



Verteiler:	ESt200 ESt220 ESt271 ESt275 ESt304
A3 B3 C5 G3	13. Juli 2001
	GZ. 06 0104/3-IV/6/01

An alle

Finanzlandesdirektionen und
Finanzämter

Himmelpfortgasse 4-8
Postfach 2
A-1015 Wien

**Betr: Änderungen der EStR 2000 auf Grund des BBG 2001 und des § 14 Abs. 13 EStG 1988
(Änderung der biometrischen Rechnungsgrundlagen)**

**Die gesetzlichen Änderungen durch das Budgetbegleitgesetz 2001 (BBG 2001),
BGBl. I Nr. 142/2000, und durch das Steuerreformgesetz 2000 (StRefG 2000), BGBl I
Nr. 106/1999 (hinsichtlich des § 14 Abs. 13 EStG 1988) führen in den EStR 2000 zu folgenden
Änderungen bzw. Einfügungen von Randzahlen:**

- **Rz 157a bis Rz 157d, Rz 3802a zu § 2 Abs. 2b EStG 1988 - Einschränkung der Verlustverrechnung**
- **Rz 2636a bis Rz 2636e zu § 6 Z 16 EStG 1988 - Ausgleichsposten bei Leasingunternehmen**
- **Rz 4533a bis Rz 4533g zu § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 - Einschränkung des Verlustabzuges**
- **Rz 2491, Rz 2498, Rz 3141, Rz 3146, Rz 3148, Rz 3154 bis Rz 3156, Rz 3158, Rz 3159, Rz 3163, Rz 3164, Rz 3165, Rz 5202 zu § 8 Abs. 1 EStG 1988 - Verringerung des AfA-Satzes bei unmittelbar der Betriebsausübung die nenden Betriebsgebäuden von 4 % auf 3 % Rz 3701a und Rz 3701b zu § 10b EStG 1988 - Auslaufen des Investitionsfreibetrages**
- **Rz 3309a bis Rz 3309g zu § 9 Abs. 5 EStG 1988 - Einschränkung der Rückstellungsbildung**
- **Rz 3400a bis Rz 3400m zu § 14 Abs. 13 EStG 1988 - Änderung der biometrischen Rechnungsgrundlagen**
- **Rz 8207 zu § 103 EStG 1988 - Zuzugsbegünstigung**

Die Rz 7341 und Rz 7342 zu § 37 Abs. 1 EStG 1988 (Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen) erfahren durch die gesetzliche Änderung in § 37 Abs. 1 EStG 1988 keine Änderung (siehe im Folgenden unter Punkt 7).

1 Einschränkung der Verlustverrechnung (§ 2 Abs. 2b EStG 1988)

- Ab 1. Jänner 2001 können Verluste im Sinne des § 2 Abs. 2a EStG 1988 und des § 10 Abs. 8 EStG 1988, die in vorangegangenen Jahren entstanden sind, grundsätzlich nur noch im Ausmaß von 75 % der positiven Einkünfte verrechnet werden.
- Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht verrechnet werden können, sind sie in den folgenden Jahren grundsätzlich im Ausmaß von 75 % der positiven Einkünfte verrechenbar.

Folgende Rz 157a bis 157d und 3802a werden in die EStR 2000 neu eingefügt:

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 § 10 Abs. 8 EStG 1988, nicht hingegen auf andere Sonderverluste (Siebentelverluste nach § 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988, Siebentelverluste nach § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988, Wartetastenverluste nach § 23a EStG 1972).

Die Verrechnungsgrenze leitet sich von der Höhe der positiven Einkünfte ab, mit denen die Verrechnung vorzunehmen ist. Die Verrechnungsgrenze kommt daher nur dann zur Wirkung, wenn der verrechenbare Verlust mehr als die Verrechnungsgrenze (grundsätzlich 75% der positiven Einkünfte des betreffenden Betriebes oder der betreffenden außerbetrieblichen Einkunftsquelle) ausmacht.

Beispiel 1:

Es ist ein verrechenbarer Verlust von 500.000 S vorhanden. Die positiven Einkünfte aus der Einkunftsquelle betragen im Jahr 2001 600.000 S. Es sind 75% von 600.000 S zu ermitteln. Die Verrechnungsgrenze beträgt daher 450.000 S. Der verrechenbare Verlust kommt daher mit einem Betrag von 450.000 S zu Verrechnung.

Beispiel 2:

Es ist ein verrechenbarer Verlust von 500.000 S vorhanden. Die positiven Einkünfte aus der Einkunftsquelle betragen im Jahr 2001 900.000 S. Es sind 75% von 900.000 S zu ermitteln. Die Verrechnungsgrenze beträgt somit 675.000 S. Der verrechenbare Verlust kommt daher mit dem gesamten Betrag von 500.000 S zur Verrechnung.

Rz 157b

Soweit in den positiven Einkünften Sanierungsgewinne, Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinne oder (bei Körperschaften) Liquidationsgewinne enthalten sind, kommt es gemäß § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988 zu keiner Verrechnungsbegrenzung. Die gesetzliche Definition des Sanierungsgewinnes entspricht jener des ab 1998 nicht mehr geltenden § 36 EStG 1988. Die Auslegung dieses Begriffes erfolgt daher im Sinne der Ausführungen unter Rz 1005ff. Veräußerungs- und Aufgabegewinne sind im Bereich der Einkommensteuerpflichtigen und der Körperschaften, die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, jene 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.

Da die Ausnahmeregelung des § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988 auf die für eine Verrechnung in Betracht kommende positiven Einkünfte abstellt, müssen dabei zunächst (laufende) "innerbetriebliche" Verluste berücksichtigt werden (siehe Beispiel unter Rz 157c).

Rz 157c

Die Begrenzung führt nicht zu einem Untergehen der nicht verrechenbaren Verlustteile, sondern zu einer Verrechnung dieser Beträge in späteren Jahren. Eine Verrechnung in späteren Jahren kommt allerdings nur insoweit in Betracht, als die aufgeschobenen Verrechnungsbeträge in der jeweiligen Verrechnungsgrenze der späteren Jahre Deckung finden.

Die Fälle des Übergehens von Verrechnungsverlusten auf Rechtsnachfolger (vor allem Übergang der Einkunftsquelle durch Erbschaften und Schenkungen, betriebsbezogener Übergang von Verrechnungsverlusten in Umgründungssteuerfällen mit Buchwertfortführung) werden durch die Einführung der Verrechnungsgrenze nicht tangiert. In derartigen Fällen geht der Verrechnungsverlust einschließlich des durch die Verrechnungsgrenze rückgestauten Betrages über. Sollten nach einer Veräußerung (Aufgabe) des gesamten Betriebes noch Verrechnungsverluste vorhanden sein, die weder mit laufenden Gewinnen noch mit einem Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn verrechnet werden konnten, werden diese Verluste sodann in vollem Umfang - also auch hinsichtlich der rückgestauten Beträge - zu 100% mit anderen Einkünften ausgleichsfähig. Sollte dann noch ein Verrechnungsverlust verbleiben, wandelt sich dieser zum vortragsfähigen Verlust.

Beispiel:

In einem Betrieb fällt im Jahr 2001 ein nichtausgleichsfähiger Verlust von 2 Mio S an.

Im Jahr 2002 ergibt sich ein Gewinn von 1,5 Mio S S. Der Verrechnungsverlust wird auf Grund der Verrechnungsgrenze mit 75% dieses Gewinnes, also mit 1,125.000 S angesetzt. Die restlichen 875.000 S (diese setzen sich aus 500.000 S echtem Verlustüberhang sowie aus 375.000 S Verlustrückstau auf Grund der Verrechnungsgrenze zusammen) bleiben auf Wartetaste.

Im Jahr 2003 fällt ein weiterer Gewinn von 800.000 S an. Von den auf Wartetaste befindlichen Verlusten von 875.000 S dürfen 600.000 S verrechnet werden, 275.000 S verbleiben für spätere Jahre auf der Wartetaste.

Im Jahr 2004 wird der Betrieb aufgegeben. Es fällt in diesem Jahr ein laufender Gewinn von 40.000 S und ein Aufgabegewinn von 160.000 S an. Die Verrechnungsgrenze ist nur auf den laufenden Gewinn anzuwenden, sie beträgt also 30.000 S. Gegen den laufenden Gewinn können also 30.000 S, gegen den Aufgabegewinn 160.000 S aus der Wartetaste verrechnet werden. Die restlichen 85.000 S werden zu einem ausgleichsfähigen Verlust. Sind im betreffenden Jahr weitere Einkünfte von 60.000 S vorhanden, werden diese mit dem ausgleichsfähig gewordenen Verlust verrechnet. Der dann noch verbleibende Betrag von 25.000 S wandelt sich in einen vortragsfähigen Verlust.

Rz 157d

Zum Verhältnis der Verrechnungsgrenze zur Verlustvortragsgrenze siehe Rz 4533f und Rz 4533g.

Rz 3802a

Zur Verlustverrechnungsgrenze nach § 2 Abs. 2b Z 1 EStG 1988 siehe die Rz 157a bis 157d.

2 Ausgleichsposten bei Leasingunternehmen (§ 6 Z 16 EStG 1988)

- Bei Leasingunternehmen kann der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert sämtlicher vermieteter Wirtschaftsgüter und dem abgezinsten Wert sämtlicher Forderungen aus der Vermietung als aktiver oder passiver Ausgleichsposten angesetzt werden.

Folgender Abschnitt 6.22 (Rz 2636a bis 2636e) wird in die EStR 2000 neu eingefügt:

6.22 Sonderbewertungsvorschrift bei Leasinggesellschaften

Rz 2636a

Nach § 6 Z 16 EStG 1988 kann bei einem Betrieb, dessen Unternehmensschwerpunkt in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern liegt (also vor allem Leasingunternehmen), der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert sämtlicher vermieteter Wirtschaftsgüter und dem Barwert der (diskontierten) Forderungen aus sämtlichen Mietverhältnissen (Leasingforderungen) als aktiver oder passiver Ausgleichsposten angesetzt werden. Es soll

damit der Effekt erreicht werden, dass im wirtschaftlichen Ergebnis die Zinsspanne - gleichmäßig über die Mietdauer verteilt - als Einnahme erfasst wird.

Rz 2636b

Die Anwendung des § 6 Z 16 EStG 1988 setzt zweierlei voraus:

- Einen Mietvertrag, aus dem konkrete Forderungen resultieren. Es darf sich also nicht um einen "gänzlich" unbefristeten Mietvertrag handeln; es muss zumindest der Mieter einen Kündigungsverzicht auf die Kalkulationsdauer des Vertrages abgegeben haben.
- Die Vereinbarung einer Miete, in deren Kalkulation ein bestimmter Zinssatz eingegangen ist. Die Abzinsung erfolgt sodann mit jenem Zinssatz, der der Miete zu Grunde gelegt worden ist.

Ist ein Restwert (siehe Rz 141) vereinbart, ist dieser wie eine Forderung – und zwar mit dem Barwert – anzusetzen. Auf den Buchwertansatz der vermieteten Wirtschaftsgüter hat der Ansatz von Ausgleichsposten keine Auswirkungen.

Rz 2636c

Der Ausgleichsposten ist für jeden Mietvertrag gesondert zu ermitteln. Er kann außerbücherlich angesetzt werden. Ein Ansatz bei der handelsrechtlichen Gewinnermittlung ist nicht erforderlich.

Rz 2636d

Ausgleichsposten im Sinne des § 6 Z 16 EStG 1988 dürfen nur angesetzt werden, wenn für sämtliche Forderungen aus sämtlichen Mietverträgen eines Betriebes, die die Voraussetzungen für die Ausgleichspostenbildung gemäß Rz 2636b erfüllen, Ausgleichsposten gebildet werden. Der Ansatz muss überdies bereits im Jahr der Gründung des Betriebes (also bei der erstmaligen Gewinnermittlung) erfolgen. Ein späterer "Einstieg" ist ausgeschlossen. Wurden demnach zulässigerweise Ausgleichsposten angesetzt, müssen sodann auf Bestehendsdauer des Betriebes für sämtliche in Betracht kommende Forderungen Ausgleichsposten gebildet werden.

Bei Betrieben, die bereits im Jahr 2000 bestanden haben, muss die Entscheidung über den Ansatz von Ausgleichsposten bereits für das Jahr 2000 getroffen werden. Werden für dieses Jahr Ausgleichsposten angesetzt, müssen auf Bestehendsdauer des Betriebes für sämtliche in Betracht kommende Forderungen Ausgleichsposten gebildet werden.

Rz 2636e

Im Falle einer Umgründung iSd UmgrStG mit Buchwertfortführung gilt Folgendes:

Werden bisher von mehreren Rechtsträgern selbständig geführte Betriebe sodann von einem Rechtsträger gemeinsam geführt (zB Verschmelzung, Einbringung), prägt die bei jenem Betrieb getroffenen Entscheidung, dessen betriebliche Wertigkeit höher ist (zu beurteilen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, wie Unternehmenswert, Umsatzhöhe), die weitere Vorgangsweise beim "Nachfolgerechtsträger". Werden Betriebe (Teilbetriebe) lediglich in einem geänderten Rechtskleid weitergeführt (zB Einbringung in eine bisher nicht produktive GmbH, Realteilung auf eine bisher nicht produktiven Gesellschafter), ist die für den Betrieb getroffenen Wahl für die weitere Vorgangsweise maßgeblich.

3 Verlustabzug - Einschränkung der Verrechnung (§ 2 Abs. 2b EStG 1988)

- Ab 2001 können Verlustvorträge grundsätzlich nur mehr im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden.

Folgende Rz 4533a bis 4533g werden in die EStR 2000 neu eingefügt:

Rz 4533a

Ab dem Veranlagungsjahr 2001 wird der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 durch die Regelung des § 2 Abs. 2b Z 2 EStG 1988 eingeschränkt, und zwar durch eine Verlustvortragsgrenze von grundsätzlich 75%. Diese Verlustvortragsgrenze leitet sich von der Höhe des Gesamtbetrages der Einkünfte (Summe der Einkünfte nach Verlustausgleich aber vor Abzug von Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen sowie Freibeträgen nach §§ 104 und 105 EStG 1988)

ab. Die Verlustvortragsgrenze kommt daher nur dann zur Wirkung, wenn der Verlustvortrag mehr als die Verlustvortragsgrenze (grundsätzlich 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte) ausmacht.

Beispiel 1:

Es sind vortragsfähige Verluste von 500.000 S vorhanden. Der Gesamtbetrag der Einkünfte beläuft sich im Jahr 2001 auf 600.000 S. Es sind 75% von 600.000 S zu ermitteln. Die Verlustvortragsgrenze beträgt daher 450.000 S. Die vortragsfähigen Verluste können daher nur mit einem Betrag von 450.000 S abgezogen werden. Das Einkommen nach Verlustabzug beträgt im Jahr 2001 150.000 S.

Beispiel 2:

Es sind vortragsfähige Verluste von 500.000 S vorhanden. Der Gesamtbetrag der Einkünfte beläuft sich im Jahr 2001 auf 900.000 S. Es sind 75% von 900.000 S zu ermitteln. Die Verlustvortragsgrenze beträgt somit 675.000 S. Die vortragsfähigen Verluste können daher mit dem gesamten Betrag von 500.000 S abgezogen werden. Das Einkommen nach Verlustabzug beträgt im Jahr 2001 400.000 S.

Rz 4533b

Soweit im Gesamtbetrag der Einkünfte Sanierungsgewinne, Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinne oder (bei Körperschaften) Liquidationsgewinne enthalten sind, kommt es gemäß § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988 zu keiner Vortragsbegrenzung. Die gesetzliche Definition des Sanierungsgewinnes entspricht jener des ab 1998 nicht mehr geltenden § 36 EStG 1988. Die Auslegung dieses Begriffes erfolgt daher im Sinne der Ausführungen unter Rz 1005ff. Veräußerungs- und Aufgabegewinne sind im Bereich der Einkommensteuerpflichtigen und der Körperschaften, die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, jene 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.

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

Rz 4533c

Die Begrenzung führt nicht zu einem Untergehen der nicht vortragsfähigen Verlustteile, sondern zu einem Vortrag dieser Beträge in späteren Jahren (siehe Beispiele in Rz 4533d bis Rz 4533g). Ein Vortrag in späteren Jahren kommt allerdings nur insoweit in Betracht, als die aufgeschobenen Verlustvorträge in der jeweiligen Verlustvortragsgrenze der späteren Jahre Deckung finden.

Rz 4533d

Bei Verlusten, die nach § 117 Abs. 7 EStG 1988 nur zu einem Fünftel abziehbar sind, wird der Fünftelbetrag nur insoweit reduziert, als er die Vortragsgrenze (grundsätzlich 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte) überschreitet. Soweit ein Fünftelbetrag wegen der Vortragsgrenze nicht abgezogen werden kann, ist er - über das Jahr 2002 hinaus - in späteren Jahren im Rahmen des Verlustvortrages

abzugsfähig. Beträge, die auch bei Wegdenken der Vortragsgrenze verfallen müssten, sind von einem weiteren Verlustvortrag ausgeschlossen.

Beispiel:

Die Verluste der Jahre 1989 und 1990 haben 2,5 Mio S betragen. Verlustvorträge aus späteren Jahren existieren in einem Umfang von 2,2 Mio S.

- Im Jahre 2001 fällt als Gesamtbetrag der Einkünfte 800.000 S an. Der Fünftelbetrag aus den Verlustjahren 1989 und 1990 (§ 117 Abs. 7 EStG 1988) im Ausmaß von 500.000 S kann in vollem Umfang abgezogen werden, weil er 75% des Gesamtbetrages des Einkünfte 2001 (600.000 S) nicht übersteigt. Ein weiterer Vortrag der Verluste aus späteren Jahren ist im Ausmaß von 100.000 S möglich.

- Im Jahr 2002 beläuft sich der Gesamtbetrag der Einkünfte auf 360.000 S. Die Vortragsgrenze ist daher 270.000 S. Vorgetragen wird der (letzte) Fünftelbetrag aus den Jahren 1989 und 1990, und zwar im Ausmaß von 270.000 S. Vom restlichen Fünftelbetrag (230.000 S) verfällt jener Teil, der auch ohne Anwendung der Verlustgrenze verloren ginge, also 140.000 S. Der andere Teil des nicht vortragsfähigen Fünftelbetrages, nämlich 90.000 S, entfällt auf die Vortragsgrenze. Er kann daher noch in späteren Jahren vorgetragen werden.

- Im Jahr 2003 beträgt der laufende Verlust 500.000 S, daneben fällt ein Sanierungsgewinn von 1,3 Mio S an. Der (positive) Gesamtbetrag der Einkünfte des Jahres 2003 beläuft sich somit auf 800.000 S. Es wird das Restfünftel aus 2002 von 90.000 S und ein Betrag von 710.000 S der nach 1990 angefallenen Verluste vorgetragen.

- Im Jahr 2004 wird ein Teilbetrieb veräußert. Die laufenden Einkünfte dieses Jahres betragen 600.000 S, der Veräußerungsgewinn wird mit 900.000 S ermittelt. Der Veräußerungsgewinn wird gemäß § 37 Abs 2 Z 1 EStG 1988 auf drei Jahre verteilt angesetzt. An Verlusten werden 300.000 S (Drittelpartie des Veräußerungsgewinnes) und weitere 450.000 S (75% des laufenden Gewinnes) abgezogen.

- Im Jahr 2005 beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte 1,2 Mio S (900.000 S zuzüglich 300.000 S – zweiter Drittelpartie des Veräußerungsgewinnes aus 2004). Die restlichen vortragsfähigen Verluste von 640.000 S finden in der Vortragsgrenze von 975.000 S (75% von 900.000 S, also 675.000 S zuzüglich zweiter Drittelpartie von 300.000 S aus Veräußerungsgewinn 2004) zur Gänze Deckung und werden im Jahr 2005 in vollem Umfang abgezogen.

Rz 4533e

Die Fünftelregelung nach § 117 Abs. 7 zweiter Satz EStG 1988 bewirkt im Rahmen der Anwendung des § 2 Abs. 2b EStG 1988, dass die jeweiligen Jahresfünftel nach § 117 Abs. 7 zweiter Satz in den Jahren 2001 und 2002 vorrangig, dh insbesondere im Jahr 2002 vor einem allfälligen vortragsfähigen Jahresfünftelrest aus 2001 zu verrechnen sind. Die infolge der Anwendung des § 2 Abs. 2b EStG 1988 vortragsfähig bleibenden Jahresfünftelreste aus 2001 und 2002 sind wie andere Verlustvorträge außerhalb des § 117 Abs. 7 zweiter Satz EStG 1988 zu behandeln.

Beispiel:

Aus den Jahren 1989 und 1990 sind Verlustvorträge in Höhe von 2,5 Mio S vorhanden (Jahresfünftelverluste 1998 bis 2002 daher jeweils 500.000 S).

- Im Jahr 2001 wird ein Gewinn in Höhe von 500.000 S erzielt. Vom Jahresfünftelverlust 2001 sind 375.000 S verrechenbar (75% von 500.000 S), der Rest auf 500.000 S (125.000 S) bleibt weiter verrechenbar.

- Im Jahr 2002 wird ein Gewinn in Höhe von 600.000 S erzielt. Vom Jahresfünftelverlust 2002 sind 450.000 S verrechenbar (75% von 600.000 S), der Rest auf 500.000 S (50.000 S) bleibt weiter verrechenbar.

- Im Jahr 2003 wird ein Gewinn in Höhe von 200.000 S erzielt. Im Rahmen der Vortragsgrenze von 150.000 S sind der Jahresfünftelrest aus 2001 in Höhe von 125.000 S zur Gänze und der Jahresfünftelrest aus 2002 mit 25.000 S verrechenbar. Der verbleibende Jahresfünftelrest aus 2002 (25.000 S) bleibt weiter verrechenbar.

Rz 4533f

Eine Verlustverrechnung nach § 2 Abs. 2a bzw. § 10 Abs. 8 EStG 1988 geht dem Verlustabzug vor (Rz 159 und Rz 3797). Dies gilt auch im Zusammenhang mit der Verlustverrechnungs- sowie Verlustvortragsgrenze nach § 2 Abs. 2b Z 1 und 2 EStG 1988. Treffen eine Verlustverrechnung und ein Verlustvortrag zusammen, so können sich die Verlustverrechnung- und die Verlustvortragsgrenze unterschiedlich auswirken.

Beispiel:

In einem Betrieb fällt im Jahr 2001 ein gemäß § 2 Abs. 2a EStG 1988 nichtausgleichfähiger Verlust von 500.000 S an.

- Im Jahr 2002 kann der Verlust nicht verrechnet werden. Es ergibt sich in diesem Jahr aus dem Betrieb ein "normaler" Verlust von 650.000 S, der mangels anderer Einkünfte nicht ausgeglichen werden kann, aber zur Gänze vortragsfähig ist.

- Im Jahr 2003 wird aus demselben Betrieb ein Gewinn von 750.000 S erwirtschaftet. Zudem werden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 350.000 S erzielt. Im Jahr 2003 kommt es zunächst zur Verlustverrechnung unter Berücksichtigung des § 2 Abs. 2b Z 1 EStG 1988. Die Verlustverrechnungsgrenze beträgt 75% von 750.000 S, also 562.500 S. Der Verrechnungsverlust aus dem Jahr 2001 findet darin Deckung und kann daher zur Gänze verrechnet werden. An Gesamtbetrag der Einkünfte verbleiben somit 750.000 S + 350.000 S – 500.000 S, das sind 600.000 S. Die Verlustvortragsgrenze beträgt 75% davon, somit 450.000 S. Der Verlustvortrag aus dem Jahr 2002 in Höhe von 650.000 S wird mit einem Betrag von 450.000 S abgezogen. Das Einkommen nach Verlustabzug beträgt im Jahr 2003 150.000 S. Der restliche vortragsfähige Verlust aus dem Jahr 2002 von 200.000 S kann im Jahr 2004 bzw. in den Folgejahren nach Maßgabe des in diesen Jahren zu ermittelnden Verlustvortrags-Grenzbetrages abgezogen werden.

Rz 4533g

Sondergewinne im Sinne des § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988 erhöhen die Verrechnungsgrenze (§ 2 Abs. 2b Z 1 EStG 1988) und die Vortragsgrenze (§ 2 Abs. 2b Z 2 EStG 1988). Beim Zusammentreffen von Verlustverrechnung und Verlustvortrag im selben Jahr sind Sondergewinne im Sinne des § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988 unter Berücksichtigung des Verlustausgleichs (der stets so vorzunehmen ist, dass Sondergewinne im Sinne des § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988 vorweg ausgeglichen werden) bei Ermittlung der Vortragsgrenze insoweit zu berücksichtigen, als sie nicht bei Ermittlung der Verrechnungsgrenze bereits berücksichtigt worden sind.

Beispiel:

Aus einem Betrieb sind nicht ausgleichsfähige IFB-Verluste (§ 10 Abs. 8 EStG 1988) aus Vorjahren in Höhe von 120.000 S vorhanden. An offenen Verlustvorträge aus 1991 bis 1996 sind

700.000 S vorhanden.

Im Jahr 2001 wird aus der Veräußerung eines Teilbetriebes ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 600.000 S erzielt, der auf drei Jahre verteilt versteuert wird; daneben wird aus demselben Betrieb ein laufender Gewinn von 400.000 S erzielt. An Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden 2001 240.000 S erzielt.

- *Ermittlung der Verrechnungsgrenze (§ 2 Abs. 2b Z 1 EStG 1988):*

Der volle Veräußerungsgewinnteilbetrag (200.000 S) sowie 75% des laufenden Gewinnes (300.000 S) ergeben eine Verrechnungsgrenze von 500.000 S.

- *Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Jahres 2001:*

Die Einkünfte des Jahres 2001 aus dem Betrieb (600.000 S) sind um die zu verrechnenden IFB-Verluste (120.000 S), die zur Gänze in der Verrechnungsgrenze (500.000 S) Deckung finden, zu kürzen und betragen daher 480.000 S.

- *Ermittlung der Vortragsgrenze (§ 2 Abs. 2b Z 2 EStG 1988):*

Der Gesamtbetrag der Einkünfte des Jahres 2001 nach Vornahme der Verlustverrechnung nach § 2 Abs. 2b Z 1 EStG 1988 beträgt 720.000 S (480.000 S betrieblich Einkünfte und 240.000 S Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung). Davon sind 80.000 S (das ist der nach Verlustverrechnung verbleibende Teil des auf 2001 entfallenden Veräußerungsgewinnes) voll zu berücksichtigen, die restlichen 640.000 S (das sind 400.000 S laufender betrieblicher Gewinn und 240.000 S Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) mit 75% (480.000 S). Die Vortragsgrenze beträgt daher 560.000 S. An Verlustvorträgen (insgesamt 700.000 S) sind daher 560.000 S zu berücksichtigen, die nicht zu berücksichtigenden 140.000 S bleiben weiter vortragfähig.

- *Das Einkommen des Jahres 2001 beträgt daher unter Berücksichtigung des Sonderausgabenpauschales (gerundet) 159.200 S (720.000 S Gesamtbetrag der Einkünfte abzüglich 819 S Sonderausgabenpauschale und abzüglich 560.000 S Verlustvortrag).*

4 Verringerung des AfA-Satzes bei unmittelbar der Betriebsausübung dienenden Betriebsgebäuden von 4% auf 3% (§ 8 Abs. 1 EStG 1988)

- Der AfA-Satz von 3% ist erstmalig in Wirtschaftsjahren anzuwenden, die im Jahr 2001 enden (Wirtschaftsjahr 2001, abweichendes Wirtschaftsjahr 2000/2001).
- Die Verringerung von 4% auf 3% entspricht einer Verlängerung der steuerlich maßgebenden Nutzungsdauer von 25 Jahren auf 33,33 Jahre.
- Wie bisher handelt es sich auch beim neuen AfA-Satz um eine Art gesetzliche Vermutung der Gebäudenutzungsdauer. Diese kann bei entsprechendem Nachweis (Vorlage eines Gutachtens über eine kürzere Nutzungsdauer) widerlegt werden.
- Die Verringerung des AfA-Satzes gilt nicht nur für neu angeschaffte oder hergestellte Gebäude, sondern auch für zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Regelung im Betrieb vorhandene Gebäude. Der AfA-Satz von 3% gilt somit auch für vor dem Jahr 2001 schon vorhandene Betriebsgebäude, für die ein AfA-Satz von 4% zur Anwendung gekommen ist.
- Der neue AfA-Satz bezieht sich auf die (seinerzeitigen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes. Durch die Umstellung auf den AfA-Satz von 4% auf 3% ergibt sich eine geringere Jahres-AfA.

- Die Umstellung des AfA-Satzes von 4% auf 3% ist auch bei Betriebsgebäuden vorzunehmen, bei denen es zu nachträglichen aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwendungen ohne oder mit Verlängerung der Restnutzungsdauer gekommen ist. Dabei ist die anlässlich der Aktivierung der Herstellungsaufwendungen seinerzeit ermittelte Restnutzungsdauer auf Basis der AfA-Satzes von 3% neu zu ermitteln.
- Die übrigen AfA-Sätze sind von dieser Maßnahme nicht berührt.
- Bereits zur Gänze abgeschriebene Gebäude sind von der Änderung nicht betroffen.

Die Rz 2491, 2498 und 3141 werden geändert wie folgt:

Rz 2491

Hat das Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen gehört, wurde aber im Wege einer Nutzungseinlage (siehe Rz 2496 ff.) AfA geltend gemacht, ist diese AfA zur Vermeidung von Mehrfachabschreibungen abzusetzen.

Beispiel 1:

Im Jahre 2001 wird ein Gebäude um 1.000.000 S angeschafft. Vom Jahr 2004 bis 2009 wurde es zu 10% betrieblich genutzt (AfA 3%). Im Jahre 2010 wird das gesamte Gebäude eingelagert (Teilwert 1,200.000 S)

Anschaffungskosten	1,000.000
AfA untergeordnete betr. Nutzung (3%)	-18.000
<hr/>	
Einlagewert	982.000

Beispiel 2 (Zusammentreffen verschiedener Nutzungen):

Ein Unternehmer kauft im Jahre 2000 ein bebautes Grundstück (Anschaffungskosten Grund und Boden 500.000 S, Gebäude 1.000.000 S) und nutzt es ausschließlich für seinen Betrieb A (Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988). Im Jahre 2003 erfolgt eine Entnahme (Teilwert des Gebäudes: 1.300.000 S; Teilwert Grund und Boden 1.500.000 S). Das Gebäude wird zunächst für eigene Wohnzwecke genutzt, seit 2005 jedoch wird es zu 90% vermietet (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung). Seit 2006 werden die restlichen 10% des Gebäudes wieder für den Betrieb A des Unternehmers verwendet (AfA 3%). Zu Beginn des Jahres 2009 bringt der Unternehmer das gesamte Gebäude in seinen Betrieb B ein (Teilwert: Grund und Boden 700.000 S, Gebäude 1.350.000 S).

Lösung:

<i>Einlagewert Grund und Boden:</i>	<i>500.000</i>
<i>Einlagewert Gebäude:</i>	
<i>Entnahmewert</i>	<i>1,300.000</i>
- AfA bei V+V 2005 bis 2008 (1,5%)	70.200
- AfA für untergeordnete betr. Nutzung 06-08 (3%)	11.700

<i>Einlagewert Gebäude</i>	<i>1,218.100</i>

Hätte der Unternehmer das Grundstück außerhalb der Zehnjahresfrist angeschafft, so wäre als Einlagewert im Jahre 2009 der Teilwert von Grund und Boden (700.000 S) und Gebäude (1.350.000 S) im Einlagezeitpunkt anzusetzen.

Rz 2498

Zu Nutzungseinlagen kommt es insbesondere dann, wenn ein im Privatvermögen befindliches Gebäude untergeordnet (weniger als 20%) betrieblich genutzt wird. Anzusetzen sind die anteiligen - dem Umfang der betrieblichen Nutzung entsprechenden - Kosten. Zu den anteiligen Aufwendungen zählen nicht nur die auf den betrieblich genutzten Anteil entfallende AfA, sondern auch die anteiligen Finanzierungskosten. Als Bewertungsgrundlage für die Nutzungseinlage ist nicht der Mietwert anzusetzen (VwGH 18.2.1999, 98/15/0192). Die Bewertungsvorschriften des § 6 Z 5 EStG 1988 (Bewertungsmaßstab, Fristenberechnung) sind heranzuziehen.

Beispiel:

Anschaffung eines Gebäudes im Jahre 2001 (Wert des Gebäudes 2.500.000 S; Grund und Boden 500.000 S). Das gesamte Gebäude wird von 2001 - 2004 vermietet. Ab dem Jahr 2005 eigenbetriebliche Nutzung 10%, AfA gemäß § 8 Abs. 1 EStG 1988 3%. 90% des Gebäudes werden weiter fremdvermietet (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung).

Betriebskosten des gesamten Gebäudes: 100.000 S/Jahr. Zinsen für Gebäudekredit: 300.000 S/Jahr. Teilwert des Gebäudes im Zeitpunkt der Einlage: 2.700.000 S)

Die Nutzungseinlage erfolgt innerhalb von 10 Jahren seit Anschaffung. Der Bewertungsmaßstab für die Berechnung der AfA von 3% für die betriebliche Nutzung sind in diesem Fall die Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

<i>Anschaffungskosten Gebäudewert:</i>	<i>2.500.000</i>
<i>AfA außerbetriebliche Nutzung (1,5%)</i>	<i>-150.000</i>
<i>Bemessungsgrundlage</i>	<i>2.350.000</i>
<i>Davon 10% betriebliche Nutzung</i>	<i>235.000</i>

Nutzungseinlage:

<i>3% AfA von 235.000 S</i>	<i>7.050</i>
<i>Anteil Betriebskosten</i>	<i>10.000</i>
<i>Anteil Zinsen</i>	<i>30.000</i>
<i>Nutzungseinlage gesamt</i>	<i>47.050</i>

Ist ein im Alleineigentum stehendes Gebäude im Sinne des 20/80% -Regel teils Betriebsvermögen und teils Privatvermögen bewirkt eine innerhalb des 20/80% -Rahmens stattfindende nachhaltige Nutzungsänderung idR entweder eine Entnahme oder Einlage.

Rz 3141**Rechtslage bis Veranlagung 2000**

Die Herstellungskosten von Superädifikaten sind wie Gebäude auf eigenem Grund und Boden mit den AfA-Sätzen des § 8 Abs. 1 EStG 1988 abzuschreiben, je nach Verwendungszweck im Regelfall somit mit 2% bis 4%. Eine auf die Dauer des Bestandvertrages abgestimmte kürzere Abschreibungsdauer kommt nur in Betracht, wenn der Bestandnehmer nach Beendigung des Bestandverhältnisses keinen Ersatzanspruch gegen den Vermieter hat und mit einer kürzeren Nutzung des Bestandgegenstandes gerechnet werden muss.

Rechtslage ab Veranlagung 2001

Die Herstellungskosten von Superädifikaten sind wie Gebäude auf eigenem Grund und Boden mit den AfA-Sätzen des § 8 Abs. 1 EStG 1988 abzuschreiben, je nach Verwendungszweck im Regelfall somit mit 2% bis 3%. Eine auf die Dauer des Bestandvertrages abgestimmte kürzere Abschreibungsdauer kommt nur in Betracht, wenn der Bestandnehmer nach Beendigung des Bestandverhältnisses keinen Ersatzanspruch gegen den Vermieter hat und mit einer kürzeren Nutzung des Bestandgegenstandes gerechnet werden muss.

Abschnitt 7.3.3 lautet:

7.3.3 AfA-Satz von 4% bzw. 3%

In den Abschnitten 7.3.3 bis 7.3.9 werden die Rz 3146, 3148, 3154, 3155, 3156, 3158, 3159, 3163, 3164 und 3165 geändert wie folgt:

Rz 3146**Rechtslage bis Veranlagung 2000**

Ein AfA-Satz von 4% kann angewendet werden,

- soweit das Gebäude unmittelbar der Betriebsausübung eines Land- und Forstwirtes oder eines Gewerbetreibenden dient,

soweit ein Gebäude im Sinne des Rz 3152 ff zu mindestens 80% dem Kundenverkehr dient.

Rechtslage ab Veranlagung 2001

Ein AfA-Satz von 3% kann angewendet werden,

- soweit das Gebäude unmittelbar der Betriebsausübung eines Land- und Forstwirtes oder eines Gewerbetreibenden dient,
- soweit ein Gebäude im Sinne des Rz 3152 ff zu mindestens 80% dem Kundenverkehr dient.
- Die Verringerung des AfA-Satzes gilt nicht nur für ab dem Veranlagungszeitraum 2001 angeschaffte oder hergestellte Gebäude, sondern auch für vor dem Veranlagungszeitraum 2001 bereits im Betrieb vorhandene Gebäude, für die ein AfA-Satz von 4% zur Anwendung gekommen ist.

Beispiel:

Eine Gebäude wurde in den Jahren 1986 angeschafft oder hergestellt. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind nicht angefallen. Der AfA-Satz von 3% ist auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Jahres 1986 anzuwenden. Zu nachträglichen aktivierungspflichtigen Aufwendungen siehe Rz 3163 ff.

Rz 3148

Rechtslage bis Veranlagung 2000

Wird ein Gebäude gewerblich vermietet, so bestimmt sich der AfA-Satz nach dem Nutzungseinsatz beim Mieter. Das gewerbliche Vermieten allein reicht somit noch nicht für die Anwendung des AfA-Satzes von 4%. Er steht nur dann zu, wenn der Bestandnehmer seinerseits das Wirtschaftsgut unmittelbar für die land- und forstwirtschaftliche oder gewerbliche Betriebsausübung (auch hier inhaltlich zu verstehen) verwendet. Ist der Mieter (Bestandnehmer) eine Körperschaft öffentlichen Rechts, so ist darauf abzustellen, wie die Tätigkeit der Körperschaft öffentlichen Rechts bei Wegdenken der Hoheitssphäre einzustufen wäre.

Rechtslage ab Veranlagung 2001

Wird ein Gebäude gewerblich vermietet, so bestimmt sich der AfA-Satz nach dem Nutzungseinsatz beim Mieter. Das gewerbliche Vermieten allein reicht somit noch nicht für die Anwendung des AfA-Satzes von 3%. Er steht nur dann zu, wenn der Bestandnehmer seinerseits das Wirtschaftsgut unmittelbar für die land- und forstwirtschaftliche oder gewerbliche Betriebsausübung (auch hier inhaltlich zu verstehen) verwendet. Ist der Mieter (Bestandnehmer) eine Körperschaft öffentlichen Rechts, so ist darauf abzustellen, wie die Tätigkeit der Körperschaft öffentlichen Rechts bei Wegdenken der Hoheitssphäre einzustufen wäre.

Rz 3154

Rechtslage bis Veranlagung 2000

Dienen die angeführten Gebäude zu mindestens 80% dem Kundenverkehr, dann kann für das gesamte Gebäude ein AfA-Satz von 4% herangezogen werden. Der andernfalls zum Zug kommende AfA-Satz von 2,5% ist auch dann maßgebend, wenn das Gebäude nur knapp weniger als 80% dem Kundenverkehr dient. Andererseits ist der AfA-Satz von 2,5% auch bei einem sehr geringen Kundenverkehrsanteil (zB 30% oder weniger) anwendbar.

Rechtslage ab Veranlagung 2001

Dienen die angeführten Gebäude zu mindestens 80% dem Kundenverkehr, dann kann für das gesamte Gebäude ein AfA-Satz von 3% herangezogen werden. Der andernfalls zum Zug kommende AfA-Satz von 2,5% ist auch dann maßgebend, wenn das Gebäude nur knapp weniger als 80% dem Kundenverkehr dient. Andererseits ist der AfA-Satz von 2,5% auch bei einem sehr geringen Kundenverkehrsanteil (zB 30% oder weniger) anwendbar.

Rz 3155

Wird ein Gebäude gleichzeitig für mehrere der in den Rz 3146 bis Rz 3154 angeführten Zwecke genutzt, so sind dem jeweiligen Nutzungsausmaß entsprechend mehrere AfA-Sätze anzuwenden. Zum selben Ergebnis kommt man durch die Anwendung eines AfA-Mischsatzes.

Beispiel:

Rechtslage bis Veranlagung 2000

Ein Gebäude dient zu 60% der Lagerung von Waren und zu 40% der eigenen Verwaltung (Lohnbüro). Soweit das Gebäude der Lagerung dient, steht ein AfA-Satz von 4%, soweit es der eigenen Verwaltung dient, ein AfA-Satz von 2% zu. Der AfA-Mischsatz beträgt 3,2%.

Rechtslage ab 2001

Ein Gebäude dient zu 60% der Lagerung von Waren und zu 40% der eigenen Verwaltung (Lohnbüro). Soweit das Gebäude der Lagerung dient, steht ein AfA-Satz von 3%, soweit es der eigenen Verwaltung dient, ein AfA-Satz von 2% zu. Der AfA-Mischsatz beträgt 2,6%.

Rz 3156

Rechtslage bis Veranlagung 2000

Dient ein Gebäude zu einem Teil unmittelbar der Betriebsausübung außerhalb des Bank- und Versicherungswesens und zu einem anderen Teil dem Bank- und Versicherungswesen bzw. ähnlichen Zwecken, so ist der dem Bank- und Versicherungswesen und ähnlichen Zwecken dienende Gebäudeteil als eigenständige Beurteilungseinheit hinsichtlich der im zweiten Teilstrich des § 8 EStG 1988 normierten 80%-Grenze anzusehen. Dient dieser Gebäudeteil zu mehr als 80% dem Kundenverkehr, steht für diesen Gebäudeteil ein AfA-Satz von 4% zu. Dient er zu weniger als 80% dem

Kundenverkehr, beträgt der AfA-Satz für diesen Gebäudeteil 2,5% und für den unmittelbar der Betriebsausübung außerhalb des Bank- und Versicherungswesens dienenden Gebäudeteil 4%.

Beispiel:

Ein Gebäude dient dem Betrieb eines Unternehmens zu 60% für den Handel und zu 40% für Bankgeschäfte mit weniger als 80% Kundenverkehr. Die AfA ist von 60% des Gebäudes mit 4%, von 40% des Gebäudes mit 2,5% zu bemessen. Der AfA-Mischsatz beläuft sich auf 3,4%.

Rechtslage ab Veranlagung 2001

Dient ein Gebäude zu einem Teil unmittelbar der Betriebsausübung außerhalb des Bank- und Versicherungswesens und zu einem anderen Teil dem Bank- und Versicherungswesen bzw. ähnlichen Zwecken, so ist der dem Bank- und Versicherungswesen und ähnlichen Zwecken dienende Gebäudeteil als eigenständige Beurteilungseinheit hinsichtlich der im zweiten Teilstrich des § 8 EStG 1988 normierten 80%-Grenze anzusehen. Dient dieser Gebäudeteil zu mehr als 80% dem Kundenverkehr, steht für diesen Gebäudeteil ein AfA-Satz von 3% zu. Dient er zu weniger als 80% dem Kundenverkehr, beträgt der AfA-Satz für diesen Gebäudeteil 2,5% und für den unmittelbar der Betriebsausübung außerhalb des Bank- und Versicherungswesens dienenden Gebäudeteil 3%.

Beispiel:

Ein Gebäude dient dem Betrieb eines Unternehmens zu 60% für den Handel und zu 40% für Bankgeschäfte mit weniger als 80% Kundenverkehr. Die AfA ist von 60% des Gebäudes mit 3%, von 40% des Gebäudes mit 2,5% zu bemessen. Der AfA-Mischsatz beläuft sich auf 2,8%.

Rz 3158

Rechtslage bis 2000

Dient ein Gebäude zu mindestens 80% unmittelbar der Betriebsausübung eines Land- und Forstwirtes oder eines Gewerbetreibenden, so beträgt der AfA-Satz jedenfalls 4%. Beträgt umgekehrt das Ausmaß der Gebäudenutzung für unmittelbar betriebliche Zwecke nicht mehr als 20%, ist ein AfA-Mischsatz zu bilden.

Rechtslage ab 2001

Dient ein Gebäude zu mindestens 80% unmittelbar der Betriebsausübung eines Land- und Forstwirtes oder eines Gewerbetreibenden, so beträgt der AfA-Satz jedenfalls 3%. Beträgt umgekehrt das Ausmaß der Gebäudenutzung für unmittelbar betriebliche Zwecke nicht mehr als 20%, ist ein AfA-Mischsatz zu bilden.

Rz 3159

Befindet sich ein Gebäude zum einen Teil im Betriebsvermögen und zum anderen Teil im Privatvermögen des Steuerpflichtigen, so ist eine "isolierende" Betrachtung vorzunehmen. Auf den zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudeteil kann der dem Verwendungszweck entsprechende AfA-Satz

im Sinne des § 8 Abs. 1 EStG 1988 angewendet werden. Für den Gebäudeteil des Privatvermögens kann bei Erzielen von außerbetrieblichen Einkünften ein AfA-Satz von 1,5% angesetzt werden (VwGH 27.1.1994, 92/15/0141). Es ist kein AfA-Mischsatz zu ermitteln.

Beispiel:

Rechtslage bis Veranlagung 2000

Ein Gebäude befindet sich zu 45% im Betriebsvermögen und dient in diesem Ausmaß unmittelbar der Betriebsausübung. Zu 55% ist das Gebäude im Bereich des Privatvermögens vermietet. Für den im Betriebsvermögen befindlichen Gebäudeteil beträgt die AfA 4%, für den im Privatvermögen befindlichen Gebäudeanteil 1,5%. Es darf kein AfA-Mischsatz ermittelt werden.

Rechtslage ab Veranlagung 2001

Ein Gebäude befindet sich zu 45% im Betriebsvermögen und dient in diesem Ausmaß unmittelbar der Betriebsausübung. Zu 55% ist das Gebäude im Bereich des Privatvermögens vermietet. Für den im Betriebsvermögen befindlichen Gebäudeteil beträgt die AfA 3%, für den im Privatvermögen befindlichen Gebäudeanteil 1,5%. Es darf kein AfA-Mischsatz ermittelt werden.

Rz 3163

Kommt es bei einem Gebäude nachträglich zu aktivierungspflichtigen Aufwendungen, so erhöhen diese Aufwendungen den Restbuchwert. Dieser erhöhte Restbuchwert ist sodann auf die sich aus dem jeweiligen AfA-Satz ergebende Restnutzungsdauer abzuschreiben.

Beispiel 1:

Rechtslage bis Veranlagung 2000

Ein Hotelgebäude wird im Jänner 1989 mit einem Herstellungsaufwand von 2 Millionen Schilling fertig gestellt und sofort in Betrieb genommen. Der AfA-Satz beträgt 4%. Im Jänner 1997 wird in das Gebäude mit einem Herstellungsaufwand von 500.000 S eine Aufzugsanlage eingebaut.

1,360.000 S (Buchwert 1.Jänner 1997) + 500.000 S (Aufzugsanlage) = 1,860.000 S (neuer Restbuchwert)

Dieser neue Restbuchwert ist auf die sich aus dem AfA-Satz von 4% ergebende Restnutzungsdauer, das sind 17 Jahre, aufzuteilen. Die AfA kann mit 4% von 2 Millionen Schilling und mit 5,9% von 500.000 S oder mit einem einheitlichen Satz von 5,9% von 1,860.000 S berechnet werden.

Zur Ermittlung des AfA-Satzes ab 2001 ist der Restbuchwert nach Aktivierung des Herstellungsaufwandes auf die sich aus der AfA-Satzänderung ergebende neue Nutzungsdauer zu verteilen. Die neue Restnutzungsdauer ist auf Basis des ab 2001 geltenden AfA-Satzes zu ermitteln. Da bei Ermittlung eines auf die Restnutzungsdauer abgestellten AfA-Satzes die darin enthaltene Rechnungskomponente 4% durch die neue Rechnungskomponente 3% ersetzt wird, ist es zulässig, den auf die Restnutzungsdauer abgestellten AfA-Satz ab 2001 durch Anwendung des Faktors 75% auf den bisherigen AfA-Satz zu ermitteln.

Fortsetzung des Beispiels 1:

Rechtslage ab Veranlagung 2001

Die anlässlich der Aktivierung des Herstellungsaufwandes ermittelte Restnutzungsdauer ist auf Basis des AfA-Satzes von 3% neu zu ermitteln: 1.360.000 (Restbuchwert 1.Jänner 1997) : 60.000 (2.000.000 x 3%) ergibt eine Restnutzungsdauer von 22,67 Jahren. Dies entspricht einem AfA-Satz von 4,42%. Die AfA ab 2001 beträgt:

60.000 S (=AfA Gebäude - 3% von 2 Millionen S) plus 22.100 S (=AfA Herstellungsaufwand - 4,42% von 500.000 S). Die AfA kann auch durch Anwendung des Faktors 75% auf den bisherigen AfA-Satz von 5,9 ermittelt werden. Der AfA-Satz beträgt somit 4,42% von 1.860.000 S, das sind 82.212 S.

Rz 3164

Durch einen nachträglichen aktivierungspflichtigen Aufwand kann sich die Restnutzungsdauer eines Gebäudes verlängern. Dies ist insbesondere der Fall, wenn der Investitionsaufwand den Restbuchwert des Betriebsgebäudes übersteigt und die Restnutzungsdauer des Gebäudes kürzer ist als die für die Zusatzinvestition ermittelte Nutzungsdauer. Bei Zusatzinvestitionen, die den Charakter eines eigenständigen Gebäudeteils aufweisen (zB Aufstockung, An- und Zubauten), sind für die Ermittlung der Nutzungsdauer für die Zusatzinvestitionen die Sätze des § 8 Abs 1 anwendbar (VwGH 12.9.1989, 88/14/0162), bei anderen Zusatzinvestitionen (Badezimmereinbau, Einbau von Aufzugsanlagen, Einbau von Heizungsanlagen) ist die Nutzungsdauer nach allgemeinen Kriterien zu ermitteln.

Beispiel 2:

Rechtslage bis Veranlagung 2000

Ein Hotelgebäude wird im Jänner 1989 mit einem Herstellungsaufwand von 2 Millionen Schilling fertig gestellt und sofort in Betrieb genommen. Der AfA-Satz beträgt 4%. Im Jänner 1997 wird das Gebäude mit einem Herstellungsaufwand von 1,5 Millionen Schilling aufgestockt.

1.360.000 S (Buchwert 1.Jänner 1997) + 1.500.000 S (Aufstockung) = 2.860.000 S (neuer Restbuchwert)

Auf Gebäudeteile wie ein gesamtes Stockwerk ist ein AfA-Satz von 4% anzuwenden, die Nutzungsdauer beträgt also 25 Jahre. Die bisherige Restnutzungsdauer von 17 Jahren ist daher auf 25 Jahre zu verlängern. Auf den neuen Restbuchwert ist ein AfA-Satz von 4% anzuwenden.

Rechtslage ab Veranlagung 2001

Auf den Restbuchwert von 2.860.000 S ist der AfA-Satz von 3% anzuwenden.

Beispiel 3:

Angaben wie Beispiel 2, der Herstellungsaufwand betrifft aber den nachträglichen Einbau von Badezimmern. Die Badezimmer sind kein eigenständiger Gebäudeteil und unterliegen daher nicht den AfA-Sätzen des § 8 Abs. 1. Es wird nach allgemeinen AfA-Grundsätzen eine Nutzungsdauer von zehn Jahren ermittelt. Die Restnutzungsdauer verlängert sich somit nicht, es ist daher wie im Beispiel 1 vorzugehen.

Rz 3165

Ist die Nutzungsdauer des Gebäudes bereits abgelaufen, dann sind die aktivierungspflichtigen Aufwendungen stets auf die für sie neu ermittelte Nutzungsdauer zu verteilen.

Rz 5202 wird wie folgt geändert:

Rz 5202

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	Einkünfte aus Gewerbebetrieb
Keine Buchführungspflicht	Buchführungspflicht nach Maßgabe der §§ 124, 125 BAO
Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 nicht möglich	Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 möglich
Keine gesetzliche Nutzungsdauer für erworbenen Firmenwert (Praxiswert), siehe Rz 3188 ff	Gesetzliche Nutzungsdauer von 15 Jahren für erworbenen Firmenwert (§ 8 Abs. 3 EStG 1988)
AfA für Betriebsgebäude ohne Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer 2%	AfA für Betriebsgebäude ohne Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer 3% ab Wirtschaftsjahr 2001 bzw. 4% bis Wirtschaftsjahre 2000 (für unmittelbar betrieblich genutzte Gebäude oder Gebäudeteile) oder 2%
Basispauschalierung 12%; 6% für - Einkünfte aus - sonstiger selbständiger Arbeit - schriftstellerischer, vortragender, wissenschaftlicher, unterrichtender oder erzieherischer Tätigkeit.	Basispauschalierung 12%; 6% für Einkünfte aus kaufmännischer oder technischer Beratung
Besondere Bestimmungen für - Künstler und Schriftsteller (§ 37 EStG 1988), - Wissenschaftler und Künstler (§ 103 EStG 1988)	
Umsatzsteuerlichen Regelungen liegen einkommensteuerliche Definitionen der Einkunftsart zu Grunde (zB Abgrenzung Ärzte- Krankenanstalten, Künstler)	

5 Auslaufen des Investitionsfreibetrages (§ 10b EStG 1988)

- Ab 1. Jänner 2001 kann ein Investitionsfreibetrag nach § 10 EStG 1988 und nach § 10a EStG 1988 nur von Anschaffungs- oder Herstellungskosten geltend gemacht werden, die vor dem 1. Jänner 2001 anfallen.
- Bei langfristigen Herstellungen steht der Investitionsfreibetrag auch nach dem 1. Jänner 2001 zu, wenn er im Fertigstellungszeitpunkt geltend gemacht wird – allerdings nur hinsichtlich der (Teil)Herstellungskosten bis zum 31. Dezember 2000.

Folgende Rz 3701a und Rz 3701b werden neu eingefügt:

Rz 3701a

Rechtslage ab 1. 1. 2001

Für ab 1. Jänner 2001 anfallende Anschaffungs- oder Herstellungskosten steht ein Investitionsfreibetrag – unabhängig davon, ob ein Regelwirtschaftsjahr oder ein abweichendes Wirtschaftsjahr gegeben ist – nicht mehr zu.

Im Bereich der Anschaffung von Wirtschaftsgütern steht ein Investitionsfreibetrag nicht mehr zu, wenn der Anschaffungszeitpunkt (das ist abweichend von Rz 2166 generell der Zeitpunkt des Überganges der Preisgefahr) nach dem 31. Dezember 2000 liegt. Der Zeitpunkt des Abschlusses des Verpflichtungsgeschäftes (Vertragsabschluss) ist wie jener der Bezahlung unmaßgeblich. Auch für Anschaffungsnebenkosten (zB Montagekosten, Rz 2186) oder nachträgliche Anschaffungskosten (Rz 2188 ff), die nach dem 31. Dezember 2000 anfallen, steht ein Investitionsfreibetrag nicht mehr zu. Dies gilt auch dann, wenn die "Basisanschaffung" vor dem 1. Jänner 2001 war und als solche noch einen Investitionsfreibetrag ausgelöst hat.

Bei Herstellungen steht der Investitionsfreibetrag nur für bis zum 31. Dezember 2000 anfallende (Teil)Herstellungskosten zu. Dies gilt bei langfristigen Fertigungen (Rz 3773) auch dann, wenn der Investitionsfreibetrag gemäß § 10 Abs. 7 erst im Fertigstellungszeitpunkt geltend gemacht wird. Liegt dieser Zeitpunkt nach dem 31. Dezember 2000, steht ein Investitionsfreibetrag nur für jene Teilherstellungskosten zu, die vor dem 1. Jänner 2001 angefallen sind.

Rz 3701b

Rechtslage ab 1. 1. 2001

Die übrigen Regelungen des § 10 EStG 1988 wie die Nachversteuerung eines vor dem Jahr 2001 geltend gemachten Investitionsfreibetrages, die Verrechnung von nicht ausgleichsfähigen Verlusten im Sinn des § 10 Abs. 8 EStG 1988 gelten unverändert weiter. Vermindern sich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach dem Jahr 2000, ist weiterhin der Investitionsfreibetrag insoweit aufzulösen.

6 Einschränkung der Rückstellungsbildung (§ 9 Abs. 5 EStG 1988)

- Rückstellungen im Sinne des § 9 Abs. 1 Z 3 und 4 EStG 1988 sind ab 1. Jänner 2001 nur noch mit 80 % des Teilwertes anzusetzen.

Folgende Rz 3309a bis 3309g werden neu eingefügt:

Rz 3309a

Ab dem Wirtschaftsjahr 2001 (2000/2001) dürfen Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen in der Bilanz nur noch mit 80% des Teilwertes angesetzt werden. Ausgenommen davon sind

- Abfertigungs-, Pensions- und Jubiläumsgeldrückstellungen (§ 14 EStG 1988) und

- Rückstellungen, die vom Bilanzstichtag an gerechnet mit hoher Wahrscheinlichkeit nur mehr weniger als 12 Monate (also regelmäßig nicht bis zum darauf folgenden Bilanzstichtag) weiterbestehen.

Beispiel:

In der Bilanz zum 31.12.2001 wird im Hinblick auf einen im Jahr 2001 anhängig gewordenen Zivilprozess eine Prozesskostenrückstellung gebildet. Der wahrscheinliche Erfüllungsbetrag (Teilwert) beträgt 100.000 S. Es ist davon auszugehen, dass der Prozess zwei bis drei Jahre andauern wird. Die Rückstellung ist daher in Höhe von 80% des Teilwertes, somit in Höhe von 80.000 S zu bilden.

- a) Zum Bilanzstichtag 31.12.2002 ist davon auszugehen, dass der Prozess noch in der zweiten Jahreshälfte 2003 beendet werden wird und die voraussichtlichen Prozesskosten 130.000 S betragen werden. Da die "Restlaufzeit" der Rückstellung zu diesem Bilanzstichtag somit mit hoher Wahrscheinlichkeit unter 12 Monaten liegt, ist die Rückstellung ungekürzt mit 130.000 S anzusetzen.*
- b) Zum Bilanzstichtag 31.12.2002 ist davon auszugehen, dass der Prozess in der ersten Jahreshälfte 2004 beendet werden wird und die voraussichtlichen Prozesskosten 130.000 S betragen werden. Da die "Restlaufzeit" der Rückstellung zu diesem Bilanzstichtag somit mit hoher Wahrscheinlichkeit mindestens 12 Monate beträgt, ist die Rückstellung in Höhe von 80% des Teilwertes, somit in Höhe von 104.000 S anzusetzen.*

Rz 3309b

Maßgebend für die Beurteilung der 12-Monatsfrist ist der Zeitpunkt des Wegfalls des Rückstellungsgrundes (regelmäßig der Zeitpunkt der Entstehung der Verbindlichkeit), nicht aber der Zeitpunkt des aus der Verbindlichkeit resultierenden Geldflusses. Es bestehen keine Bedenken, Rückstellungen für Verbindlichkeiten aus nicht konsumierten Urlauben (siehe Rz 3523) generell ungekürzt anzusetzen.

Rz 3309c

Die Beurteilung, ob eine Rückstellung gekürzt oder ungekürzt anzusetzen ist, ist für jede einzelne Rückstellung insgesamt anzustellen; eine Aufteilung in eine lang- und einen kurzfristigen Rückstellungsteil ist gesetzlich nicht vorgesehen und hat daher zu unterbleiben.

Beispiel:

In der Bilanz zum 31.12.2001 wird im Hinblick auf einen im Jahr 2001 offenkundig gewordenen Gewährleistungsfall eine Rückstellung gebildet. Der wahrscheinliche Erfüllungsbetrag (Teilwert) beträgt 300.000 S. Teile der Mängel werden bereits im Jahr 2002 behoben; die Rückstellungshöhe zum 31.12.2002 wird daher voraussichtlich 150.000 S betragen. Im Hinblick darauf, dass die Rückstellung dem Grunde nach am 31.12.2002 jedenfalls noch besteht, ist der gesamte Rückstellungsbetrag zum 31.12.2001 um 20% zu kürzen und daher mit 240.000 S anzusetzen.

Rz 3309d

Wurde eine Rückstellung ungekürzt (gekürzt) angesetzt, weil sie nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag mit hoher Wahrscheinlichkeit weniger als zwölf Monate (mehr als zwölf Monate) bestehen wird, und stellt sich (nachträglich) heraus, dass diese Einschätzung zu Unrecht erfolgt ist, so

hat eine Berichtigung des Bilanzansatzes zu unterbleiben, wenn die ursprüngliche Einschätzung mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes erfolgt ist.

Rz 3309e

Soweit handelsrechtlich die Abzinsung einer Rückstellung zulässig ist, ist diese Abzinsung auch steuerrechtlich anzuerkennen. Solange die Abzinsung zu einem Rückstellungsansatz führt, der unter dem Ansatz liegt, der sich nach Kürzung des nicht abgezinsten Teilwertes um 20 % ergibt, ist der (niedrigere) abgezinste Betrag anzusetzen. Übersteigt der abgezinste Betrag den um 20% gekürzten, nicht abgezinsten Teilwert, ist die Rückstellung in Höhe des um 20% gekürzten, nicht abgezinsten Teilwertes zu bilden. Da sich § 9 Abs. 5 EStG 1988 ausschließlich auf einen gekürzten Ansatz eines ohne Abzinsung ermittelten Teilwertes bezieht, kommt eine Kürzung des abgezinsten Betrages nicht in Betracht.

Beispiel 1:

Eine Rückstellung, bei deren Berechnung eine Abzinsung vorgenommen wurde, beträgt zum Bilanzstichtag 31.12.2001 166.000 S. Der Wert ohne Abzinsung beträgt 180.000 S. Die Rückstellung zum Bilanzstichtag ist daher mit 80% von 180.000 S, also mit 144.000 S zu bilden.

Beispiel 2:

Eine Rückstellung, bei deren Berechnung eine Abzinsung vorgenommen wurde, beträgt zum Bilanzstichtag 31.12.2001 166.000 S. Der Wert ohne Abzinsung beträgt 215.000 S; da der um 20% vermindernde Betrag (172.000 S) über dem abgezinsten Betrag liegt, ist die Rückstellung mit dem niedrigeren Ansatz von 166.000 S zu bilden.

Beispiel 3:

Eine abgezinste Rückstellung entwickelt sich über 10 Jahre hinweg wie folgt:

Bilanzstichtag	Wert ohne Abzinsung	Davon 80 %	Wert nach Abzinsung	Höhe der Rückstellung
Jahr 01	240.000	192.000	147.340	147.340
Jahr 02	275.000	220.000	177.267	177.267
Jahr 03	305.000	244.000	206.436	206.436
Jahr 04	320.000	256.000	227.418	227.418
Jahr 05	330.000	264.000	246.251	246.251
Jahr 06	345.000	276.000	270.317	270.317
Jahr 07	360.000	288.000	296.173	288.000
Jahr 08	380.000	304.000	328.258	304.000

Jahr 09	410.000	328.000	371.882	328.000
Jahr 10	420.000	336.000	400.000	400.000 ^{x)}

^{x)} Im Jahr 10 ist eine Kürzung des Rückstellungsbetrages gemäß § 9 Abs. 5 EStG 1988 nicht vorzunehmen, weil die Restlaufzeit der Rückstellung unter 12 Monaten liegt; der Ansatz erfolgt daher mit dem abgezinsten Teilwert.

Rz 3309f

Soweit bei Rückstellungen, die bereits zum Ende des Wirtschaftsjahres 2000 (bzw. 1999/2000) bestanden haben, auf Grund der erstmaligen Anwendung des § 9 Abs. 5 EStG 1988 im Wirtschaftsjahr 2001 (bzw. 2000/2001) ein Gewinn entsteht, darf dieser auf das Jahr seines Entstehens (2001) und auf die unmittelbar folgenden (maximal vier) Wirtschaftsjahre (2002 bis 2005) verteilt gewinnerhöhend aufgelöst werden. Pro Jahr sind mindestens 20% des Gewinnes aufzulösen; der Abgabepflichtige hat jedoch die Möglichkeit, in den jeweiligen Auflösungsjahren einen beliebigen höheren Prozentsatz anzusetzen. Da die Bildung einer Rücklage nicht vorgesehen ist, ist der Auflösungsgewinn grundsätzlich außerbilanzmäßig zu verteilen.

Beispiele:

a) Rückstellung 31.12.2000 500.000 S

Rückstellung 31.12.2001 500.000 S, davon 80% = 400.000 S

Der Auflösungsgewinn beträgt 100.000 S und darf zu den Bilanzstichtagen der Jahre 2001 bis 2005 mit jährlich mindestens 20.000 S gewinnerhöhend aufgelöst werden.

b) Rückstellung 31.12.2000 500.000 S

Rückstellung 31.12.2001 600.000 S, davon 80% = 480.000 S

Durch die erstmalige Anwendung des § 9 Abs. 5 EStG 1988 entsteht ein Auflösungsgewinn von 20.000 S. Dieser Betrag darf zu den Bilanzstichtagen der Jahre 2001 bis 2005 mit jährlich mindestens 4.000 S gewinnerhöhend aufgelöst werden.

c) Rückstellung 31.12.2000 500.000 S

Rückstellung 31.12.2001 650.000 S, davon 80% = 520.000 S

Da es zu keiner Auflösung der bestehenden Rückstellung kommt, gibt es keinen verteilungsfähigen Gewinn.

d) Rückstellung 31.12.2000 500.000 S

Rückstellung 31.12.2001 400.000 S, davon 80% = 320.000 S

Von dem gesamten aufzulösenden Betrag von 180.000 S entfallen 100.000 S auf den gesunkenen Rückstellungswert. Es darf daher lediglich die Differenz von 80.000 S zu den Bilanzstichtagen der Jahre 2001 bis 2005 mit jährlich mindestens 16.000 S gewinnerhöhend aufgelöst werden.

Rz 3309g

Scheidet eine Rückstellung während des Auflösungszeitraumes aus dem Betriebsvermögen zur Gänze aus, ist der darauf entfallende Auflösungsgewinn im Wirtschaftsjahr des Ausscheidens zur Gänze gewinnerhöhend anzusetzen.

Beispiel:

Rückstellung 31.12.2000: 400.000 S

Rückstellung 31.12.2001: 450.000 S, davon 80% = 360.000 S

Auflösungsgewinn: 40.000 S

Der Steuerpflichtige entschließt sich, von diesem Gesamtbetrag im Jahr 2001 15.000 S anzusetzen. Im Jahr 2002 wandelt sich die Rückstellung in eine Verbindlichkeit. Der verbleibende Auflösungsgewinn in Höhe von 25.000 S ist im Jahr 2002 zur Gänze gewinnerhöhend anzusetzen.

Bei anteiligem Ausscheiden der Rückstellung ist der zwingende Ansatz eines aliquoten Teiles der Auflösungsgewinnes nicht erforderlich; der Auflösungsgewinn kann daher weiterhin auf bis zu fünf Jahre verteilt werden (siehe Rz 3309f).

Änderung der biometrischen Rechnungsgrundlagen (§ 14 Abs. 13 EStG 1988)

- Auf Grund des mit dem Steuerreformgesetz 2000 (StRefG 2000), BGBl. I Nr. 106/1999, eingefügten § 14 Abs. 13 EStG 1988 ist der durch die Änderung der biometrischen Rechnungsgrundlagen bedingte Unterschiedsbetrag beginnend mit dem Wirtschaftsjahr der Änderung zu verteilen, wenn nicht jährlich eine Anpassung der Sterbewahrscheinlichkeit erfolgt.

Folgender Abschnitt 8.6.3.8 (Rz 3400a bis 3400m) wird in die EStR 2000 neu aufgenommen:

8.6.3.8 Änderung der biometrischen Rechnungsgrundlagen

8.6.3.8.1 Anwendungsbereich

Rz 3400a

§14 Abs. 13 EStG 1988 sieht für den Fall einer Änderung von biometrischen Größen im Bereich der Pensionsrückstellungen und der Jubiläumsgeldrückstellungen, sofern letztere nach Grundsätzen der Versicherungsmathematik berechnet werden, besondere Regelungen vor. Biometrische Größen sind Wahrscheinlichkeiten und sonstige mit dem Leben verbundene, statistische Größen und können aus Richttafeln (Sterbetafeln) oder sonstigen statistischen Untersuchungen abgeleitet werden. Wird die Berechnung der Jubiläumsgeldrückstellung nach der finanzmathematischen Methode, demnach ohne Berücksichtigung biometrischer Größen, vorgenommen, so ist § 14 Abs. 13 EStG 1988 hiefür ohne Bedeutung. § 14 Abs. 13 EStG 1988 ist darüber hinaus weder auf versicherungstechnische Rückstellungen gemäß § 15 KStG 1988 noch bei der Bewertung von - nach dem versicherungsmathematischen Barwert - errechneten Rentenverpflichtungen (auch nicht analog) anzuwenden.

8.6.3.8.2 Systematische Einordnung

Rz 3400b

Die Berücksichtigung der geänderten biometrischen Größen ist als Auswertung eines besseren Wissenstandes beim Rückstellungsausmaß aufzufassen. Es liegt kein Anwendungsfall des Nachholverbotes vor. Die Änderung der zu Grunde zu legenden biometrischen Größen stellt eine Art bessere Einsicht in die Belastung eines Unternehmens durch eine an sich unveränderte Pensionszusage dar. Für den Bereich der Jubiläumsgeldrückstellung ist ebenfalls der Änderungsbetrag zu ermitteln, der gemäß § 14 Abs. 13 EStG 1988 steuerwirksam wird.

Rz 3400c

Die Änderung der biometrischen Rechnungsgrundlagen ist grundsätzlich für das Jahr zu berücksichtigen, in dem die Änderung eintritt. Es bestehen jedoch keine Bedenken, wenn die Berücksichtigung der Drittelperteilung auf Grund der geänderten biometrischen Größen um ein Jahr verschoben wird. Für die im Jahr 1999 feststehenden Änderungen der biometrischen Größen darf die erstmalige Drittelperteilung spätestens für das erste nach dem 31. Juli 2001 endende Wirtschaftsjahr vorgenommen werden. Ein späterer Beginn der Drittelperteilung unterliegt jedenfalls dem Nachholverbot.

Rz 3400d

Durch geänderte biometrische Größen verändert sich - ebenso wie bei einer Veränderung (Erhöhung bzw. Reduktion) der Pensionszusage - der Gesamtaufwand. Daher kann bei einer der Rückstellung zu Grunde liegenden Arbeits- bzw. Werkleistung gemäß dem § 14 Abs. 7 Z 2 und 3 EStG 1988 innewohnenden Grundprinzip der Verteilung eine Veränderung des Gesamtaufwands wie eine Veränderung der Pensionszusage behandelt werden; Rz 3400c gilt sinngemäß. Alternativ dazu sieht § 14 Abs. 13 EStG 1988 eine Verteilungsmöglichkeit des Änderungsbetrages auf drei Wirtschaftsjahre vor.

Ist die der Rückstellung zu Grunde liegende Arbeits- bzw. Werkleistung bereits beendet, ist ausschließlich eine Verteilung gemäß § 14 Abs. 13 EStG 1988 vorzunehmen.

Für versicherungsmathematisch berechnete Jubiläumsgeldrückstellungen kann analog vorgegangen werden. Eine unterschiedliche Vorgangsweise bei der Pensions- und Jubiläumsgeldrückstellung ist nicht zulässig.

8.6.3.8.3 Laufende Anpassung an geänderte Verhältnisse

Rz 3400e

Werden die Sterbewahrscheinlichkeiten jährlich nach der gleichen statistischen Methode den geänderten Sterbewahrscheinlichkeiten angepasst, ist § 14 Abs. 13 EStG 1988 nicht anzuwenden.

8.6.3.8.4 Berechnung und Verteilung des Unterschiedsbetrages

Rz 3400f

Wählt der Steuerpflichtige die Vorgangsweise gemäß Rz 3400b, so ist folgendermaßen vorzugehen: Die Bilanzierungsmethode ist für alle betroffenen Pensions- und versicherungsmathematisch berechneten Jubiläumsgeldrückstellungen anzuwenden.

Maßgeblich für die Berechnung des Änderungsbetrages ist jenes Wirtschaftsjahr, in dem erstmals die geänderten biometrischen Größen angewendet werden (Anwendungsjahr).

a) Es ist zum Anfang des Anwendungsjahres der Rückstellungsbetrag unter Zugrundelegung der geänderten biometrischen Größen zu berechnen, wobei der Rückstellungsberechnung jene Leistungen zu Grunde zu legen sind, die zum Schluss des unmittelbar vorgegangenen Wirtschaftsjahrs zugesagt waren. Der Änderungsbetrag berechnet sich in der Folge als Unterschiedsbetrag aus dem vorstehenden Rückstellungsbetrag und dem

Rückstellungsbetrag zum Schluss des unmittelbar vor dem Anwendungsjahr liegenden Wirtschaftsjahrs. Bei beiden Rückstellungsbeträgen ist ein allfälliger Unterdeckungsbetrag gemäß § 116 Abs. 4 EStG 1988 nicht zu berücksichtigen.

b) Der Änderungsbetrag ist wie folgt fortzuführen: Vermindert sich die nach den geänderten biometrischen Größen berechnete Rückstellung gegenüber der nach den geänderten biometrischen Größen zum Schluss des unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahrs berechneten Rückstellung, so vermindert sich im selben Verhältnis der Änderungsbetrag; dabei sind der Berechnung der zu vergleichenden Rückstellungen jene Leistungen zu Grunde zu legen, die am Schluss des letzten Wirtschaftsjahrs vor dem Anwendungsjahr zugesagt waren.

c) Die am Ende des Anwendungsjahres berechnete Rückstellung ist um zwei Drittel des fortgeführten Änderungsbetrags zu vermindern. Im darauf folgenden Wirtschaftsjahr ist die Rückstellung um ein Drittel des fortgeführten Änderungsbetrags (siehe lit. b) zu vermindern.

8.6.3.8.5 Alternative Bildung der Rückstellungen für aktive Arbeitnehmer und Werkvertragsnehmer

Rz 3400g

Wählt der Steuerpflichtige die Vorgangsweise gemäß Rz 3400d, so ist folgendermaßen vorzugehen:

a) Ist die der Rückstellung zu Grunde liegende Arbeits- bzw. Werkleistung zu Beginn des Anwendungsjahres noch nicht beendet, so ist die Auswirkung der Änderung der biometrischen Größen wie eine neue Zusage im Sinne des § 14 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 zu behandeln.

b) Ist die der Rückstellung zu Grunde liegende Arbeits- bzw. Werkleistung zu Beginn des Anwendungsjahres beendet, so ist für die Pensionsrückstellung gemäß den Bestimmungen der Rz 3400h vorzugehen.

c) Bei Jubiläumsgeldrückstellungen ist lit. a sinngemäß anzuwenden.

8.6.3.8.6 Berechnungsmethode bei Rückstellungen für Pensionisten

Rz 3400h

Ändern sich die biometrischen Rechnungsgrundlagen bei Rückstellungen, bei denen das der Pensionszusage zu Grunde liegende Arbeitsverhältnis am Beginn des Wirtschaftsjahres der erstmaligen Anwendung beendet ist, kann folgendermaßen vorgegangen werden:

- Die durch die Änderung der Sterbetafel bedingte Änderung des Rückstellungsbetrages ist zwingend auf drei Jahre zu verteilen (siehe Rz 3400f).
- Vermindert sich die Rückstellung gegenüber jener Rückstellung, die nach der geänderten Sterbetafel am Ende des unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahres gebildet wurde, so vermindert sich der Änderungsbetrag im gleichen Verhältnis. Dabei ist auszugehen
 - von den geänderten biometrischen Rechnungsgrundlagen,
 - von den weder nach § 14 Abs. 13 EStG 1988 noch nach § 116 Abs. 4 EStG 1988 gekürzten Rückstellungsbeträgen,

von jenen Leistungszusagen, die am Schluss des der erstmaligen Anwendung unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahres gegeben waren.

Rz 3400i

Der Steuerpflichtige hat in einer Beilage zur Steuererklärung die zu Grunde liegende Methode zu dokumentieren.

8.6.3.8.7 Betriebsübertragung

Rz 3400j

Sollten im Falle einer entgeltlichen (Teil)Betriebsübertragung offene Drittelpreise vorhanden sein (einschließlich solcher aus einer Berechnung nach Rz 3400h), werden diese im letzten Wirtschaftsjahr des Veräußerers des Betriebes gewinnwirksam.

Rz 3400k

Sind im Falle einer unentgeltlichen (Teil)Betriebsübertragung offene Drittelpreise vorhanden (einschließlich solcher aus einer Berechnung nach Rz 3400h), sind diese vom Rechtsnachfolger weiterzuführen. Die Verteilung der Drittelpreise ist beim Rechtsnachfolger fortzusetzen.

Rz 3400l

Bei (Teil)Betriebsübertragungen im Zuge von Umgründungen nach dem Umgründungssteuergesetz ist grundsätzlich nach Rz 3400k vorzugehen, für Umgründungen ohne Buchwertfortführung siehe Rz 3400j.

8.6.3.8.8 Wertpapierdeckung

Rz 3400m

Für die Wertpapierdeckung ist die Pensionsrückstellung gemäß § 14 Abs. 7 EStG 1988 und § 116 Abs. 4 EStG 1988 vermindert um die abzuziehenden Drittelpreise maßgeblich.

7 Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen (§ 37 Abs. 1 EStG 1988)

- Bei (steuerlich begünstigten) Einkünften aus besonderer Waldnutzung hat zunächst eine Verrechnung mit Verlusten aus der Forstwirtschaft (aus anderen Holznutzungen) zu erfolgen und erst danach ein Ausgleich mit anderen Betriebszweigen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes.

Die Gesetzesänderung dient der Klarstellung. Sie wurde in den EStR 2000, Rz 7341 und Rz 7342 bereits berücksichtigt.

8 Zuzugsbegünstigung (§ 103 EStG 1988)

- Die Zuzugsbegünstigung wird auf Personen, deren Zuzug aus dem Ausland der Förderung des Sportes dient, ausgedehnt. Eine Bescheinigung des öffentlichen Interesses am Zuzug ist nicht mehr erforderlich. Die für die Begünstigung in Betracht kommende Besteuerungsgrundlage oder die darauf entfallende Steuer können mit einem Pauschbetrag festgesetzt werden.

Folgender Abschnitt 31.4 (Rz 8207) wird in die EStR 2000 neu eingefügt:

31.4 Zuzugsbegünstigung in der Fassung des BBG 2001, BGBl. I Nr. 142/2000

Rz 8207

Die geänderte Fassung ist ab 30. Dezember 2000 (Tag nach Veröffentlichung im BGBl) für Zuzugsfälle ab diesem Stichtag wirksam. Sie unterscheidet sich von den Vorfassungen dadurch, dass

- auch der Zuzug von Personen, deren Zuzug aus dem Ausland der Förderung des Sportes dient, unter die Begünstigung fällt,
- eine Bescheinigung des öffentlichen Interesses ist nicht mehr erforderlich und
- die für die Begünstigung in Betracht kommende Besteuerungsgrundlage oder die darauf entfallende Steuer mit einem Pauschbetrag festgesetzt werden kann.

13. Juli 2001

Für den Bundesminister:

Dr. Wiesner

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: