depotübertragung) daher nicht zulässig ist.**

Rz 7780d

Die Vergleichbarkeitsprüfung für ausländische Versicherungsprodukte, bei denen der Versicherungsnehmer einen gewissen Einfluss auf die Vermögenswerte des Deckungsstocks behält, wird sich in der Regel an der fondsgebundenen Lebensversicherung orientieren. Aus den dargestellten Regelungen für diesen Vertragstyp ergibt sich, dass insbesondere folgende ausländische Produkte nicht mit inländischen Versicherungsprodukten vergleichbar sind:

- **Produkte, bei denen tatsächlich kein Versicherungsrisiko übernommen wird, insbesondere Produkte, bei denen im Ablebensfall kein Risikokapital von mindestens 5% der Deckungsrückstellung enthalten ist, sowie Produkte, bei**

denen der Versicherungsfall erst bei Ableben mehrerer Personen eintritt (sodass kein maßgebliches versicherungstechnisches Risiko besteht). Bei Rentenversicherungsverträgen kann das maßgebliche Risiko in der zugesagten, der Höhe nach bezifferten Rente liegen.

- **Produkte, bei denen ein Einmalerlag in Form einer Depotübertragung möglich ist (im Sinne von „private insuring“).**
- **Produkte, bei denen für jeden Versicherungsvertrag eine völlig individuelle Veranlagungsstrategie besteht („private insuring“).**

29.5.4.2 Wirtschaftliches Eigentum bei nicht vergleichbaren ausländischen Versicherungsprodukten

Rz 7780e

Bei ausländischen Versicherungsprodukten, die jenen Produkten nicht vergleichbar sind, die auch inländische Versicherungsunternehmen als Versicherungen anbieten dürfen, ist im Einzelfall zu prüfen, ob der Kunde („Versicherungsnehmer“) über die dem Deckungsstock zugehörigen Wertpapiere (weiterhin) so weit reichend verfügen kann, dass ihm diese als Einkunftsquelle zuzurechnen sind. Dies ist jedenfalls gegeben, wenn der Kunde laufend Einfluss auf die Zusammensetzung der ihm zuzuordnenden Wertpapiere im Deckungsstock hat, indem er ohne Einschränkungen bestimmen kann, wann welche Wertpapiere ge- und verkauft werden. Ist die Einflussmöglichkeit des Kunden nicht derart eindeutig gegeben, sprechen folgende Indizien für eine Zurechnung zum Kunden:

- **Der Kunde kann die Depotbank wählen.**
- **Der Kunde kann den für die Verwaltung von dem Deckungsstock zugehörigen Wertpapieren zuständigen Berater/Manager wählen.**
- **Die Wertpapiere des Deckungsstocks, die dem Kunden zugeordnet sind, werden einzeln verwahrt und verwaltet.**
- **Der Kunde kann die Veranlagungsstrategie nicht nur im Rahmen von bei Vertragsabschluss vordefinierten Investments (wie bei der fondsgebundenen**

Lebensversicherung) wählen, sondern sich während der Laufzeit auch für andere (bei Vertragsabschluss noch nicht spezifizierte) Investments entscheiden.

- **Einmalerläge in Form von Depotübertragungen sind möglich.**
- **Die Kapitalauszahlung kann auch in Form einer Depot(rück)übertragung erfolgen.**

Diese Indizien sind als ein bewegliches System zu verstehen, dh. für die wirtschaftliche Zurechnung zum Kunden ist das Gesamtbild der Verhältnisse maßgeblich. Es müssen daher nicht sämtliche der genannten Voraussetzungen erfüllt sein, sondern es genügt, dass das Gesamtbild dafür spricht, dass der Kunde über die im Deckungsstock befindlichen Wertpapiere verfügen kann. Dabei ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht bloß auf die rechtliche Gestaltung, sondern auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen.

29.5.4.3 Rechtsfolgen der Zurechnung des Deckungsstocks zum Kunden

Rz 7780f

Ergibt die unter Rz 7780e dargestellte Prüfung der wirtschaftlichen Dispositionsbefugnis, dass die im Deckungsstock befindlichen Wertpapiere aus ertragsteuerlicher Sicht dem Kunden („Versicherungsnehmer“) zuzurechnen sind, sind auch die auf den Kunden entfallenden Einkünfte aus den ihm zugeordneten Wertpapieren des Deckungsstocks unmittelbar dem Kunden zuzurechnen und bei diesem zu besteuern. Im Falle eines unbeschränkt steuerpflichtigen Kunden, dem Wertpapiere des Deckungsstocks zugeordnet sind, die im Depot einer österreichischen Bank verwahrt werden, besteht daher nach Maßgabe der §§ 93 ff EStG 1988 Kapitalertragsteuerpflicht. Wird gemäß § 3 EU-QuStG festgestellt, dass der Kunde als wirtschaftlicher Eigentümer der Zinszahlungen seinen Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat der EU hat, ist EU-Quellensteuer einzubehalten.

29.5.4.4 Haftung der depotführenden Bank

Rz 7780g

Ist der Kapitalertragsteuerabzug zu Unrecht unterblieben, kann die Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 ausnahmsweise auch dem Empfänger der Kapitalerträge vorgeschrieben werden. Es liegt daher grundsätzlich im Ermessen der Abgabenbehörde, die Kapitalertragsteuer dem Empfänger oder der zum Abzug verpflichteten depotführenden Bank vorzuschreiben.

Von der Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an die depotführende Bank ist jedenfalls abzusehen, wenn das Versicherungsunternehmen gegenüber der depotführenden Bank eine schriftliche (Anleger-)Erklärung abgegeben hat, wonach

- **das ausländische Versicherungsprodukt nach Rz 7780b ff österreichischen Versicherungsprodukten vergleichbar ist oder**
- **das Versicherungsunternehmen nach Rz 7780e die ausschließliche Dispositionsbefugnis über die am Depot befindlichen Investments hat und der Versicherungsnehmer weder rechtlich noch tatsächlich wie ein Eigentümer über die Veranlagung entscheiden kann.**

Dies gilt nicht, wenn die depotführende Bank oder ein Unternehmen desselben Konzerns (§ 15 AktG) das ausländische Versicherungsprodukt vermittelt hat und die depotführende Bank wusste oder wissen musste, dass der Kunde („Versicherungsnehmer“) und nicht das Versicherungsunternehmen über die im Deckungsstock befindlichen Vermögenswerte verfügen kann (siehe Rz 7780e). Ist dies der Fall, ist die Kapitalertragsteuer grundsätzlich der depotführenden Bank vorzuschreiben. Dies gilt sinngemäß auch für die EU-Quellensteuer.

29.5.4.5 Eigenständige Beurteilung für Zwecke der Versicherungssteuer

Rz 7780h

Während im Bereich der Ertragsteuern die wirtschaftliche Betrachtungsweise maßgeblich ist, ist für das Versicherungssteuergesetz 1953 die zivilrechtliche Beurteilung maßgeblich. Liegt daher aus zivilrechtlicher Sicht eine Versicherung vor, dh. unterliegt der Vertrag dem Versicherungsvertragsgesetz 1958, kann – ungeachtet der ertragsteuerlichen Beurteilung – auch Versicherungssteuer nach

dem Versicherungssteuergesetz 1953 anfallen. Davon betroffen können ausländische Versicherungsprodukte sein, bei denen

- **es sich um „private insuring“ handelt (und die somit von inländischen Versicherungsunternehmen nicht als Versicherung angeboten werden dürfen),**
- **die nach Rz 7780e vorzunehmende Prüfung für eine Zurechnung des Deckungsstocks zum Kunden spricht,**
- **aber trotzdem ein Versicherungsrisiko übernommen wird (und es sich somit zivilrechtlich um eine Versicherung handelt).**

29.5.4.6 Anwendungszeitraum

Rz 7780i

Die hier dargestellten Grundsätze sind in allen offenen Verfahren anzuwenden. Von einer Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an die depotführende Bank ist bei Depots, die von ausländischen Versicherungsunternehmen vor dem 1.7.2010 begründet wurden bzw. die vor dem 1.7.2010 auf ausländische Versicherungsunternehmen übertragen wurden, abzusehen. Dies gilt nicht, wenn die depotführende Bank oder ein Unternehmen desselben Konzerns (§ 15 AktG) das ausländische Versicherungsprodukt vermittelt hat und die depotführende Bank wusste oder wissen musste, dass der Kunde („Versicherungsnehmer“) und nicht das Versicherungsunternehmen über die im Deckungsstock befindlichen Vermögenswerte verfügen kann (siehe Rz 7780e).

Rz 7808 wird geändert

Rz 7808

Eine Überprüfung des Vorliegens eines öffentlichen **Angebots entfällt**, wenn nachgewiesen werden kann, dass ein Forderungswertpapier innerhalb von sechs Monaten nach seiner Emission von mehr als **100** verschiedenen Käufern erworben wurde.

Der Nachweis des Erwerbes der erforderlichen Anzahl der Käufer ist folgendermaßen zu erbringen.

- Bei Forderungswertpapieren, die bei Kreditinstituten hinterlegt sind, die Vorlage der Bestätigung des die Emission führenden Kreditinstitutes, dass die erforderliche Käuferanzahl innerhalb von 6 Monaten erreicht worden ist.
- Bei Forderungswertpapieren die nicht bei Kreditinstituten hinterlegt sind, die Vorlage einer notariellen Bestätigung, dass die erforderliche Käuferanzahl innerhalb von sechs Monaten erreicht worden ist.
- Bei Forderungswertpapieren, die sich im Fondsvermögen eines inländischen Investmentfonds befinden.

Rz 7966 wird geändert (Klarstellung)

Rz 7966

Die beschränkte Steuerpflicht gemäß **§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. a und b EStG 1988** erstreckt sich auf:

- Ausschüttungen aus Anteilsrechten (§ 93 Abs. 2 Z 1),
- Ausgleichszahlungen, die der Verleiher eines Wertpapiers iSd § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 von einem Kreditinstitut erhält (§ 93 Abs. 4 Z 4 EStG 1988),
- Gewinnanteile stiller Gesellschafter (§ 93 Abs. 2 Z 2 EStG 1988), **nicht aber solche „nach Art eines stillen Gesellschafters“ (siehe dazu Rz 6153).**

Rz 7971 wird geändert (Klarstellung)

Rz 7971

Insb. folgende Kapitalerträge iSd § 27 EStG 1988 unterliegen nicht der beschränkten Steuerpflicht:

- Zinserträge aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten, denen ein Bankgeschäft zugrunde liegt (§ 93 Abs. 2 Z 3 EStG 1988),
- Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren (§ 93 Abs. 3 EStG 1988),

- Gewinnanteile aus der Beteiligung **lediglich „nach Art eines typischen (echten) stillen Gesellschafters“** (§ 27 Abs. 1 Z 2 EStG 1988, **siehe dazu Rz 6153; Gewinnanteile stiller Gesellschafter unterliegen hingegen der beschränkten Steuerpflicht , vgl. zur Unterscheidung Rz 6153**),
- Zinsen und andere Erträge aus Darlehen (§ 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988),
- Zinsen aus partiarischen Darlehen,
- Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen (§ 27 Abs. 1 Z 5 EStG 1988),
- Unterschiedsbeträge zwischen der eingezahlten Versicherungsprämie und der Versicherungsleistung gemäß § 27 Abs. 1 Z 6 EStG 1988,
- Zinsen aus Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen sind (§ 98 Z 5 letzter Satz EStG 1988).
- Zinsen, die die in § 99a EStG 1988 umschriebenen Voraussetzungen erfüllen (konzerninterne Zinsen an EU-Gesellschaften, auch im Fall einer hypothekarischen Besicherung).

Rz 8022 wird geändert (AVOG 2010)

Rz 8022

Werden auf Grund von DBA entlastungsbedürftige Einkünfte von der österreichischen Abzugsbesteuerung nicht bereits bei Auszahlung an der Quelle entlastet, kann der ausländische Einkünfteempfänger unter Verwendung der hierfür vorgesehenen Vordrucke (siehe Erlass AÖF Nr. 63/2002) eine abkommenskonforme Steuerrückzahlung beantragen, soferne keine Entlastung im Wege eines Veranlagungsverfahrens erfolgt. Die Rückzahlung hat nach Maßgabe des § 240 BAO zu erfolgen. **Gemäß § 18 AVOG 2010 obliegt** dem FA Bruck Eisenstadt Oberwart für den Bereich des gesamten Bundesgebietes die auf Grund völkerrechtlicher Verträge vorgesehene Rückzahlung von Abgaben, soweit diese nicht anderen Behörden übertragen ist (siehe Erlass AÖF Nr. 83/2000).

Rz 8039 wird geändert (Klarstellung)

Rz 8039

Die Antragsveranlagung betrifft Einkünfte gemäß § 99 Abs. 1 Z 1, 3, 4, 5 oder 6 EStG 1988, Einkünfte aus Bezügen als Arbeitnehmer (§ 70 Abs. 2 Z 1 und 2 EStG 1988; § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 idF AbgÄG 2004) und kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger (Rz 8044). Wird ein Antrag auf Veranlagung gestellt, sind sämtliche steuerabzugspflichtigen Einkünfte **mit Ausnahme derjenigen, von denen ein Lohnsteuerabzug in Höhe von 20% vorgenommen worden ist**, in die Veranlagung jedenfalls einzubeziehen. **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, von denen ein Lohnsteuerabzug in Höhe von 20% vorgenommen worden ist, sind auch bei einer Antragsveranlagung anderer steuerabzugspflichtiger Einkünfte nur auf gesonderten Antrag einzubeziehen.**

Beispiel:

A bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Lehrer (§ 70 Abs. 2 Z 1), weiters Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Vortragender (§ 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, Lohnsteuerabzug in Höhe von 20%) sowie Aufsichtsratsvergütungen (§ 99 Abs. 1 Z 4 EStG 1988). Wird ein Antrag auf Veranlagung gestellt, sind die nichtselbständigen Einkünfte als Lehrer und die Aufsichtsratsvergütungen jedenfalls einzubeziehen. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Vortragender, die dem Lohnsteuerabzug von 20% unterlegen sind, sind hingegen nur dann einzubeziehen, wenn auch hinsichtlich dieser Einkünfte die Veranlagung beantragt wird.

Rz 8059 wird nur im vorletzten Absatz geändert (Judikatur)

Rz 8059

.....

Verluste, die im Ausland vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich erlitten wurden, kommen weder für einen Verlustausgleich nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 noch für einen Verlustabzug nach § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 in Betracht (**VwGH 28.05.2009, 2008/15/0034**). Dies gilt auch dann, wenn der beschränkt Steuerpflichtige in den Folgejahren unbeschränkt steuerpflichtig wird.

.....

Rz 8310 wird nur im ersten Absatz geändert (Klarstellung)

Rz 8310

Unter § 1 Abs. 1 Z 7 der Verordnung BGBl. II Nr. 417/2001 fallen nur Funktionäre von öffentlich-rechtlichen Körperschaften, wenn die Tätigkeit zu Funktionsgebühren nach § 29 Z 4 EStG 1988 führt (siehe dazu Rz 6613 ff sowie den Anhang II). **Dazu gehören auch Funktionäre der Feuerwehr.**

.....

Im Anhang II wird als erster Punkt eingefügt (sonst bleibt der Anhang II unverändert):

- **Bezüge von Funktionären der Feuerwehr**

.....

Bundesministerium für Finanzen, 21. Dezember 2010