

11. Dezember 2009

BMF-010203/0704-VI/6/2009

An

Bundesministerium für Finanzen  
Steuer- und Zollkoordination  
Finanzämter  
Großbetriebsprüfung  
unabhängigen Finanzsenat

## **EStR 2000 - Wartungserlass 2009**

### **I. Übersicht:**

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

- BGBl. I Nr. 26/2009 (StRefG 2009)
- BGBl. I Nr. 27/2009 (Konjunkturbelebungs-gesetz 2009)
- BGBl. I Nr. 52/2009 (Budgetbegleitgesetz 2009)

Insbesondere wird Folgendes behandelt:

Einarbeitung der geänderten Rechtslage (auszugsweise Darstellung):

<b>Abschnitt bzw. Randzahl</b>	<b>Inhalt</b>
198	Gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 berücksichtigte ausländische Verluste sind in der Steuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle auszuweisen. Wird die Eintragung ausländischer Verluste an der vorgesehenen Stelle vorsätzlich unterlassen, kann dies eine Finanzordnungswidrigkeit iSd § 51 Abs. 1 lit. a Finanzstrafgesetz

	darstellen. Dies hat auf die Berücksichtigungsfähigkeit der ausländischen Verluste keine Auswirkung.
1235a	Als Betriebsausgaben sind auch Beiträge zur gesetzlichen Arbeitslosenversicherung von freien Dienstnehmern und anderen Selbständigen, die in die Arbeitslosenversicherung optiert haben, abzugsfähig.
1266a	Das Erfordernis, Pflichtbeiträge, die ein Unternehmer im Rahmen der Selbständigenvorsorge leistet, in der Steuererklärung gesondert einzutragen, entfällt.
1330 bis 1348a	Abzugsfähigkeit von Spenden für mildtätige Organisationen und begünstigte Spendensammelvereine
3250 bis 3260	Vorzeitige AfA gemäß § 7a EStG 1988
3406c	Das Deckungserfordernis für Pensionsrückstellungen erfüllen auch auf Inhaber lautende Schuldverschreibungen iSd § 14 Abs. 7 Z 4 lit. a und b EStG 1988 von Schuldnern, die in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR ansässig sind. Für Wertpapieranschaffungen nach dem 30. Juni 2009 müssen diese Schuldverschreibungen aber in Euro begeben werden, um sicherzustellen, dass die betreffenden Schuldverschreibungen kein Kursrisiko in sich bergen.
3819 bis 3843	Gewinnfreibetrag gemäß § 10 EStG 1988
4848a	Im Zusammenhang mit unentgeltlichen Übertragungsvorgängen nach dem 31. Juli 2008 (Wegfall der Erbschafts- und Schenkungssteuer) anfallende Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr und andere damit zusammenhängende Nebenkosten sind nicht abzugsfähig. Derartige Kosten dürfen im Fall eines unentgeltlichen Erwerbs auch nicht aktiviert werden.
7512	Wurde im Antragsjahr kein Einkommen bezogen, kann zu Zwecken der Erstattung des Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbetrages gemäß § 40 EStG 1988 eine Veranlagung zur Einkommensteuer nach § 39 EStG

	1988 erfolgen.
8034	Ab der Veranlagung 2009 ist vor der Anwendung des Tarifs zur Bemessungsgrundlage ein Betrag von 9.000 Euro hinzuzurechnen.

Laufende Wartung (auszugsweise Darstellung):

<b>Abschnitt bzw. Randzahl</b>	<b>Inhalt</b>
104	<p>Für Zeiträume ab dem 1.1.2010 gelten für „zwischengeschaltete“, unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen (Rz 1129) stehende Kapitalgesellschaften folgende Grundsätze für die Einkünftezurechnung:</p> <p>Eine Zurechnung der Einkünfte unmittelbar an die natürliche Person erfolgt insbesondere dann, wenn die Kapitalgesellschaft</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. in Hinblick auf die betreffende Tätigkeit selbst Marktchancen nicht nutzen kann und</li> <li>2. über keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb verfügt.</li> </ol> <p>Um eine von der zivilrechtlichen Gestaltung abweichende Einkünftezurechnung ab dem 1.1.2010 zu vermeiden, können bis zum Stichtag 31.12.2009 Umwandlungen gemäß Art. II UmgrStG vorgenommen werden. Dabei ist davon auszugehen, dass am Tag des Umwandlungsbeschlusses das Betriebserfordernis erfüllt ist.</p>
1279	<p>Wird für Gesellschafter-Geschäftsführer mit Einkünften gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 die Leistung von Pensionskassenbeiträgen durch die Gesellschaft übernommen, gilt: Auf Seiten der Gesellschaft sind die Beiträge als Teil der Leistungsvergütung abzugsfähig [es liegt kein Pensionskassenbeitrag iSd § 4 Abs. 4 Z 2 lit. a EStG 1988 vor, da für den Gesellschafter-Geschäftsführer keine (Arbeitgeber-)Beiträge zu leisten sind], die übernommene Beitragsleistung stellt für den Gesellschafter-Geschäftsführer einen steuerpflichtigen Vorteil im</p>

	<p>Rahmen seiner Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 dar, der als (Topf-)Sonderausgabe (§ 18 EStG 1988) abzugsfähig ist. Die Pensionskassenleistung ist gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. bb mit 25% als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen.</p>
1523a	<p>Die Abzugsfähigkeit in Bezug auf den in EU-Geldbußen oder Geldbußen nach dem österreichischen Kartellgesetz enthaltenen Abschöpfungsanteil (Abschöpfung des rechtswidrig erlangten wirtschaftlichen Vorteils bzw. der Bereicherung) setzt voraus, dass aus der entsprechenden Geldbußen-Entscheidung klar hervorgeht, welcher Umfang der verhängten Geldbuße auf die Abschöpfung der Bereicherung entfällt. Fehlt es an einer entsprechenden Darlegung und kann der Steuerpflichtige auch nicht auf andere Weise den klaren Nachweis für die Höhe des Abschöpfungsanteils erbringen, lässt sich objektiv nicht erkennen, in welchem Umfang die Geldbuße die „Bereicherung“ abschöpfen soll. Eine schätzungsweise Ermittlung des Abschöpfungsanteils kommt nicht in Betracht. Da wegen Wettbewerbsverstößen verhängte Geldbußen infolge ihres Pönalcharakters grundsätzlich nicht abzugsfähig sind, ist bei Fehlen eines eindeutigen Nachweises des Abschöpfungsanteils in diesem Fall die gesamte Geldbuße nicht abzugsfähig („Aufteilungsverbot“ wegen Fehlens eines klaren Aufteilungsmaßstabes).</p>
1653	<p>Es bestehen keine Bedenken, bei Tagesmüttern, die einen Lehrgang nach den für die Ausbildung von Tagesmüttern bestehenden landesgesetzlichen Vorschriften absolviert haben, 70% der Betriebseinnahmen, maximal 650 € pro Monat als Betriebsausgaben anzusetzen, wenn die Betreuungstätigkeit in der Wohnung der Tagesmutter ausgeübt wird. Tagesmüttern, die einen Lehrgang nach den für die Ausbildung von Tagesmüttern bestehenden landesgesetzlichen Vorschriften nicht absolviert haben, steht das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 EStG 1988 iHv 12% der Umsätze zu.</p>

2584	<p>Eine Zuschreibung nach einer früheren außerplanmäßigen Abschreibung (Teilwertabschreibung) ist gemäß § 208 Abs. 1 UGB dann vorzunehmen, wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen. Ab der Veranlagung 2009 ist eine Identität der Gründe nicht Voraussetzung. Maßgeblich sind nicht die einzelnen Ursachen des früheren Wertverlustes, sondern der Wertverlust an sich. Die Zuschreibung stellt das Gegenstück zur Teilwertabschreibung dar. Für die Frage des Nachweises oder der Glaubhaftmachung der Wertsteigerung einer Beteiligung gelten daher die gleichen Grundsätze wie für die Teilwertabschreibung. Auch eine Zuschreibung im Sinn des § 6 Z 13 EStG 1988 setzt somit in der Regel eine Unternehmensbewertung nach wissenschaftlich anerkannten Methoden voraus (VwGH 22.04.2009, 2007/15/0074).</p>
3380a bis 3380d	<p>Steuerliche Behandlung von beitragsorientierten direkten Leistungszusagen im Hinblick auf die Bildung einer Pensionsrückstellung</p>
4142	<p>Auf unterjährige Grundstückskäufe und -verkäufe ist die Regel ("Wer die Ernte hat, der hat die Zurechnung") bei vollpauschalierten Land- und Forstwirten sinngemäß anzuwenden.</p>
4627a	<p>Zivilrechtlich tritt die Schuldbefreiung des Schuldners bei der befreienden Schuldübernahme erst mit der Zustimmung des Gläubigers ein (§ 1405 ABGB). Der Zufluss bei einer Schuldübernahme erfolgt daher ebenfalls erst mit Annahme des Anbots der Schuldübernahme durch den Gläubiger.</p>
4854	<p>Bei Beihilfen bei Kurzarbeit (§ 37b und § 37c AMSG) kommt es zu einer Kürzung des damit in Zusammenhang stehenden Lohnaufwandes.</p>
4857a	<p>Steuerliche Behandlung von Beihilfen nach § 19c BAG</p>
5649	<p>Die Mitteilung des Steuerpflichtigen an das Finanzamt, dass er den Betrieb aufgegeben hat, bewirkt zwar für sich keine Betriebsaufgabe,</p>

	<p>ihr kommt aber Bedeutung für die Frage zu, ob die diesbezügliche Absicht des Steuerpflichtigen nach außen zu erkennen gegeben worden ist. Einer nachträglichen Erklärung kommt keine Bedeutung zu, wenn die Umstände bei Verpachtung nicht für eine Betriebsaufgabe sprechen (VwGH 18.11.2008, 2006/15/0253).</p>
5661	<p>Änderungen des Veräußerungserlöses, die erst durch nach Ablauf des Jahres einer Betriebsveräußerung eingetretene Umstände bewirkt werden, sind als Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 zu berücksichtigen (VwGH 04.02.2009, 2006/15/0151, zu einem nach der Betriebsveräußerung eingetretenen Forderungsausfall). Sie stellen keinen Anwendungsfall des § 295a BAO dar.</p>
5699	<p>Von der Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 sind auch stille Reserven erfasst, die auf den dem Gebäude zugehörigen Grund und Boden entfallen (vgl. VwGH 14.12.2006, 2005/14/0038; VwGH 28.10.2009, 2009/15/0168).</p>
6482	<p>Bei einer Totalsanierung gemäß § 13 Abs. 1 und 2 der Sanierungsverordnung 2008, LGBl. Nr. 02/2009, zum Wiener Wohnbauförderungs- und Wohnhaussanierungsgesetz – WWFSG 1989, LGBl. Nr. 18/1989, ist für die Absetzbarkeit von Sanierungsmaßnahmen nach § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 eine Förderungszusage erforderlich; ohne Förderungszusage sind die Herstellungskosten auf 67 Jahre zu verteilen.</p>
6612	<p>Bei punktuell anfallenden Einkünften aus Leistungen sind im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips auch jene Ausgaben bis zur Höhe der Einnahmen als Werbungskosten abzugsfähig, die in einem früheren Jahr abgeflossen sind, als die Einnahmen zufließen.</p>
6623a, 6623b	<p>Der Verloser eines Objektes verwirklicht einen Spekulationstatbestand, wenn die Spekulationsfrist im Zeitpunkt der Verlosung noch nicht abgelaufen ist. Veräußerungserlös ist die</p>

	<p>Summe der Lose; als Veräußerungskosten kommen alle mit der Verlosung zusammenhängenden Aufwendungen (zB Rechts- und Beratungskosten, Werbeaufwand, Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 17 Z 7 lit. a GebG) in Betracht.</p> <p>Korrespondierend dazu führt die Veräußerung auf Seiten des „Gewinners“ zu einem Anschaffungsvorgang. Die Anschaffungskosten entsprechen dem Lospreis zuzüglich der Anschaffungsnebenkosten.</p>
6663	<p>Im Falle einer befreienden Schuldübernahme (§ 1405 ABGB) als Teil des Veräußerungspreises liegt der Zufluss des vom Erwerber durch Schuldübernahme entrichteten Veräußerungspreises im Zeitpunkt der Zustimmung zur Schuldübernahme durch den Gläubiger vor.</p>
7015	<p>Eine Unterhaltersatzrente, das ist eine Schadensrente, die an die Stelle einer sonst bestehenden Unterhaltsverpflichtung tritt und diese ersetzt, ist beim Empfänger nicht steuerpflichtig.</p>
7018	<p>Die Bezeichnung des Versicherungsvertrages, aus dem ein Anspruch auf Rentenzahlungen erwächst, ist für die steuerliche Beurteilung von Rentenzahlungen auf Grund eines Versicherungsverhältnisses unbeachtlich.</p>
7323	<p>Für Übergangsgewinne, die nach dem 17.6.2009 anfallen (Zeitpunkt des Inkrafttretens des Budgetbegleitgesetzes 2009) steht der Hälftesteuersatz nur dann zu, wenn seit der Eröffnung des Betriebes oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.</p> <p>Der Übergangsgewinn ist nur dann begünstigt, wenn die Betriebsveräußerung oder –aufgabe selbst steuerpflichtig ist. Wird der Betrieb eines Einnahmen-Ausgaben-Rechners zB unter Buchwertfortführung nach Art. III UmgrStG in eine Körperschaft eingebracht, ist ein aus diesem Anlass zu ermittelnder Übergangsgewinn daher nicht begünstigt.</p>

## **II. Änderung des Inhaltsverzeichnisses:**

Die Überschrift zu Abschnitt 5.5.4 lautet:

### **5.5.4 Abzugsfähige Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen (Spenden) an begünstigte Spendenempfänger (§ 4a EStG 1988)**

Die Überschrift zu Abschnitt 6.16.7 lautet:

### **6.16.7 Behandlung von Subventionen bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988**

Die Überschrift zu Abschnitt 7.9 lautet:

### **7.9 Vorzeitige Absetzung für Abnutzung (§ 7a EStG 1988)**

Die Überschrift zu Abschnitt 7.9.2 lautet:

#### **7.9.2 Sachliche Voraussetzungen**

Die Überschrift zu Abschnitt 7.9.3 lautet:

#### **7.9.3 Sonstige Rechtsfolgen der Geltendmachung der vorzeitigen Absetzung für Abnutzung**

Die Überschrift zu Abschnitt 7.9.4 lautet:

#### **7.9.4 Katastrophenbedingte vorzeitige Abschreibung (§ 10c EStG 1988 idF vor dem HWG 2005)**

Die Überschrift zu Abschnitt 7.9.5 lautet:

#### **7.9.5 Vorzeitige Abschreibung aus Anlass der Hochwasserkatastrophe 2005 (§ 10c EStG 1988 idF des HWG 2005)**

Folgender Abschnitt 8.6.2a wird eingefügt:

#### **8.6.2a Beitragsorientierte direkte Pensionszusage**



Die Abschnittsüberschrift 9.1 wird geändert und lautet:

**9.1 Freibetrag für investierte Gewinne (§ 10 EStG 1988, Rechtslage bis zur Veranlagung 2009)**

Folgender Abschnitt 9.2 mit Unterabschnitten wird eingefügt:

**9.2 Gewinnfreibetrag (§ 10 EStG 1988, Rechtslage ab der Veranlagung 2010)**

**9.2.1 Allgemeines**

**9.2.2 Begünstigte Wirtschaftsgüter**

**9.2.3 Ausweis in der Steuererklärung, Dokumentation begünstigter Wirtschaftsgüter**

**9.2.4 Behaltefrist, Nachversteuerung**

**9.2.5 Mitunternehmerschaften**

Folgender Unterabschnitt 9.2a.11 wird eingefügt:

**9.2a.11 Außerkrafttreten (§ 124b Z 154 EStG 1988)**

Die Überschrift zu Abschnitt 11.3.3 lautet:

**11.3.3 Gewinnermittlung bei einem Einheitswert von mehr als 65.500 € sowie bei Ermittlung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage gemäß § 23 Abs. 1a Bauern-Sozialversicherungsgesetz (§§ 8 bis 12 der Verordnung)**

Die Überschrift zu Abschnitt 13.2.6 lautet:

**13.2.6 Schuldübernahme**

Die Überschrift zu Abschnitt 14.8.2 lautet:

**14.8.2 Sonstige Personensteuern – unentgeltliche Grundstücksübertragungen**

Folgender Abschnitt 20.3 wird mit den Unterabschnitten 20.3.1, 20.3.2 und 20.3.3 eingefügt:

**20.3 Steuerfreie Kapitaleinkünfte**

### **20.3.1 Ausschüttungen aus Genussscheinen und jungen Aktien**

### **20.3.2 Ausschüttungen aus Aktien und aus Genussrechten von Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften**

### **20.3.3 Wohnsparaktien**

Die Überschrift zu Abschnitt 21.9 lautet:

### **21.9 Feststellung gemäß § 188 BAO, Vermietung an Miteigentümer**

Die Überschrift zu Abschnitt 22.2.6 lautet:

### **22.2.6 Werbungskosten, Zufluss, Verlustausgleichsverbot, Freigrenze**

Die Abschnittsüberschrift zu Abschnitt 22.4.7 lautet:

### **22.4.7 Zufluss, Abfluss**

Die Abschnittsüberschrift 22.5.6 lautet:

### **22.5.6 Verlustausgleich, Vorrang von Spekulationsgeschäften, sukzessive Anschaffung und Veräußerung von Beteiligungen**

Die Überschrift zu Abschnitt 23.3.4 lautet:

### **23.3.4 Durchführung der Besteuerung**

Die Abschnittsüberschrift 23.3.5 entfällt.

Die Abschnittsüberschrift 23.5 entfällt.

Die Abschnittsüberschrift 23.5.1 entfällt.

Die Abschnittsüberschrift 23.5.2 entfällt.

Die Überschrift zu Abschnitt 28.2 lautet:

### **28.2 Erstattung von Absetzbeträgen in der Veranlagung (§ 40 EStG 1988)**

Die Überschriften zu den Abschnitten 28.2.1, 28.2.2, 28.2.3 und 28.2.4 entfallen.

### III. Änderung von Randzahlen

In der Einleitung und den folgenden Rz sind die Wortfolgen „einheitliche und gesonderte Feststellung“, „einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung“, „einheitlich und gesondert festgestellt“ oder ähnliche Wortfolgen durch das Wort „Feststellung“, „Gewinnfeststellung“, „festgestellt“ udgl. zu ersetzen:

Rz 113, Rz 430c, Rz 661, Rz 709, Rz 2341, Rz 5036, Rz 5801, Rz 5803, Rz 5824, Rz 5826, Rz 5851, Rz 5867, Rz 5914, Rz 5951, Rz 5952, Rz 6010, Rz 6023, Rz 6024, Rz 6410a, Rz 6528, Rz 6808, Rz 6906, Rz 7505 und Rz 7908

In den folgenden Rz ist der Verweis auf die InvFR 2003 durch einen Verweis auf die InvFR 2008 zu ersetzen:

Rz 3360 und Rz 3362.

Die dort erwähnten Rz bleiben unverändert.

Rz 10 wird geändert (Einfügen eines Verweises)

#### **Rz 10**

Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG 1988 ist grundsätzlich zum Todeszeitpunkt eine Schlussbilanz aufzustellen. Erfolgt dies nicht, so bestehen keine Bedenken, anstelle der Aufstellung einer Bilanz zum Todeszeitpunkt die Einkünfte auf den Erblasser und die Erben zeitanteilig zuzuordnen. Eine für erbschaftssteuerliche Zwecke errichtete Todfallsbilanz hat für die Einkommensbesteuerung keine Bedeutung. Im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelte Einkünfte bzw. außerbetriebliche Einkünfte, die noch vom Erblasser erwirtschaftet worden sind, aber erst nach seinem Tod zufließen, sind nach dem Zuflussprinzip den Erben zuzurechnen; **es bestehen aber keine Bedenken, die Einkünfte bei Fortsetzung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zeitanteilig zuzuordnen (siehe Rz 109).**

Rz 101a wird geändert (Klarstellung)

## **Rz 101a**

Nicht steuerbar sind:

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

Steuerbar sind:

- Preise, die den Preisträgern im Rahmen eines Wettbewerbes durch eine Jury für eine konkrete Einzelleistung zuerkannt werden, darunter können zB Preise im Rahmen eines Architekten- oder Musikwettbewerbes, Literaturpreise, Journalistenpreise oder Filmpreise fallen (Einnahmen im Rahmen des jeweiligen Betriebes). **Gemäß § 3 Abs. 3 Kunstförderungsgesetz sind jedoch Staats-, Würdigungs-, und Förderungspreise sowie Prämien und Preise für hervorragende künstlerische Leistungen von der Einkommensteuer befreit. Dies gilt auch für dem Grunde und der Höhe nach vergleichbare Leistungen auf Grund von landesgesetzlichen Vorschriften sowie für Stipendien und Preise, die unter vergleichbaren Voraussetzungen von nationalen oder internationalen Förderungsinstitutionen vergeben werden;**
- Preise von Berufssportlern;
- Preisgelder für Teilnahme an Unterhaltungsdarbietungen (zB "Dancing Stars", "Starmania"). Diese stellen - sofern sie nicht als Ausfluss einer betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit anzusehen sind - subsidiär Einnahmen im Rahmen des § 29 Z 3 EStG 1988 dar;

- Preise, die nur eigenen Arbeitnehmern oder Geschäftspartnern, wenn auch durch Verlosung, als Incentive zuerkannt werden.

Rz 104 wird geändert (Salzburger Steuerdialog)

## **Rz 104**

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

**Für Zeiträume ab dem 1.1.2010 gelten für „zwischengeschaltete“, unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen (Rz 1129) stehende Kapitalgesellschaften folgende Grundsätze für die Einkünftezurechnung:**

**Eine Zurechnung der Einkünfte unmittelbar an die natürliche Person erfolgt insbesondere dann, wenn die Kapitalgesellschaft**

- 1. in Hinblick auf die betreffende Tätigkeit selbst Marktchancen nicht nutzen kann und**
- 2. über keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb verfügt.**

**Zu 1.: Marktchancen kann eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft nicht nutzen, wenn die betreffende Tätigkeit entweder aufgrund eines gesetzlichen oder statutarischen Verbots nur von natürlichen Personen erbracht werden kann (zB „Drittanstellung“ von Vorständen, Stiftungsvorständen und Aufsichtsräten, siehe dazu insbesondere Rz 5266g) oder in typisierender Betrachtungsweise nach**

der Verkehrsauffassung eine höchstpersönliche Tätigkeit darstellt (zB Schriftsteller, Vortragende, Sportler, Künstler).

**Zu 2.:** Für das Vorliegen eines eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betriebes spricht insbesondere die Beschäftigung von Mitarbeitern, wobei es auf die rechtliche Ausgestaltung des Beschäftigungsverhältnisses nicht ankommt. Bloße Hilfstätigkeiten in der Kapitalgesellschaft (zB Sekretariat) führen jedoch zu keinem eigenständigen, sich abhebenden geschäftlichen Betrieb. Ist die Tätigkeit der natürlichen Person bloßer Ausfluss der eigenbetrieblichen Tätigkeit der Kapitalgesellschaft, erfolgt keine Zurechnung zur natürlichen Person.

***Beispiele:***

***1. Ein Vorstand gründet eine GmbH und wickelt sein Anstellungsverhältnis über seine GmbH ab.***

***Die Vergütungen für die Vorstandstätigkeit sind unmittelbar der natürlichen Person zuzurechnen, da die GmbH die Marktchancen selbst nicht nutzen kann und auch kein eigenständiger, sich von der Vorstandstätigkeit abhebender Betrieb der GmbH vorliegt.***

***2. Ein Rechtsanwalt, der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Rechtsanwalts-GmbH ist, wird als Stiftungsvorstand in der von einem seiner Klienten errichteten Privatstiftung tätig. Sein Dienstvertrag mit der Rechtsanwalts-GmbH sieht vor, dass er die Vergütungen für seine Tätigkeit als Stiftungsvorstand an die Rechtsanwalts-GmbH abführen muss.***

***Als Stiftungsvorstand kommt nur eine natürliche Person in Betracht, die Rechtsanwalts-GmbH kann daher die Marktchancen nicht nutzen. Da die Rechtsanwalts-GmbH jedoch über einen eigenständigen, sich abhebenden geschäftlichen Betrieb verfügt und die Tätigkeit als Stiftungsvorstand Ausfluss dieser eigenbetrieblichen Tätigkeit der GmbH ist, kommt es zu keiner abweichenden Zurechnung.***

***3. Ein Vorstand eines technischen Unternehmens wickelt sein Anstellungsverhältnis über seine operativ tätige Wertpapierhandels-GmbH ab.***

***Zwar verfügt die Wertpapierhandels-GmbH über einen eigenständigen, sich von der Tätigkeit des Vorstands abhebenden Betrieb; da die Vorstandstätigkeit nicht Ausfluss dieses Betriebs ist, kommt es zu einer Zurechnung der Vergütungen an die natürliche Person.***

***4. Ein Universitätsprofessor rechnet Honorare für seine Gutachtenstätigkeit über eine ihm und seiner Ehefrau gehörende GmbH ab. Einzige***

***Arbeitnehmerin in der GmbH ist seine Ehefrau, die als Sekretärin beschäftigt wird.***

***Es liegt in typisierender Betrachtungsweise eine Tätigkeit vor, die höchstpersönlich zu erbringen ist; die GmbH kann daher nicht die Marktchancen nutzen. Da die GmbH auch nicht über einen eigenständigen, sich abhebenden Betrieb verfügt, werden die Honorare der natürlichen Person zugerechnet.***

***5. Ein Gärtner entschließt sich, sein Einzelunternehmen künftig in der Rechtsform einer GmbH fortzuführen. Mitarbeiter beschäftigt er nicht.***

***Da es sich in typisierender Betrachtungsweise um keine höchstpersönliche Tätigkeit handelt, kann die GmbH die Marktchancen nutzen. Es kommt daher zu keiner abweichenden Zurechnung.***

***6. Ein Mitarbeiter der Konzernmutter wird als Aufsichtsrat in die Tochtergesellschaft entsandt. Die Vergütung für diese Tätigkeit ist in seiner Gesamtvergütung, die er von der Konzernmutter erhält, enthalten. Die Konzernmutter verrechnet der Tochtergesellschaft eine Umlage für diese Konzerngestellung.***

***Da es sich bei der Konzernmutter nicht um eine unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen (Rz 1129) stehende Kapitalgesellschaft handelt und die Konzernmutter überdies idR über einen eigenständigen, sich abhebenden Betrieb verfügen wird, kommt es zu keiner abweichenden Zurechnung. Die von der Tochtergesellschaft geleistete Umlage für die Konzerngestellung unterliegt, ungeachtet der Zurechnung zur Konzernmutter, bei der Tochtergesellschaft § 12 Abs. 1 Z 7 KStG 1988.***

***7. Eine Steuerberaterin wird als Vortragende an einer Fachhochschule tätig. Sie rechnet ihre Honorare aus der Vortragstätigkeit über ihre Steuerberatungs-GmbH ab.***

***Als Vortragende an Fachhochschulen kommen nur natürliche Personen in Betracht, die Steuerberatungs-GmbH kann daher die Marktchancen nicht nutzen. Die Steuerberatungs-GmbH verfügt zwar über einen eigenständigen, sich abhebenden geschäftlichen Betrieb. Da die Tätigkeit als Vortragende jedoch nicht Ausfluss dieser eigenbetrieblichen Tätigkeit der GmbH ist, sind die Vergütungen aus der Vortragstätigkeit unmittelbar der Steuerberaterin als nichtselbständige Einkünfte (§ 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988) zuzurechnen (vgl. LStR 2002 Rz 992c).***

**Um eine von der zivilrechtlichen Gestaltung abweichende Einkünftezurechnung ab dem 1.1.2010 zu vermeiden, können bis zum Stichtag 31.12.2009**

**Umwandlungen gemäß Art. II UmgrStG vorgenommen werden. Dabei ist davon auszugehen, dass am Tag des Umwandlungsbeschlusses das Betriebserfordernis erfüllt ist.**

Rz 198 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2009)

## **Rz 198**

Nach § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 idF StRefG 2005 sind im Ausland nicht berücksichtigte Verluste bei Ermittlung des Einkommens anzusetzen. Dies gilt in Fällen, in denen eine Entlastung von der Doppelbesteuerung nach der Befreiungsmethode (DBA-mit Befreiungsmethode, Anwendung der in der VO zu Vermeidung von Doppelbesteuerung, BGBl. II Nr. 474/2002, **vorgesehenen** Befreiungsmethode, Maßnahme nach § 48 BAO mit Befreiungsmethode) erfolgt (**zur** Anrechnungsmethode siehe Rz 198a). Daher sind in derartigen Fällen zB ausländische Betriebsstättenverluste im Verlustentstehungsjahr mit inländischen positiven Einkünften auszugleichen. Ausländische Verluste, die im Verlustentstehungsjahr im Ausland bereits mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden, sind nicht zu berücksichtigen. Sollte ein - nach österreichischem Recht ausgleichsfähiger - Verlust im Ausland nach dortigem Recht nicht ausgeglichen werden können, ist der gesamte ausländische Verlust im Inland zu berücksichtigen und unterliegt nicht der Nachversteuerung.

Hinsichtlich der Gewinn- bzw. Verlustermittlung gibt es bei den Verlusten keine Besonderheiten: Auch der ausländische Verlust ist nach innerstaatlichem (österreichischem) Einkommensteuerrecht zu ermitteln (Umrechnung auf österreichisches Recht, siehe Rz 191); hinsichtlich der Gewinnermittlungsart und des Gewinnermittlungszeitraumes gilt die Einheitsbetrachtung von Betrieb und Betriebsstätte (siehe Rz 196 f). Die Berücksichtigung ausländischer Verluste hat nach § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 zwingend zu erfolgen (Ausnahme siehe Rz 210 sowie unten). Sollte jedoch eine Berücksichtigung ausländischer Verluste zu Unrecht unterblieben sein, kann die Verlustberücksichtigung in einem späteren Jahr nicht nachgeholt werden; in diesem Fall findet aber auch keine Nachversteuerung statt, wenn die Verluste im Ausland verwertet werden.

**Die angesetzten Verluste sind in der Steuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle auszuweisen. Wird die Eintragung ausländischer Verluste an der vorgesehenen Stelle vorsätzlich unterlassen, hat dies auf die Berücksichtigungsfähigkeit der ausländischen Verluste keine Auswirkung, kann aber bei Vorsatz eine Finanzordnungswidrigkeit iSd § 51 Abs. 1 lit. a Finanzstrafgesetz darstellen.**



Es bestehen keine Bedenken, wenn bis zur Veranlagung 2004 Auslandsverluste bei Ermittlung der inländischen Besteuerungsgrundlage nicht berücksichtigt werden. Eine Anwendung des "negativen Progressionsvorbehaltes" kommt in derartigen Fällen nicht in Betracht. Im Falle der Nichtberücksichtigung derartiger Auslandsverluste hat eine Nachversteuerung zu unterbleiben.

Rz 301a wird neu eingefügt (Judikatur)

#### **Rz 301a**

**Bedarfszuweisungen des Landes an eine Gemeinde stellen keine Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln iSd § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 an die Gemeinde dar. Bei Bedarfszuweisungen handelt sich um Ertragsanteile der Gemeinden an gemeinschaftlichen Bundesabgaben (§ 12 Abs. 1 FAG 2008). Diesen Mitteln kommt daher der Charakter von Eigenmitteln von Gemeinden zu. Verwendet eine Gemeinde Mittel aus Bedarfszuweisungen des Landes für Anlageninvestitionen, führt dies zu keiner Kürzung der Anschaffungskosten iSd § 6 Z 10 EStG 1988 (VwGH 04.03.2009, 2007/15/0303).**

Rz 430b wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2009)

#### **Rz 430b**

Nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 2006 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.

Mit der Änderung der Anwendungsvoraussetzungen des § 5 Abs. 1 kann insbesondere in folgenden Fällen ein Wechsel der Gewinnermittlung von oder auf § 5 EStG 1988 verbunden sein:

- Trotz Protokollierung und gewerblichen Einkünften entfällt künftig die § 5- Ermittlung für Einzelunternehmer, offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften, bei denen natürliche Personen unbeschränkt haften, wenn sie die Umsatzgrenze von 400.000 Euro unterschreiten (430k, siehe aber Fortführungsoption in § 5 Abs. 2 EStG 1988).
- Bisher nicht protokollierte Gewerbetreibende ermitteln künftig bei Überschreiten der Umsatzgrenze von 400.000 Euro den Gewinn nach § 5 (siehe aber Aufschub-Option in § 124b Z 134 EStG 1988, Rz 430l).

Freiwillige § 5-Ermittlung (Fortführungsoption):

Nach § 5 Abs. 2 EStG 1988 in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 2006 sind zur Gewinnermittlung nach § 5 berechtigt ("freiwillige § 5-Ermittlung") Steuerpflichtige

- mit Einkünften aus Gewerbebetrieb,
- die im Wirtschaftsjahr 2007 oder in einem späteren Wirtschaftsjahr 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 gelten - ebenso wie die Regelungen über die unternehmensrechtliche Rechnungslegungspflicht selbst - erstmals für Wirtschaftsjahre, die ab 1. Jänner 2007 beginnen, bei abweichendem Wirtschaftsjahr daher erstmals für das Wirtschaftsjahr 2007/2008. Das abweichende Wirtschaftsjahr 2006/2007 ist von protokollierten Gewerbetreibenden daher jedenfalls auch dann nach § 5 EStG 1988 zu Ende zu führen, wenn die Rechnungslegungspflicht iSd § 189 UGB wegfällt und keine Fortführungsoption nach § 5 Abs. 2 EStG 1988 ausgeübt wird. Diese Option ist sowohl für § 5-Ermittler kraft Firmenbucheintragung (also nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 idF vor StruktAnpG 2006) als auch für § 5-Ermittler kraft bereits eingetretener aber wieder

weggefallener Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB (also nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 idF StruktAnpG 2006) möglich.

In Rz 679a wird unter Punkt 1 das Beispiel 3 in der lit. a dahingehend berichtigt, dass anstelle der Wortfolge „Jahr 2“ die Wortfolge „Jahr 7“ und an die Stelle der Wortfolge „Jahres 2“ die Wortfolge „Jahres 7“ tritt.

Rz 704 wird geändert (Salzburger Steuerdialog)

### **Rz 704**

Rechtslage ab 2007:

Erfolgt ein Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988, ist der Buchwert des zum Anlagevermögen zählenden Grund und Bodens stets steuerneutral auf den Teilwert im Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlung auf- oder abzuwerten.

**Kommen im Abgabungsverfahren des Jahres des Überganges auf die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 Zweifel an der Richtigkeit des vom Steuerpflichtigen angesetzten Teilwertes hervor, kann über die Höhe des Teilwertes auf Antrag oder von Amts wegen ein gesonderter Feststellungsbescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO erlassen werden. An einer zeitnahen bindenden Feststellung des Teilwertes besteht ein öffentliches Interesse, da die Wertfeststellung in einem späteren Abgabungsverfahren durch den Zeitablauf jedenfalls schwieriger ist.**

Rz 1048 wird geändert (Anpassung eines Verweises)

### **Rz 1048**

Investmentfondsanteile im Betriebsvermögen

Siehe InvFR 2008 Rz 177 ff

Die Abschnittsüberschrift 5.5.1.1 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2009)

### **5.5.1.1 Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherungen; Beiträge zur gesetzlichen Arbeitslosenversicherung**

Rz 1235a wird neu eingefügt (Budgetbegleitgesetz 2009)

#### **Rz 1235a**

**Als Betriebsausgaben sind auch Beiträge zur gesetzlichen Arbeitslosenversicherung abzugsfähig. Versicherungspflicht in der gesetzlichen Arbeitslosenversicherung besteht für freie Dienstnehmer. Andere Selbständige können gemäß § 3 Abs. 2 AIVG in die gesetzliche Arbeitslosenversicherung optieren. Auf Grund dieses Opting-In ist der Steuerpflichtige für einen Bindungszeitraum von acht Jahren in die Arbeitslosenversicherung unwiderruflich einbezogen. Auch auf Grund einer derartigen Option zu leistende Beiträge sind als Betriebsausgaben abzugsfähig.**

Rz 1257 wird geändert (Werte 2010)

#### **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	<b>4.795 Euro</b>	<b>7,65</b>	<b>366,82 Euro</b>

Rz 1266a wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2009)

### **Rz 1266a**

Pflichtbeiträge, die ein Unternehmer im Rahmen der Selbständigenvorsorge leistet, sind als Betriebsausgaben abzugsfähig. Dies gilt nicht nur für jene Unternehmer, die aufgrund der Krankenversicherung in der Gewerblichen Sozialversicherung zum Abschluss einer Selbständigenvorsorge verpflichtet sind, sondern auch für Unternehmer, die vom "Opting-In" in die Selbständigenvorsorge Gebrauch gemacht haben, weil auch in diesen Fällen nach Optieren in die Selbständigenvorsorge die Beiträge verpflichtend geleistet werden müssen und ein Widerruf nicht mehr möglich ist. Selbständig tätige Notariatskandidaten können ebenfalls vom "Opting-In" Gebrauch machen. **Eine Aktivierung eines Anspruches gegenüber der Vorsorgeeinrichtung hat zu unterbleiben.**

Rz 1279 wird geändert (Klarstellung; die vom BMF in einer Einzelerledigung vertretene Auffassung, wonach auf Seiten der Kapitalgesellschaft die übernommene Beitragsleistung nicht abzugsfähig wäre, wird nicht mehr aufrecht erhalten)

### **Rz 1279**

Beiträge des Arbeitgebers als Einzelunternehmer oder Mitunternehmer für sich selbst sind nicht abzugsfähig. Der Geschäftsführer einer Komplementär-GmbH, der Einkünfte nach § 25 EStG 1988 bezieht, fällt nicht unter diese Einschränkung.

**Wird für Gesellschafter-Geschäftsführer mit Einkünften gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 die Leistung von Pensionskassenbeiträgen durch die Gesellschaft übernommen, gilt Folgendes: Auf Seiten der Gesellschaft sind die Beiträge als Teil der Leistungsvergütung abzugsfähig [es liegt kein Pensionskassenbeitrag iSd § 4 Abs. 4 Z 2 lit. a EStG 1988 vor, da für den Gesellschafter-Geschäftsführer keine (Arbeitgeber-)Beiträge zu leisten sind], die übernommene Beitragsleistung stellt für den Gesellschafter-Geschäftsführer einen steuerpflichtigen Vorteil im Rahmen seiner Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 dar, der als (Topf-)Sonderausgabe**

**(§ 18 EStG 1988) abzugsfähig ist. Die Pensionskassenleistung ist gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a sublit. bb EStG 1988 mit 25% als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen.**

Die Abschnittsüberschrift 5.5.4 vor Rz 1330 wird geändert (StRefG 2009)

#### **5.5.4 Abzugsfähige Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen (Spenden) an begünstigte Spendenempfänger (§ 4a EStG 1988)**

Rz 1330 wird geändert (StRefG 2009)

##### **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).**

**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.**

**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, Rz 1330b, Rz 1330c, Rz 1330d und Rz 1330e und werden neu eingefügt (StRefG 2009)

#### **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).**

#### **Rz 1330b**

**Keine als Betriebsausgabe oder Sonderausgabe abzugsfähige Spende im Sinne des § 4a EStG 1988 ist eine Geld- oder Sachzuwendung eines Gesellschafters an seine Kapitalgesellschaft, auch wenn sie die formalen Voraussetzungen des § 4a EStG 1988 erfüllt; es liegt vielmehr eine Einlage vor. Auch Geld- oder Sachzuwendungen einer Kapitalgesellschaft an ihren – die Voraussetzungen des § 4a EStG 1988 erfüllenden – Gesellschafter sind keine als Betriebsausgabe oder Sonderausgabe abzugsfähige Spende, sondern stellen eine (verdeckte) Ausschüttung oder Einlagenrückzahlung dar.**

#### **Rz 1330c**

**Wird eine Nutzungsmöglichkeit aus dem Betriebsvermögen unentgeltlich eingeräumt (zB ein LKW wird aus dem Betriebsvermögen einer spendenbegünstigten 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.**

#### **Rz 1330d**

**Eine Zuwendung von Todes wegen (Vermächtnis, Erbschaft, Schenkung auf den Todesfall) ist ebenfalls eine Zuwendung im Sinne des § 4a EStG 1988. Diese Zuwendungen sind - unabhängig vom Zeitpunkt des tatsächlichen Abflusses – beim zuwendenden Erblasser im Rahmen der Veranlagung des letzten Lebensjahres zu berücksichtigen. Dabei ist zu beachten, dass nur der positive**

**Saldo der von Todes wegen übertragenen Aktiva und Passiva eine Zuwendung im Sinne des § 4a EStG 1988 darstellt.**

#### **Rz 1330e**

**Nicht als Zuwendungen abzugsfähig sind die Mitgliedsbeiträge jener Mitglieder, die am Vereinsleben als vollberechtigte Mitglieder teilnehmen können und die lediglich auf Grund der Mitgliedschaft bei der Körperschaft geleistet werden (echte Mitgliedsbeiträge eines ordentlichen Mitgliedes). Auch Beiträge, die zur Erlangung einer von der Organisation konkret erwarteten bzw. erbrachten Gegenleistung gefordert und entrichtet werden (unechte Mitgliedsbeiträge), sind nicht abzugsfähig. Echte Mitgliedsbeiträge dienen vor allem der laufenden Abdeckung des Aufwandes der Körperschaft. Anzeichen für das Vorliegen von Mitgliedsbeiträgen eines ordentlichen Mitgliedes ist die allgemeine, statutengemäße Leistung durch die Mitglieder, unabhängig von Art und Ausmaß der Inanspruchnahme der Einrichtungen der Körperschaft (vgl. VereinsR 2001 Rz 339 und KStR 2001 Rz 692).**

**Beträge, die über diesen Mitgliedsbeitrag eines ordentlichen Mitgliedes hinaus vom Mitglied freiwillig oder auf Grund einer gegenüber der Körperschaft eingegangenen Einzelverpflichtung zur Förderung des Vereinszweckes geleistet werden, sind nicht als Mitgliedsbeiträge eines ordentlichen Mitgliedes anzusehen und daher als Spenden abzugsfähig (siehe auch UFS 11.08.2009, RV/1823-W/09).**

**Dies gilt auch für Zahlungen auf Grund einer Fördermitgliedschaft ohne Mitgliedschaftsrechte.**

Rz 1331 wird geändert (StRefG 2009)

#### **Rz 1331**

**Abzugsfähig sind nur Spenden, die an eine Organisation geleistet werden, die entweder im Gesetz selbst definiert ist oder zum Zeitpunkt der Spende in einer der gesetzlich vorgesehenen Listen der begünstigten Spendenempfänger**



angeführt ist. Bei diesen handelt es sich im Einzelnen um folgende Organisationen:

1. Organisationen, die im Wesentlichen mit Forschungs- und Lehraufgaben auf wissenschaftlichem Gebiet und damit verbundenen Publikationen oder Dokumentationen befasst sind (§ 4a Z 1 lit. d und e EStG 1988).
2. Organisationen, die im Wesentlichen mildtätigen Zwecken iSd § 37 BAO, der Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern oder der Hilfeleistung in Katastrophenfällen dienen (§ 4a Z 3 lit. a EStG 1988).
3. Spendensammelorganisationen für die in Rz 1338a genannten Zwecke (§ 4a Z 3 lit. b EStG 1988).

Ist die Organisation weder

- ausdrücklich im Gesetz genannt, noch
- in der Liste für die unter Punkt 1 angeführten Organisationen einerseits, noch
- in der Liste für die unter Punkt 2 und 3 angeführten Organisationen andererseits enthalten,

sind Spenden nicht abzugsfähig. Im Rahmen des § 4a Z 3 EStG 1988 sind auch Spenden an Organisationen nicht abzugsfähig, die zu einem erheblichen Teil aus Mitteln von zweckgebundenen bundesgesetzlich geregelten Abgaben finanziert werden (zB an freiwillige Feuerwehren). Krankenanstalten, Pflegeheime usw. sind davon nicht betroffen.

Rz 1331a und Rz 1331b werden neu eingefügt (StRefG 2009)

#### **Rz 1331a**

Als begünstigte Spendenempfänger-Körperschaften nach § 4a Z 3 lit. a EStG 1988 kommen neben juristischen Personen des privaten Rechtes (zB Vereine oder GmbHs) auch Körperschaften des öffentlichen Rechts (zB kirchliche Organisationen mit ausschließlich mildtätigem Zweck) oder Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts in Frage, wenn sie die in

den §§ 34 ff BAO vorgesehenen Voraussetzungen erfüllen. Ebenso begünstigungsfähig sind Organisationen aus EU- bzw. EWR-Mitgliedsstaaten, wenn sie in die Spendenliste eingetragen sind. Die Voraussetzungen zur Eintragung solcher ausländischer Organisationen entsprechen jenen für inländische Körperschaften.

#### **Rz 1331b**

Neben diesen direkt und unmittelbar der Erfüllung der in § 4a Z 3 EStG 1988 genannten begünstigten Zwecke dienenden Organisationen kommen auch so genannte "Spendensammeleinrichtungen" als begünstigte Spendenempfänger in Betracht. Wenn sie den in § 4a Z 4 lit. b EStG 1988 genannten Anforderungen entsprechen, sind auch Spenden an solche Institutionen von der Abzugsfähigkeit umfasst, obwohl diese Organisationen, die im Wesentlichen die Sammlung von Spenden für begünstigte Zwecke als Aufgabe haben - mangels ausschließlicher und unmittelbarer Förderung eines begünstigten Zweckes - nicht in den Anwendungsbereich der §§ 34 ff BAO fallen. Für diese Organisationen stellt § 4a Z 4 lit. b EStG 1988 eigene Regeln auf, die den Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen im Wesentlichen entsprechen. Sie müssen die gesammelten Mittel an in der Spendenliste eingetragene Körperschaften weitergeben, wo diese Gelder zur Erfüllung von mildtätigen Zwecken, Zwecken der Entwicklungszusammenarbeit oder der Hilfestellung in Katastrophenfällen im Sinne der § 4a Z 3 EStG 1988 verwendet werden. Sie können aber auch selbst oder durch Erfüllungsgehilfen (§ 40 Abs. 1 BAO) für die entsprechende Verwendung des Spendenaufkommens sorgen (siehe auch VereinsR 2001 Rz 119 und Rz 120). Es ist für die Begünstigung nach § 4a Z 4 lit. b EStG 1988 nicht schädlich, wenn der Spendensammelverein auch selbst unmittelbar mildtätige Zwecke verfolgt (zB eigene mildtätige Zwecke durchführt).

Die Abschnittsüberschrift 5.5.4.3.1 vor Rz 1332 wird geändert (StRefG 2009)

#### **5.5.4.3.1 Zuwendungen an Empfänger iSd § 4a Z 1 EStG 1988**

Rz 1332 bis Rz 1335 werden geändert (StRefG 2009)

## **Rz 1332**

Die Zuwendungen an die im § **4a Z 1** EStG 1988 genannten Empfänger müssen zur Durchführung von Forschungs- oder Lehraufgaben sowie damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen bestimmt sein. Soweit sich die Körperschaft mit Lehraufgaben befasst, müssen sich diese an Erwachsene richten, Fragen der Wissenschaft oder der Kunst zum Inhalt haben und nach Art ihrer Durchführung den Lehrveranstaltungstypen des **Universitätsgesetzes 2002** entsprechen.

## **Rz 1333**

Da § **4a Z 1** EStG 1988 die Förderung von Wissenschaft und Forschung bezweckt, muss die Durchführung von Forschungs- bzw. Lehraufgaben die vorrangige Aufgabe des Spendenempfängers sein. Ob die Durchführung von Forschungs- oder Lehraufgaben als vorrangige Aufgabe der betreffenden Einrichtung anzusehen ist, wird nicht ausschließlich nach den verursachten Aufwendungen, sondern unter Bedachtnahme auf die Gesamttätigkeit dieser Einrichtung zu beurteilen sein. Einrichtungen, deren vorrangige Aufgabe etwa die Durchführung von Ausstellungen ist, sind nicht begünstigt.

## **Rz 1334**

Bei juristischen Personen iSd § **4a Z 1** lit. e EStG 1988, an denen keine Gebietskörperschaft zumindest mehrheitlich beteiligt ist, ist darüber hinaus erforderlich, dass sie iSd § 39 BAO ausschließlich wissenschaftliche Zwecke verfolgen (VwGH 09.07.1997, 95/13/0110). Der Umstand der Gemeinnützigkeit darf sich nur aus dem Titel der Förderung wissenschaftlicher Zwecke (§ 35 Abs. 2 BAO) ergeben. Dabei ist nicht nur die Satzung oder sonstige Rechtsgrundlage, sondern auch die tatsächliche Geschäftsführung zu prüfen. Die bloße Sammlung und Schaustellung von Gegenständen kultureller Bedeutung ist noch keine wissenschaftliche Betätigung. Ob die Gestaltung eines Museums geeignet ist, der Vermehrung menschlichen Wissens im Interesse der Allgemeinheit zu dienen, ist im Einzelfall danach zu beurteilen, ob die Ausgestaltung dem Aufbau (ihrer Methode) und dem Inhalt (ihrem Niveau) nach einer wissenschaftlichen Arbeit gleichzuhalten ist (VwGH 26.06.2001, 97/14/0170).

Die Zuwendungen dürfen vom Spendenempfänger nicht in einem Betrieb, ausgenommen einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemäß § 45 Abs. 2 BAO, verwendet werden.

Eine Jagdpacht dient bei einem Verein, der sich mit Forschungsprojekten zur Lösung von Umweltproblemen (Boden-, Luft- und Wasserreinhaltung, Lärmbekämpfung, Landschaftspflege und Raumordnung) befasst, nicht ausschließlich der Verwirklichung des begünstigten Zweckes (der Umweltforschung), sodass die Begünstigung nicht in Betracht kommt (VwGH 30.1.2001, 95/14/0135).

### **Rz 1335**

Die Forschungs- und Lehraufgaben sowie die Publikationen und Dokumentationen müssen, soweit es sich nicht um die in § **4a Z 1** lit. b EStG 1988 genannten Fonds handelt, vom Spendenempfänger unmittelbar selbst durchgeführt werden. Die bloße Finanzierung von Forschungs- und Lehraufgaben sowie von Publikationen und Dokumentationen, die nicht vom Spendenempfänger selbst durchgeführt werden, reicht daher - von den in § **4a Z 1** lit. b EStG 1988 genannten Fonds abgesehen - für die Inanspruchnahme der Spendenbegünstigung nicht aus. Der Spendenempfänger hat dafür zu sorgen, dass seine Tätigkeit nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommt. Allfällige Verwertungsrechte an Forschungsergebnissen müssen bei ihm verbleiben und dürfen daher nicht etwa seinen Mitgliedern zugute kommen.

Die Abschnittsüberschrift 5.5.4.3.2 vor Rz 1338 wird geändert (StRefG 2009)

### **5.5.4.3.2 Zuwendungen an Empfänger im Sinne des § 4a Z 2 EStG 1988**

Rz 1338 wird geändert (StRefG 2009; Aktualisierung; Verschiebung des letzten Absatzes aus Rz 1331)

### **Rz 1338**

Die Zuwendungen an die im § **4a Z 2** lit. a EStG 1988 genannten Empfänger müssen zur Durchführung der diesen Einrichtungen gesetzlich obliegenden Aufgaben bestimmt sein. Diese sind in den §§ 24 (Österreichisches Archäologisches Institut), 26 (Institut für Österreichische Geschichtsforschung) Forschungsorganisationsgesetz, BGBl. Nr. 341/1981, **in § 13 Bundesmuseen-Gesetz 2002, BGBl. I Nr. 14/2002 (Österreichische Nationalbibliothek)**, sowie in § 2 Bundesgesetz über die "Diplomatische Akademie Wien", BGBl. Nr. 178/1996, festgelegt. Für Zuwendungen an Museen von Körperschaften des

öffentlichen Rechts und an Museen von anderen Rechtsträgern sowie an das Bundesdenkmalamt besteht keine gleichartige Einschränkung.

**Werden von einer Gebietskörperschaft lediglich die Abgänge eines ein Museum führenden Vereines in Form von Subventionen getragen, bedeutet das noch nicht, dass diese Gebietskörperschaft iSd § 4a Z 1 lit. e EStG 1988 an dem Verein mehrheitlich beteiligt wäre (VwGH 26.06.2001, 97/14/0170).**

Die Abschnittsüberschrift 5.5.4.3.3 vor Rz 1338a wird neu eingefügt (StRefG 2009)

#### **5.5.4.3.3 Zuwendungen an Empfänger im Sinne des § 4a Z 3 EStG 1988**

Rz 1338a bis Rz 1338d werden neu eingefügt (StRefG 2009)

##### **Rz 1338a**

Die Zuwendungen an die in § 4a Z 3 EStG 1988 genannten Empfänger müssen für folgende Bereiche verwendet werden:

- **Mildtätige Zwecke, die überwiegend im Inland, in Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder in Staaten des Europäischen Wirtschaftsraumes verfolgt werden. Mildtätige Zwecke sind solche, die auf die Unterstützung materiell oder persönlich hilfsbedürftiger Personen gerichtet sind (vgl. VereinsR 2001 Rz 28 f und die demonstrative Aufzählung in VereinsR 2001 Rz 82 bis Rz 94). Ausschlaggebend für die Beurteilung als "mildtätig" ist die Tätigkeit selbst, nicht deren Finanzierung.**

##### ***Beispiel:***

***Ein Pflegeheim wird durch Eigenleistungen der Pfleglinge und/oder durch Tagsätze von Sozialversicherungen und Körperschaften öffentlichen Rechtes ausfinanziert. Das Pflegeheim ist als mildtätig anzusehen.***

- **Die Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern durch Förderung der wirtschaftlichen und sozialen Entwicklung, welche zu einem Prozess des nachhaltigen Wirtschaftens und des wirtschaftlichen Wachstums, verbunden mit strukturellem und sozialem Wandel führen soll (ähnlich § 1 Abs. 3 Z 1 Entwicklungszusammenarbeitsgesetz). Dem entspricht auch die Erfüllung von**

mildtätigen Zwecken in Entwicklungsländern oder zB die Errichtung von Schulen. Dabei sind als Entwicklungsländer jene Staaten anzusehen, die in der Liste der ODA-Empfängerstaaten des Entwicklungshilfesausschusses der OECD (DAC) als solche genannt sind. Begünstigt sind nur solche Organisationen, die Projekte in einer Größenordnung fördern, die eine effektive Wirkung im Sinne der Zielsetzungen des nachhaltigen Wandels ermöglichen und sich als allgemeine Fördermaßnahme darstellen, also nicht auf eine kleine Anzahl von Einzelpersonen fokussiert sind. Dies erscheint jedenfalls gegeben, wenn der Umfang der Einzelprojekte oder Programme, an denen die Organisation mitwirkt, 30.000 Euro erreicht, wobei sich die Projekte oder Programme auch über einen mehrjährigen Zeitraum erstrecken können. In Einzelfällen kann auch bei geringerer Projektgröße eine allgemeine Förderungsmaßnahme gegeben sein.

- **Hilfestellung in Katastrophenfällen.** Neben den gesetzlich beispielhaft genannten Katastrophenfällen (Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden) kommen weiters insbesondere in Betracht (vgl. Rz 4836): Schäden durch Flächenbrand, Strahleneinwirkung, Erdbeben, Felssturz oder Steinschlag, technische Katastrophen (zB Brand- oder Explosionskatastrophen), kriegerische Ereignisse, Terroranschläge oder sonstige humanitäre Katastrophen (zB Seuchen, Hungersnöte, Flüchtlingskatastrophen).

Voraussetzung ist aber wie bei den bisher vorgesehenen Spendenbegünstigungen, dass die begünstigten Spendenempfänger die Maßstäbe der §§ 34 ff BAO erfüllen und die Förderung eigennütziger Zwecke ausgeschlossen wird.

#### **Rz 1338b**

Um für den Spender oder die Spenderin die Abzugsfähigkeit der Spende sicherzustellen, werden sowohl die nach § 4a Z 3 lit. a EStG 1988 (unmittelbar humanitäre Einrichtungen) als auch die nach § 4a Z 3 lit. b EStG 1988 (Spendensammelvereine) spendenbegünstigten Organisationen zumindest einmal jährlich in einer Liste erfasst und veröffentlicht. Die Veröffentlichung

erfolgt auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen, wobei sämtliche begünstigte Organisationen in einer Liste zusammengefasst sind.

#### **Rz 1338c**

Sind die Voraussetzungen für die Anerkennung als begünstigte Organisation nicht (mehr) gegeben, hat das Finanzamt Wien 1/23 den das Vorliegen der Begünstigungsvoraussetzungen feststellenden Bescheid zu widerrufen und dies in der Liste zu veröffentlichen. Ab dem Tag nach der Veröffentlichung des Widerrufs sind Spenden nicht mehr abzugsfähig.

#### **Rz 1338d**

Für jede spendenbegünstigte Organisation ist in der Liste ein Zeitraum („gültig ab – gültig bis“) angegeben. Dieser Zeitraum bezeichnet den aufrechten Bestand der Spendenbegünstigungsfähigkeit. Die Spende ist abzugsfähig, wenn sie innerhalb des angegebenen Zeitraumes erfolgt.

Die Abschnittsüberschrift 5.5.4.3.4 vor Rz 1338e wird neu eingefügt (StRefG 2009)

#### **5.5.4.3.4 Materielle Voraussetzungen für Empfänger im Sinne des § 4a Z 4 EStG 1988**

Rz 1338e bis Rz 1338l werden neu eingefügt (StRefG 2009)

#### **Rz 1338e**

Für die begünstigten Spendenempfänger im Sinne der § 4a Z 3 EStG 1988 sieht § 4a Z 3 lit. a EStG 1988 in Verbindung mit § 4a Z 4 lit. a EStG 1988 vor, dass die Empfängerkörperschaft alle in den §§ 34 ff BAO festgelegten grundlegenden Voraussetzungen für die Erlangung von Abgabenbegünstigungen erfüllen muss, um als begünstigter Spendenempfänger in Betracht zu kommen. Die VereinsR 2001, insbesondere die Rz 6 bis Rz 9 und Rz 105 bis Rz 135, sind zu beachten.

#### **Rz 1338f**

Zur Erlangung der Spendenbegünstigung ist es erforderlich, dass die Rechtsgrundlage der antragstellenden Organisation den allgemeinen Anforderungen der §§ 34 ff BAO entspricht. Zusätzlich muss sie aber hinsichtlich Art und Umfang der begünstigten Tätigkeit an die Vorgaben des § 4a Z 4 EStG 1988 angepasst sein. Dies betrifft vor allem die Konzentration auf im Wesentlichen begünstigte Zwecke (siehe Rz 1338g), aber auch die Vermögensbindung an solche Zwecke.

Als Rechtsgrundlage kommen zB in Betracht:

- Vereinssatzungen oder Statuten
- Gesellschaftsverträge von Kapitalgesellschaften
- das nach kanonischem Recht ergangene Einsetzungsdekret
- Rechtsgrundlagen, die auf einem Gesetz basieren
- Beschlüsse der Leitungsgremien von Körperschaften öffentlichen Rechtes

Eine mangelhafte Rechtsgrundlage schließt die Aufnahme in die Liste aus. VereinsR 2001 Rz 111 ist in Zusammenhang mit der Erteilung einer Spendenbegünstigung in Hinblick auf den speziellen Zweck und den Spenderwillen nicht anwendbar. Die Aufnahme in die Liste kann erst nach der tatsächlichen Behebung der Mängel erfolgen. Als behoben ist ein Mangel dann anzusehen, wenn das zur Gestaltung der Rechtsgrundlage berufene Gremium die entsprechenden Änderungen beschlossen hat und gegebenenfalls eine entsprechende Meldung bei der zuständigen Stelle (zB Vereinsbehörde) erfolgt ist.

Da in Zusammenhang mit der "Spendenbegünstigung" vor allem auch der Spenderwille beachtlich ist, hat sich die Vermögensbindung nicht allgemein an begünstigten Zwecken iSd §§ 34 ff BAO zu orientieren, sondern auf jenen Zweck zu fokussieren, der sich aus dem von den begünstigten Rechtsträgern gegenüber dem Spender gemachten Angaben über den Zweck der Spende ergibt. Daher ist auch eine Vermögensbindung für den Fall der Aufhebung der Körperschaft vorzusehen. Zur Anpassung der Rechtsgrundlage siehe Rz 1345e.



## **Rz 1338g**

Die in § 4a Z 3 EStG 1988 verankerten begünstigten Zwecke (siehe Rz 1338a) müssen den Hauptzweck der begünstigten Rechtsträger darstellen. Die Empfängerkörperschaften müssen sich im Wesentlichen direkt auf mildtätigem Gebiet, in der Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern oder in der Hilfestellung in Katastrophenfällen betätigen, wobei auch eine Kombination dieser Zwecke möglich ist. Eine wesentliche Betätigung ist dann gegeben, wenn sie zumindest 75% der Gesamtressourcen (Arbeitsleistung, Sachaufwand und Geldeinsatz) bindet (siehe UFS 11.08.2009, RV/1823-W/09). Als Tätigkeiten zur direkten Erfüllung des Hauptzweckes können nur solche betrachtet werden, die dessen Erfüllung unmittelbar dienen. Dazu gehört auch die Ausbildung von eigenem Personal für den Einsatz im wesentlichen Tätigkeitsbereich (zB für Behindertenpflege oder Katastropheneinsätze usw.). Daneben kann auch das Personal anderer mildtätiger Organisationen in die Ausbildung einbezogen werden. Tätigkeiten, die nicht unmittelbar auf die Verwirklichung begünstigter Zwecke gerichtet sind (zB Erste-Hilfe-Kurse für Führerscheinwerber), stellen keine Erfüllung des Hauptzweckes dar und zählen daher zu den Nebentätigkeiten.

Daneben sind dem begünstigten Rechtsträger - abgesehen von völlig untergeordneten Nebentätigkeiten - nur Nebenzwecke erlaubt, die den Begünstigungsvorschriften der §§ 34 ff BAO entsprechen. Alle vom begünstigten Rechtsträger unterhaltenen Nebentätigkeiten dürfen in Summe die Grenze von 25% der Gesamtressourcen nicht übersteigen. Als solche Nebenzwecke sind neben der reinen Vermögensverwaltung auch betriebliche Tätigkeiten, die keine Zweckverwirklichungsbetriebe (unentbehrlicher Hilfsbetrieb) im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO darstellen, zulässig (siehe Rz 1338j).

## **Rz 1338h**

Um einen effizienten Mitteleinsatz zu garantieren, wird eine Kontinuität der begünstigten Betätigung über einen zumindest dreijährigen Zeitraum vorausgesetzt, wobei auch Zeiten einer allfälligen Vorgängerorganisation in diese Bestandsdauer einzubeziehen sind.

Unter Vorgängerorganisationen sind Körperschaften zu verstehen, die ihren Tätigkeitsbereich im Sinne der Spendenbegünstigungsregel ganz oder teilweise auf eine andere auch neu entstandene Rechtsperson übertragen oder übertragen haben. Als Vorgängerorganisation im Sinne des § 4a EStG 1988 gelten aber auch unselbständige Einheiten, wie Teilorganisationen, als eigene Abteilungen geführte Aktivitäten oder als eigene Verwaltungseinheiten geführte Tätigkeitsfelder.

Die Anerkennung als Vorgängerorganisation im Sinne des § 4a Z 4 lit. a zweiter Teilstrich und § 4a Z 4 lit. b sechster Teilstrich EStG 1988 setzt voraus, dass die bisherige Tätigkeit der Vorgängerorganisation den begünstigten Zwecken im Sinne des § 4a Z 3 EStG 1988 bzw. dem Sammeln von Spenden für derartige Zwecke entsprochen hat und dass ihre Tätigkeit in einem eigenen Rechnungskreis erfasst wurde.

#### **Rz 1338i**

Um den historisch gewachsenen Strukturen Rechnung zu tragen, besteht gemäß § 4a Z 4 lit. a iVm § 124b Z 152 EStG 1988 die Möglichkeit der organisatorischen Bereinigung dieser Strukturen ohne begünstigungsschädliche Folgen. Diese Möglichkeit zur Umgliederung ist nicht auf den Übergangszeitraum beschränkt, sondern kann auch zur Bereinigung zukünftig entstehender Strukturen benutzt werden. Für diese Bereinigungen kommen vor allem Ausgliederungen von Tätigkeitsfeldern aus dem Rechtsträger in Betracht. Dabei ist unerheblich, ob eine oder mehrere neue Organisationen entstehen, oder lediglich eine Abspaltung vorgenommen wird. Voraussetzung für die erfolgreiche Bereinigung ist lediglich, dass für jene Tätigkeitsfelder, die in den Bereich der Spendenbegünstigung fallen sollen, bereits seit drei vollen Rechnungsjahren der Vorgängerorganisation ein eigener klar abgegrenzter Rechnungskreis bestanden hat und die Tätigkeit selbst den Begünstigungsvorschriften des § 4a Z 3 und Z 4 EStG 1988 entspricht. Zur Prüfung der Vorgängerorganisation siehe Rz 1338m.

#### **Rz 1338j**

Um eine Bündelung der Spendenmittel auf die "begünstigten" Zwecke zu erreichen, sind andere gemäß den §§ 34 ff BAO nicht begünstigten Zwecke für die

**Erlangung oder den Fortbestand der Stellung als begünstigter Spendenempfänger unschädlich, wenn sie ein völlig untergeordnetes Ausmaß nicht überschreiten.**

**Eine betriebliche Tätigkeit darf gemäß § 4a Z 4 lit. a dritter Teilstrich EStG 1988 nur in einem sehr eingeschränkten Rahmen erfolgen: Unschädlich sind nur Tätigkeiten, die entweder**

- als unentbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO oder**
- als entbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 1 BAO zu qualifizieren sind, oder**
- die Voraussetzungen des § 45a BAO erfüllen oder**
- nicht über die bloße Verwaltung eigenen Vermögens hinausgehen (§ 47 BAO).**

**Dies soll eine Vermischung des mildtätigen Zweckes oder des Zweckes der Entwicklungszusammenarbeit oder der Hilfestellung in Katastrophenfällen mit erwerbswirtschaftlichen Zwecken ausschließen, ohne aber jegliche mit dem eigentlichen Zweck der Organisation in Zusammenhang stehende betriebliche Tätigkeit zu verhindern.**

**Daher betrifft das Verbot erwerbswirtschaftlicher Tätigkeit solche Betriebe nicht, die regelmäßig steuerpflichtige Wirtschaftstätige nicht konkurrenzieren. Ebenso ist die bloße Verwaltung eigenen Vermögens (§ 47 BAO) unschädlich.**

**Rz 1338k**

**Aus den Begünstigungsvoraussetzungen der BAO ergibt sich, dass die satzungsgemäße Tätigkeit grundsätzlich vom begünstigten Rechtsträger selbst - also unmittelbar - durchgeführt werden muss. Da es sich bei den genannten Rechtsträgern ausschließlich um juristische Personen handelt, sind sie zur Zweckerfüllung auf so genannte Erfüllungsgehilfen angewiesen. Dies sind im Normalfall meist Funktionäre, Mitglieder oder Bedienstete des Rechtsträgers. Es ist aber auch ein fremder (auch entgeltlich tätiger) Dritter als Erfüllungsgehilfe zu betrachten und dessen Tätigkeit unmittelbar dem begünstigten Rechtsträger zuzurechnen, wenn das Verhältnis zwischen begünstigtem Rechtsträger und Erfüllungsgehilfen auf einer Rechtsgrundlage beruht, die dem begünstigten**

Rechtsträger bestimmenden Einfluss auf die Gestaltung der Ausführung ermöglicht (zB bedient sich das ÖRK zur Ausführung einer internationalen Hilfsaktion des internationalen Roten Kreuzes Genf). Dieser Einfluss kann durch eine zivilrechtliche Vertragsgestaltung hergestellt werden oder auch durch eine auf gesellschaftsrechtlicher Basis bestehende Einflussnahmemöglichkeit gegeben sein (siehe dazu auch VereinsR 2001 Rz 119 und Rz 120). Hat zB die Organisation eine beherrschende Gesellschafterstellung in einer GmbH mit entsprechendem satzungsmäßigem Zweck, kann sie sich der GmbH als Erfüllungsgehilfe bedienen, wobei die Tätigkeit der Gesellschaft als Eigentätigkeit der Organisation anzusehen ist. Gleiches gilt für den Fall, dass Körperschaften des öffentlichen Rechtes bestimmte Tätigkeiten über eine weitere Körperschaft öffentlichen Rechtes abwickeln, der durch ihre Rechtsgrundlage eben diese dienende Funktion für die anderen Körperschaften öffentlichen Rechtes zugewiesen ist und in deren Leitungsgremium die Mitglieder der Leitungsgremien der beauftragenden Körperschaften vertreten sind.

***Beispiel:***

*Eine Hilfsorganisation hat neun Landesorganisationen, die Körperschaften öffentlichen Rechts sind. Eine weitere Körperschaft öffentlichen Rechts wird für Zwecke der internationalen Katastrophenhilfe errichtet. Diese stellt einen Erfüllungsgehilfen für die 9 Landesorganisationen dar.*

Die Tätigkeit eines Rechtsträgers als Erfüllungsgehilfe schließt dessen eigene "Gemeinnützigkeit" nicht aus, wenn er auch selbst eine den Erfordernissen der §§ 34 ff BAO entsprechende Tätigkeit ausübt und die Betätigung als Erfüllungsgehilfe nicht auf entgeltlicher Basis mit Gewinnerzielungsabsicht erfolgt.

**Rz 1338I**

Begünstigte Rechtsträger können ihre begünstigten Zwecke auch durch Kooperation mit anderen begünstigten Rechtsträgern (so genannte Arbeitsgemeinschaften) erfüllen, wenn gewährleistet ist, dass der einzelne Kooperationspartner auf die Erreichung des Kooperationsziels direkt Einfluss nehmen kann. Voraussetzung ist es dabei auch, dass die rechtlichen Verhältnisse zwischen den Partnern durch eine klare Kooperationsvereinbarung geregelt sind. Aus abgabenrechtlicher Sicht sind in diesem Zusammenhang alle "transparenten"

**Vereinigungen wie OG, KG oder Gesellschaft bürgerlichen Rechts geeignet. Dass einem der Partner das Projektmanagement übertragen wird, ändert daran nichts.**

Die Abschnittsüberschrift 5.5.4.3.5 vor Rz 1338m wird neu eingefügt (StRefG 2009)

#### **5.5.4.3.5 Formelle Voraussetzungen für Empfänger im Sinne des § 4a Z 4 EStG 1988**

Rz 1338m wird neu eingefügt (StRefG 2009)

##### **Rz 1338m**

**Zusätzlich zu den sich aus der Anwendung der §§ 34 ff BAO ergebenden Erfordernissen (Satzung, Gewinnausschluss, Vermögensbindung usw.) muss die Erfüllung der in § 4a Z 3 EStG 1988 vorgesehenen gesetzlichen Voraussetzungen jährlich von einem Wirtschaftsprüfer bestätigt werden. Siehe dazu Rz 1345d.**

**Die Prüfung des Wirtschaftsprüfers hat neben der Prüfung des Rechnungs- oder Jahresabschlusses, die mit einem förmlichen Bestätigungsvermerk abgeschlossen werden muss, auch die Prüfung der in § 4a Z 4 lit. a und b EStG 1988 festgelegten Voraussetzungen zu umfassen. Sie hat den Anforderungen der §§ 268 ff UGB zu entsprechen, wobei die üblichen Prüfungsgrundsätze und die Haftungsbeschränkungen des § 275 Abs. 2 UGB anzuwenden sind.**

**Die auf Grund der entsprechenden Prüfung erteilte Bestätigung hat folgende Mindestangaben zu enthalten:**

- **Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit des Rechnungs- oder Jahresabschlusses.**
- **Bestätigung der Ausgestaltung der Rechtsgrundlage (zB Satzung) iSd § 4a Z 4 EStG 1988.**
- **Bestätigung über die zumindest dreijährige gesetzentsprechende Tätigkeit der Organisation.**
- **Bestätigung über die Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung der Organisation und deren Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorgaben.**

- **Bestätigung über die Einhaltung der Obergrenze der Verwaltungskosten.**

Siehe auch die Musterbestätigung in Anhang IV.

Sind Gegenstand der Prüfung auch Abschlüsse von Vorgängerorganisationen, kann sich die Prüfung auf die entsprechenden Teilorganisationen, Abteilungen oder Tätigkeitsfelder beschränken.

***Beispiel:***

***Ein gemeinnütziger Verein ist in der Forschung im Bereich des Gesundheitswesens tätig. Daneben führt er in einem eigenen Rechnungskreis die medizinische Unterstützung von bedürftigen Personen durch. Dieser Bereich wird ab dem Jahr 2009 als eigenständiger mildtätiger Verein geführt. Die Prüfung der Jahre 2006 und 2007 muss nicht den gesamten Vorgängerverein umfassen, sondern kann sich auf den mildtätigen Bereich dieses Vereins beschränken.***

Die Abschnittsüberschrift 5.5.4.4.1 nach Rz 1339 wird neu eingefügt (StRefG 2009)

#### **5.5.4.4.1 Sparsame Verwaltung - Mittelverwendung durch die Spendenempfänger**

Rz 1339a wird neu eingefügt (StRefG 2009)

#### **Rz 1339a**

**Für Empfänger im Sinne des § 4a Z 4 EStG 1988 ist eine weitere materielle Voraussetzung für die Spendenbegünstigung eine sparsame Verwaltung hinsichtlich der mit dem Einsatz der Spenden notwendigen Aktivitäten.**

**Die im Zusammenhang mit der Verwendung der Spenden stehenden Verwaltungskosten dürfen 10% der Spendeneinnahmen nicht übersteigen. Dies soll sicherstellen, dass Spendengelder nicht mehr als unbedingt erforderlich in die Verwaltung umgeleitet werden. Zu den in die Berechnung der 10%-Grenze einzubeziehenden Verwaltungskosten zählen jene Kosten, die im Zusammenhang mit der Verwaltung der Spendengelder (zB Bankspesen, Kosten der Büros des mit der Verwaltung befassten Personals) sowie damit in Zusammenhang stehenden Personalkosten anfallen. Direkte Projektkosten (zB Personal- und Sachaufwand, Transportkosten, Kosten für Projektcontrolling) und Fundraisingkosten sind von dieser Begrenzung nicht umfasst; ebenso wenig fallen darunter Kosten der**

gesetzlich vorgesehenen Prüfung sowie Kosten, die für die (für Spenden ab dem Jahr 2011 vorgesehene) Übermittlung der Daten der Spender an die Finanzverwaltung anfallen.

***Beispiel:***

***Die Organisation beschäftigt eine Arbeitskraft mit der Erledigung der notwendigen Verwaltungsarbeiten. Die Arbeitszeit dieser Arbeitskraft teilt sich im Verhältnis von 30 zu 70 auf die Bereiche allgemeine Organisationsverwaltung (zB Mitgliederverwaltung) und Spendenverwaltung auf. In diesem Fall sind 70% der Kosten der Arbeitskraft in die Berechnung der 10%-Grenze einzubeziehen.***

Rz 1341 wird geändert (StRefG 2009)

**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. Bei Vorliegen einer Treuhandenschaft sind auch der Name und die Anschrift des Treuhänders anzugeben. Bei unmittelbaren Geldzuwendungen ist ein entsprechender Zahlungsbeleg ausreichend.

Die Abschnittsüberschrift 5.5.4.7 vor Rz 1343 wird geändert (StRefG 2009)

**5.5.4.7 Listen begünstigter Spendenempfänger gemäß § 4a EStG 1988**

Rz 1343 bis Rz 1345 werden geändert (StRefG 2009)

**Rz 1343**

Die Abzugsfähigkeit von Spenden an die im § 4a Z 1 lit. d EStG 1988 und im § 4a Z 1 lit. e EStG 1988 genannten Empfänger setzt darüber hinaus voraus, dass bereits vor Hingabe der Spende ein Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 ausgestellt wurde, in dem bestätigt wird, dass die betreffende Einrichtung bzw. juristische Person dem begünstigten Empfängerkreis angehört. Dieser Bescheid wird für die jeweils begünstigte Einrichtung bzw. juristische

Person ausgestellt. Es handelt sich dabei um einen Begünstigungsbescheid, dessen Spruch Bedingungen **und** Auflagen, wie die jährliche Beibringung eines Tätigkeitsberichts, beinhalten kann.

#### **Rz 1344**

Mit dem im § **4a Z 1** EStG 1988 vorgesehenen Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs des Bescheides soll dem Finanzamt Wien 1/23 die Möglichkeit eingeräumt werden, bei Wegfall der Voraussetzungen, die für die Bescheiderteilung maßgeblich waren, eine Begünstigung für Spenden auszuschließen. Für Widerruf bzw. Änderung gilt § 294 BAO. Bei einem solchen Widerruf können - ungeachtet eines im Bescheid angegebenen früheren Widerrufstermins - ab dem der Bescheidzustellung folgenden Tag keine steuerlich begünstigten Spenden an die betreffende Einrichtung bzw. juristische Person mehr getätigt werden. Erlangt ein Spender auf Grund besonderer Umstände - zB auf Grund der Ausübung einer Funktion beim Spendenempfänger - vom Wegfall der für die Bescheiderteilung maßgeblichen Voraussetzungen schon vor dem Bescheidwiderruf Kenntnis, ist die Spende bereits zu einem entsprechend früheren Zeitpunkt nicht mehr abzugsfähig.

#### **Rz 1345**

Sämtliche Einrichtungen bzw. juristische Personen, für die ein Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend die Zugehörigkeit zum begünstigten Spendenempfängerkreis ausgestellt worden ist, werden **zumindest** einmal jährlich **auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen** verlautbart ([www.bmf.gv.at](http://www.bmf.gv.at)). Über allfällige bis zur nächstfolgenden Veröffentlichung **auf der Homepage** sich ergebende Änderungen der Liste der begünstigten Empfänger kann sich der Spender dadurch informieren, dass er vor Entrichtung der Spende beim Spendenempfänger rückfragt, ob ein aufrechter Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 hinsichtlich der Zugehörigkeit zum begünstigten Empfängerkreis vorliegt. Die Finanzämter haben sich, soweit Rückfragen hinsichtlich der Zugehörigkeit des Spendenempfängers zum begünstigten Empfängerkreis erforderlich erscheinen, an das Finanzamt Wien 1/23 zu wenden.

Die Abschnittsüberschrift 5.5.4.7.1 vor Rz 1345a wird neu eingefügt (StRefG 2009)

#### **5.5.4.7.1 Aufnahme in die Liste begünstigter Spendenempfänger gemäß § 4a Z 4 EStG 1988**



Rz 1345a bis Rz 1345c werden neu eingefügt (StRefG 2009)

#### **Rz 1345a**

**Dem Antrag auf Aufnahme in die Liste begünstigter Spendenempfänger gemäß § 4a Z 3 EStG 1988 sind auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung die Bestätigung des Wirtschaftsprüfers und eine aktuelle Fassung der Rechtsgrundlage der Organisation beizulegen (siehe dazu Rz 1345d). Bei mangelhaften Anträgen (zB Fehlen der Bestätigung) ist ein Mängelbehebungsverfahren nach § 85 Abs. 2 erster Satz BAO durchzuführen.**

**Der Antrag auf Verbleib in der Liste ist jährlich innerhalb von neun Monaten nach dem Stichtag des jeweiligen Rechnungs- oder Jahresabschlusses beim Finanzamt Wien 1/23 einzureichen.**

**Das Finanzamt hat über den Antrag mittels Feststellungsbescheid abzusprechen.**

#### **Rz 1345b**

**Grundsätzlich müssen alle in die Liste aufgenommenen Organisationen unter einer Steuernummer erfasst sein. Für Organisationen, die bereits eine allgemeine Steuernummer haben, tritt keine Änderung ein; es werden auch hinsichtlich der normalen steuerlichen Belange keine Zuständigkeiten verschoben, weil sich die vom Gesetz angeordnete Zuständigkeit des Finanzamtes Wien 1/23 ausschließlich auf die Wartung der Liste bezieht. Antragsteller, die noch nicht unter einer Steuernummer erfasst sind und in der Liste aufgenommen werden, werden vom Finanzamt unter einer Steuernummer erfasst.**

**Das Finanzamt Wien 1/23 hat eingegangene Anträge zunächst auf ihre Vollständigkeit zu prüfen. Weiters ist die Übereinstimmung der Satzung mit den gesetzlichen Vorgaben zu überprüfen. Hinsichtlich der tatsächlichen Geschäftsführung ist zunächst die Bestätigung des Wirtschaftsprüfers für die Beurteilung des Antrages heranzuziehen. Das Finanzamt hat jedenfalls in Fällen, in denen Zweifel an der Begründung des Antrages bestehen, einen Bescheid erst zu erlassen, nachdem die Zweifel durch geeignete Maßnahmen (zB Vorhaltsverfahren) geklärt sind. Das Finanzamt ist berechtigt,**

**Prüfungshandlungen auch dann vorzunehmen, wenn eine positive Bestätigung des Wirtschaftsprüfers vorliegt.**

#### **Rz 1345c**

**Grundsätzlich sind nur solche Spenden abzugsfähig, die nach Veröffentlichung der Eintragung in der Liste geleistet wurden.**

**Wird außerhalb des in Rz 1345e f beschriebenen Verfahrens (Antragstellung bis 15. Juni 2009) die Aufnahme in eine Liste erstmalig beantragt, sind die aktuelle Rechtsgrundlage, die Bestätigungen des Wirtschaftsprüfers für die vorangegangenen drei Wirtschaftsjahre und die Daten, unter denen die Körperschaft im Zentralen Vereinsregister oder im Firmenbuch erfasst ist, dem Finanzamt Wien 1/23 zu übermitteln. Sind die Voraussetzungen für die Anerkennung als spendenbegünstigte Organisation gegeben und wird dies vom Finanzamt Wien 1/23 bescheidmäßig festgestellt, erfolgt die Aufnahme der Organisation in die Liste. Ab dem Tag der Erteilung des Begünstigungsbescheides geleistete Spenden sind abzugsfähig.**

Die Abschnittsüberschrift 5.5.4.7.2 vor Rz 1345d wird neu eingefügt (StRefG 2009)

#### **5.5.4.7.2 Voraussetzungen für den Verbleib auf der Liste gemäß § 4a Z 4 EStG 1988**

Rz 1345d wird neu eingefügt (StRefG 2009)

#### **Rz 1345d**

**Das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für die Anerkennung als spendenbegünstigte Organisation ist von einem Wirtschaftsprüfer jährlich im Rahmen einer den Anforderungen der §§ 268 ff UGB entsprechenden Prüfung des Rechnungs- oder Jahresabschlusses zu bestätigen. Die Haftungsbeschränkung des § 275 Abs. 2 UGB ist anzuwenden.**

**Die Prüfungspflicht umfasst dabei neben der Überprüfung des von der Organisation zu erstellenden Jahresabschlusses oder Rechnungsabschlusses**

**(Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit Vermögensaufstellung) auch die Überprüfung der auf der Satzung oder einer sonstigen Rechtsgrundlage beruhenden Organisationsverfassung und die Übereinstimmung der tatsächlichen Geschäftsführung mit den Vorgaben des § 4a Z 3 und 4 EStG 1988. Die Prüfung hat den (gesamten) Jahresabschluss zu erfassen. § 22 Abs. 3 und 4 des Vereinsgesetzes 2002 sind nicht anzuwenden.**

**Die Bestätigung des Wirtschaftsprüfers ist dem Finanzamt Wien 1/23 jährlich innerhalb von neun Monaten nach dem Abschlussstichtag gemeinsam mit einer aktuellen Fassung der Rechtsgrundlage (wie Satzung, Gesellschaftsvertrag) vorzulegen. Das Finanzamt Wien 1/23 hat die Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen jährlich mit Bescheid zu bestätigen. Liegen die Voraussetzungen für die Anerkennung als begünstigte Organisation nicht (mehr) vor, hat das Finanzamt Wien 1/23 dies bescheidmäßig auszusprechen und den Begünstigungsbescheid zu widerrufen. Ein Widerruf hat auch dann zu erfolgen, wenn die Bestätigung dem Finanzamt Wien 1/23 nicht fristgerecht (neun Monate nach dem Abschlussstichtag) vorgelegt wird.**

**Spenden, die ab dem Tag der Veröffentlichung der Aberkennung des Status als begünstigter Spendenempfänger geleistet wurden, sind nicht mehr absetzbar.**

Die Abschnittsüberschrift 5.5.4.7.3 vor Rz 1345e wird neu eingefügt (StRefG 2009)

#### **5.5.4.7.3 Erstmalige Aufnahme in die Liste gemäß § 4a Z 4 EStG 1988 für 2009 - § 124b Z 152 EStG 1988**

Rz 1345e und Rz 1345f werden neu eingefügt (StRefG 2009)

#### **Rz 1345e**

**Gemäß § 124b Z 152 EStG 1988 sind § 4a Z 3 und 4 sowie § 18 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 auf alle im Kalenderjahr 2009 erfolgten Zuwendungen anzuwenden. Die Spendenabzugsfähigkeit ist grundsätzlich an die Eintragung der empfangenden Organisation in der Liste gebunden. Grundsätzlich sind nur solche Spenden**

abzugsfähig, die nach Veröffentlichung der Eintragung in der Liste geleistet wurden.

Für das Jahr 2009 führt die (erstmalige) Veröffentlichung der Liste zum 31. Juli 2009 dazu, dass auch Spenden, die im Jahr 2009 vor diesem Tag geleistet wurden, abzugsfähig sind. Dazu ist folgendes Verfahren vorgesehen:

- Die spendensammelnde Organisation muss bis 15. Juni 2009 den Antrag auf Aufnahme in die Liste stellen. Diese Frist ist nicht verlängerbar; die vollständigen Anträge müssen bis Ablauf des 15. Juni 2009 dem Finanzamt Wien 1/23 zukommen (15. Juni 2009 = Tag der Postaufgabe). Für die Aufnahme in die Liste für das Jahr 2009 ist eine Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers über das Vorliegen der gesetzlich vorgesehenen Voraussetzungen zu den Abschlussstichtagen der Jahre 2006 und 2007 (nicht aber des Jahres 2008) und die Vorlage der dem Gesetz entsprechenden Rechtsgrundlage erforderlich.
- Kann auf Grund der kurzen für die Anpassung der Rechtsgrundlage an die speziellen Voraussetzungen des § 4a Z 3 und 4 EStG 1988 zur Verfügung stehenden Zeit eine Änderung nicht bis 15. Juni 2009 erfolgen, ist folgende Vorgangsweise zu wählen: Die vorgesehene Änderung der Rechtsgrundlage ist zusätzlich zur bestehenden vorzulegen. Dazu ist eine nach der Satzung rechtsgültige Verpflichtungserklärung der antragstellenden Organisation beizubringen, dass dieser Änderungsvorschlag dem befugten Gremium zur Beschlussfassung vorgelegt und dass ein Beschluss darüber bis zum 31. Dezember 2009 herbeigeführt wird. Das Ergebnis des Beschlusses ist dem Finanzamt Wien 1/23 umgehend mitzuteilen. Nur unter dieser Voraussetzung kann eine Bescheiderteilung erfolgen.

#### **Rz 1345f**

Die Versäumung der Frist bis 15. Juni 2009 schließt die Aufnahme in die Liste mit Stichtag 31. Juli 2009 aus, verhindert aber nicht die spätere Aufnahme in die Liste. In diesem Fall bedarf es des Vorliegens einer Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers über das Vorliegen der gesetzlich vorgesehenen

**Voraussetzungen zu den Abschlussstichtagen der Jahre 2006, 2007 und 2008 (siehe Rz 1345c).**

**Das Finanzamt Wien 1/23 hat die Liste erstmalig bis zum 31. Juli 2009 auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen zu veröffentlichen.**

Rz 1348 wird geändert (StRefG 2009)

#### **Rz 1348**

Aus dem Betriebsvermögen geleistete Zuwendungen an Forschungs- oder Lehrinrichtungen iSd § 4a Z 1 EStG 1988 und an die in § 4a Z 2 EStG 1988 genannten Empfänger sind insgesamt nur insoweit als Betriebsausgaben abzugsfähig, als sie 10% des Gewinnes des unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht übersteigen. Dabei ist eine Zuwendung aus dem Betriebsvermögen noch anzunehmen, wenn ein Wirtschaftsgut aus betrieblichen Mitteln angeschafft und unmittelbar danach übereignet wird (VwGH 22.03.1993, 91/13/0060). Es ist auf den jeweiligen Betrieb abzustellen, aus dessen Betriebsvermögen die Zuwendung erfolgt. Bei einem Vorjahresverlust ist ein Spendenabzug als Betriebsausgabe zur Gänze ausgeschlossen.

Rz 1348a wird neu eingefügt (StRefG 2009)

#### **Rz 1348a**

**Zuwendungen im Sinne des § 4a Z 3 EStG 1988 sind als Betriebsausgaben in Höhe von bis zu 10% des steuerpflichtigen Vorjahresgewinnes, als Sonderausgaben ebenfalls in Höhe von bis zu 10% des Gesamtbetrages der Vorjahreseinkünfte abzugsfähig. Die zulässige Höhe der Zuwendungen an derartige Organisationen ist für sich ohne Einbeziehung in die Höchstgrenze der Z 1 und 2 zu ermitteln. Dementsprechend können neben Zuwendungen gemäß § 4a Z 1 und 2 EStG 1988 (zB an das Bundesdenkmalamt) bis maximal 10% des Vorjahresgewinnes nochmals 10% des Vorjahresgewinnes an Organisationen gemäß § 4a Z 3 EStG 1988 (zB für einen begünstigten Spendensammelverein) als Betriebsausgaben abgesetzt werden. Daneben können Zuwendungen gemäß § 4a Z 3 iVm § 18 Abs.**

**1 Z 8 EStG 1988 bis maximal 10% des Gesamtbetrages der Vorjahreseinkünfte (inklusive Vorjahresgewinne) als Sonderausgaben abgesetzt werden.**

***Beispiel:***

***1. Der Vorjahresgewinn beträgt 100. Es können einerseits 10 für begünstigte Zwecke gemäß § 4a Z 1 oder 2 EStG 1988 (zB an eine Universität), andererseits 10 für begünstigte Zwecke gemäß § 4a Z 3 EStG 1988 (zB für einen begünstigten Spendensammelverein) zugewendet, insgesamt somit 20 als Betriebsausgabe abgesetzt werden.***

***2. Der Vorjahresgewinn beträgt 100, der Gesamtbetrag der Vorjahreseinkünfte 150. Es können Zuwendungen gemäß § 4a Z 3 EStG 1988 (zB für einen begünstigten Spendensammelverein) von bis zu 10 als Betriebsausgabe und zusätzlich Zuwendungen gemäß § 4a Z 3 EStG 1988 iVm § 18 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 von bis zu 15 als Sonderausgabe steuerlich geltend gemacht werden. Zusätzlich können für begünstigte Zwecke gemäß § 4a Z 1 und Z 2 EStG 1988 (zB an eine Universität) bis zu 10 als Betriebsausgabe und der Restbetrag nach § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 auf insgesamt 15 als Sonderausgabe abgesetzt werden (also zB 10 Betriebsausgabe und 5 Sonderausgabe oder 3 Betriebsausgabe und 12 Sonderausgabe).***

**"Vorjahresgewinn" ist der steuerpflichtige Gewinn des der Zuwendung unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahres, auch eines allfälligen Rumpfwirtschaftsjahres. Steuerliche Vorjahresverluste schließen einen Spendenabzug als Betriebsausgaben aus, ebenso können neu eröffnete Betriebe im ersten (Rumpf-)Wirtschaftsjahr noch keine als Betriebsausgaben absetzbare Zuwendungen iSd § 4a EStG 1988 tätigen (es könnte aber ein Werbeaufwand im Zusammenhang mit der Hilfeleistung in Katastrophenfällen iSd § 4 Abs. 4 Z 9 EStG 1988 vorliegen, aus dem Betriebsvermögen geleistete Zuwendungen iSd § 4a Z 1 oder 2 EStG 1988 können jedoch bis zu 10% des Gesamtbetrags der Vorjahreseinkünfte als Sonderausgaben abgesetzt werden).**

**Der Gesamtbetrag der Einkünfte des Vorjahres ist der im Bescheid des vorangegangenen Veranlagungsjahres als solcher ausgewiesene Betrag.**

Abschnitt 5.5.12 wird geändert (Anpassung an StiftR 2009)

Zuwendungen an Privatstiftungen siehe **StiftR 2009 Rz 194 ff.**

Zuwendungen von Privatstiftungen siehe **StiftR 2009 Rz 213 ff.**

Rz 1523a wird geändert (Klarstellung auf Grund des Salzburger Steuerdialogs 2009)

## **Rz 1523a**

EU-Geldbußen, **kartellrechtliche Geldbußen**

EU-Geldbußen **oder Geldbußen nach dem österreichischen Kartellgesetz**

(vgl. §§ 29, 30 Kartellgesetz 2005, BGBl. I Nr. 61/2005), die wegen

Wettbewerbsverstößen von der Europäischen Kommission **bzw. dem österreichischen Kartellgericht** verhängt werden, sind insoweit als Betriebsausgabe anzuerkennen, als sie einen Abschöpfungsanteil enthalten (Abschöpfung des rechtswidrig erlangten wirtschaftlichen Vorteils bzw. der Bereicherung).

**Die Abzugsfähigkeit in Bezug auf den Abschöpfungsanteil setzt allerdings voraus, dass aus der entsprechenden Geldbußen-Entscheidung klar hervorgeht, welcher Umfang der verhängten Geldbuße auf die Abschöpfung der Bereicherung entfällt. Fehlt es an einer entsprechenden Darlegung und kann der Steuerpflichtige auch nicht auf andere Weise den klaren Nachweis für die Höhe des Abschöpfungsanteils erbringen, lässt sich objektiv nicht erkennen, in welchem Umfang die Geldbuße die „Bereicherung“ abschöpfen soll. Eine schätzungsweise Ermittlung des Abschöpfungsanteils kommt nicht in Betracht. Da wegen Wettbewerbsverstößen verhängte Geldbußen infolge ihres Pönalcharakters grundsätzlich nicht abzugsfähig sind, ist bei Fehlen eines eindeutigen Nachweises des Abschöpfungsanteils die gesamte Geldbuße nicht abzugsfähig („Aufteilungsverbot“ wegen Fehlens eines klaren Aufteilungsmaßstabes).**

Rz 1653 wird geändert (Klarstellung)

## **Rz 1653**

Weisen Tagesmütter, **die einen Lehrgang nach den für die Ausbildung von Tagesmüttern bestehenden landesgesetzlichen Vorschriften absolviert haben**, die bei ihrer Tätigkeit anfallenden Betriebsausgaben nicht nach, ist deren Höhe gemäß § 184 BAO im Wege der Schätzung zu ermitteln. Im Hinblick auf Erfahrungswerte bestehen keine Bedenken, diese Betriebsausgaben insgesamt mit 70% der Einnahmen aus der Tätigkeit als Tagesmutter, maximal 650 Euro pro Monat der Tätigkeit, zu berücksichtigen. Voraussetzung

für das Betriebsausgabenpauschale ist, dass die Betreuungstätigkeit in der Wohnung der Tagesmutter ausgeübt wird.

Setzt eine Tagesmutter 70% der Einnahmen (maximal 650 Euro pro Monat) als Betriebsausgaben ab, sind damit sämtliche mit dieser Tätigkeit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen steuerlich abgegolten. Ein Abzug höherer Beträge setzt voraus, dass die geltend gemachten Aufwendungen insgesamt nachgewiesen werden. Weist eine Tagesmutter die einzelnen Aufwendungen nach, ist zu beachten, dass typischerweise in den privaten Lebensbereich fallende Kosten nur dann abgesetzt werden können, wenn sie ausschließlich oder nahezu ausschließlich im betrieblichen Interesse gemacht werden. Aufwendungen für die (anteilige) Abnutzung von Hausratsgegenständen (Möbel, Rundfunkgeräte usw.) sowie (anteilige) Energiekosten werden daher idR nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig sein.

Die Begrenzung der geschätzten Betriebsausgaben in Höhe von 650 Euro pro Monat der Tätigkeit als Tagesmutter bezieht sich nicht auf jedes einzelne Kind, sondern ist auf die erzielten Gesamteinnahmen anzuwenden. Die Anzahl der beaufsichtigten Kinder ist für die Inanspruchnahme der Schätzung unmaßgeblich.

**Tagesmüttern, die einen Lehrgang nach den für die Ausbildung von Tagesmüttern bestehenden landesgesetzlichen Vorschriften nicht absolviert haben, steht das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 EStG 1988 iHv 12% der Umsätze zu.**

Rz 2154 wird geändert (Korrektur einer Geschäftszahl)

## **Rz 2154**

Die allgemeinen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung umfassen auch die Bewertungsgrundsätze, wozu auch das Realisationsprinzip zählt. Danach dürfen Gewinne erst ausgewiesen werden, wenn sie realisiert sind. Gewinnrealisierung darf erst angenommen werden, wenn der Gewinn durch einen Umsatz verwirklicht, also die Leistung erbracht ist. Bei Dauerschuldverhältnissen erfolgt sie pro rata temporis; die Gewinne werden bei solchen durch kontinuierliche Leistungserbringung gekennzeichneten Vertragsverhältnissen laufend nach Maßgabe der Leistungserbringung realisiert und sind daher jedenfalls zum jeweiligen Bilanzstichtag auszuweisen (VwGH 29.04.2003, **99/14/0112**, VwGH 06.07.2006, 2003/15/0123).



Bei Erbringung abgrenzbarer Teilleistungen wird mit dem Abschluss jeder einzelnen Teilleistung der darauf entfallende Gewinnanteil verwirklicht.

Die von einem Wirtschaftstreuhänder besorgte laufende Führung von Büchern, die Lohnverrechnung und die Errechnung monatlich abzuführender Abgaben stellen abgrenzbare Teilleistungen dar; dies selbst dann, wenn sich an diese Tätigkeiten die Erstellung des Jahresabschlusses und die Ausfertigung der Abgabenerklärungen anschließen. Der auf die genannten Teilleistungen entfallende Gewinnanteil ist bei buchführenden Wirtschaftstreuhändern ungeachtet des Zeitpunktes der Ausstellung der Honorarnote jeweils am Ende des betreffenden Kalenderjahres zu aktivieren (VwGH 1.12.1981, 81/14/0017).

Dies gilt sinngemäß für abgrenzbare und abrechenbare Teilleistungen anderer buchführender Freiberufler (zB VwGH 16.2.1962, 0005/59).

Abgrenzbare und abrechenbare Teilleistungen sind auch bei Wiederkehrschuldverhältnissen, Sukzessivlieferungsverträgen und Dauerwartungsverträgen anzunehmen.

Bei Bauleistungen ist für die Gewinnrealisierung auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums in Form der Übertragung der faktischen Verfügungsmöglichkeit abzustellen. Der Zeitpunkt der Legung der Schlussrechnung ist nicht maßgeblich. Vielmehr ist aus dem Gesamtbild der Verhältnisse der Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht zu ermitteln (VwGH 6.7.2006, 2003/15/0123).

Werden im Rahmen langfristiger Fertigungen (insbesondere Bauleistungen, die in mehrere Wirtschaftsjahre fallen) keine abgrenzbaren Teilleistungen erbracht, ist im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 eine Gewinnrealisierung erst im Zeitpunkt der Lieferung (Abnahme) vorzunehmen.

Eine abgrenzbare Teilleistung liegt bspw. bei der Fertigstellung eines von mehreren herzustellenden Reihenhäusern vor. Vor der Fertigstellung sind unvollendete, nicht abgerechnete Bauvorhaben mit den Herstellungskosten der teilfertigen Bauten anzusetzen. Von einer Fertigstellung kann nur ausgegangen werden, wenn im Gesamtgefüge des Geschäfts den ausstehenden Arbeiten eine zu vernachlässigende Bedeutung zukommt und der auf die ausstehenden Arbeiten entfallende Betrag eine zu vernachlässigende Höhe ausmacht (VwGH 15.2.1994, 93/14/0175). Der tatsächlichen Abrechnung kommt für die Realisation keine besondere Bedeutung zu (VwGH 19.9.1989, 89/14/0119).

Die ausständige Montageüberwachung über den Zeitpunkt des Eigentumsüberganges hinaus rechtfertigt ein Hinausschieben des Realisierungszeitpunkts nicht. Dafür ist durch eine Rückstellung vorzusorgen.

Rz 2262 wird geändert (Anpassung eines Verweises)

## **Rz 2262**

Wesentlich für den Teilwert ist der Kurswert des Wertpapiers. Im Falle des Erwerbs zu einem über dem Nennwert des Papiers liegenden Betrag ist zu unterscheiden: Im Falle einer Begebung zu einem "Überpari"-Preis ist der Überbetrag von den Anschaffungskosten zu trennen und als Zinsenregulativ über die Laufzeit abzugrenzen. Bei Erwerb eines "pari" begebenen Papiers zu einem Überbetrag von einem Dritten ist der gesamte Erwerbspreis als Anschaffungskosten anzusetzen; im Falle einer gleichmäßigen Teilwertentwicklung kann der Überparibetrag nach Art einer Abgrenzung entwickelt (abgeschrieben) werden. Hinsichtlich des Ansatzes von Anteilscheinen an Kapitalanlagefonds siehe InvFR **2008 Rz 178**.

Rz 2463 wird geändert (Klarstellung)

## **Rz 2463**

Der für Abgeld und Geldbeschaffungskosten ggf. gemeinsam gebildete Aktivposten ist verteilt auf die Laufzeit der Verbindlichkeit abzuschreiben. Die Verteilung hat entsprechend den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung planmäßig (linear oder degressiv) zu erfolgen. Für Einnahmen-Ausgaben-Rechner gilt grundsätzlich § 4 Abs. 6 EStG 1988; fallen jedoch nur Geldbeschaffungskosten an, dann ist § 6 Z 3 EStG 1988 anzuwenden.

*Beispiel:*

*Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich; Darlehensaufnahme 1.10.2007, Nennbetrag: 100.000 Euro, Verfügungsbetrag: 93.000 Euro; Geldbeschaffungskosten: 5.000 Euro; Laufzeit der Verbindlichkeit bis 31.3.2010 (insgesamt 30 Monate).*

<i>Nennbetrag</i>	<i>100.000 Euro</i>
<i>Verfügungsbetrag</i>	<i>- 93.000 Euro</i>
	<hr/>
<i>Damnum</i>	<i>7.000 Euro</i>
<i>Geldbeschaffungskosten</i>	<i>+ 5.000 Euro</i>

Aktivposten 12.000 Euro

Dieser Aktivposten ist bei linearer Verteilung folgendermaßen in den Jahren 2007 bis 2010 abzuschreiben:

2007	3/30	1.200 Euro
2008	12/30	4.800 Euro
2009	12/30	4.800 Euro
2010	3/30	1.200 Euro
		<hr/>
		12.000 Euro

Unterschiedsbeträge, die sich bei der Ausgabe und der Rücknahme von Wertpapieren seitens Daueremittenten ergeben, können in Anlehnung an § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 **sofort in voller Höhe als Betriebsausgabe steuerlich geltend gemacht werden**, wenn sie 2% des Wertpapiernominales nicht übersteigen.

Rz 2530 wird geändert (Anpassung an StiftR 2009)

### Rz 2530

In der Beendigung eines Fruchtgenussverhältnisses ist keine unentgeltliche Betriebsübertragung, sondern eine Einstellung der betrieblichen Tätigkeit des Fruchtgenussberechtigten zu erblicken (VwGH 21.7.1998, 98/14/0029). Die unentgeltliche Übertragung eines Anteiles an einem Einzelunternehmen (Schenkung der Quote eines Einzelunternehmens) wird der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteiles gleichgestellt.

Zur unentgeltlichen Übertragung auf eine Privatstiftung siehe StiftR **2009 Rz 194 ff.**

Zur weiteren Abgrenzung unentgeltliche/entgeltliche Übertragung siehe Rz 5564 ff.

Zur Aufteilung der Einkünfte zwischen Geschenkgeber und Geschenknehmer siehe Rz 104 ff

Rz 2539 wird geändert (Judikatur)

### Rz 2539

Subventionen sind Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln in Form von Geld- oder Sachzuwendungen, die von öffentlich-rechtlichen Institutionen an Unternehmen gewährt

werden, ohne dass im unmittelbaren Zusammenhang mit dieser Leistung Gegenleistungen erbracht werden. Die Subventionen werden unter der Voraussetzung gegeben, dass ein förderungswürdiges Verhalten und/oder ein förderungswürdiger Zweck vorliegt. Die Erfüllung dieses Verhaltens und/oder Zweckes wird nicht als Gegenleistung des Zuwendungsempfängers angesehen.

**Verwendet eine Gemeinde Mittel aus Bedarfszuweisungen des Landes für Anlageninvestitionen, führt dies zu keiner Kürzung der Anschaffungskosten iSd § 6 Z 10 EStG 1988 (VwGH 04.03.2009, 2007/15/0303).**

Die Abschnittsüberschrift 6.16.7 nach Rz 2573 wird neu eingefügt

#### **6.16.7 Behandlung von Subventionen bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988**

Die Rz 2573a wird neu eingefügt (Klarstellung)

##### **Rz 2573a**

**Bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung werden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben grundsätzlich nicht im Zeitpunkt des Entstehens, sondern im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung bzw. Verausgabung erfasst (Zufluss-Abfluss-Prinzip, siehe Rz 663). Aufwendungen zur Anschaffung oder Herstellung von Anlagegütern dürfen jedoch nicht im Zeitpunkt der Bezahlung als Betriebsausgaben abgesetzt werden (VwGH 16.06.1987, 86/14/0190), sondern sind im Anlageverzeichnis zu erfassen und bei Abnutzbarkeit im Wege der AfA abzusetzen. Für die Geltendmachung der AfA sind die Formvorschriften des § 7 Abs. 3 EStG 1988 zu beachten (siehe Rz 665). Die Durchbrechung des Zufluss-Abfluss-Prinzips im Bereich des Anlagevermögens schlägt auch auf die Behandlung von Subventionen durch, sodass auch bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung steuerrechtlich bereits im Jahr der Anschaffung oder Herstellung die Bestimmung des § 6 Z 10 EStG 1988 anzuwenden ist, wenn bis zum Ende des Wirtschaftsjahres nur eine Zusage auf Gewährung einer Subvention besteht und für die zugesagte Subvention die im § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 genannten Voraussetzungen gegeben sind. Die Rz 2539 bis Rz 2573 gelten**

daher sinngemäß und mit folgenden Einschränkungen auch für die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung:

- Bei Auszahlung einer nicht rückzahlbaren Zuwendung, ohne dass in dem Jahr der Auszahlung die Voraussetzungen für die Gewährung bereits erfüllt sind, kommt es bereits im Jahr der Auszahlung bzw. im Jahr der Anschaffung/Herstellung zu einer Kürzung der Anschaffungs-/Herstellungskosten. Sollte es zu einer Rückzahlung kommen, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar und es hat eine Berichtigung der Anschaffungs-/Herstellungskosten zu erfolgen (anders bei Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich, siehe Rz 2567).
- Im Falle einer auflösend oder aufschiebend bedingten Rückzahlungsverpflichtung kommt es bereits im Jahr der Auszahlung bzw. im Jahr der Anschaffung/Herstellung zu einer Kürzung der Anschaffungs-/Herstellungskosten. Fällt die Rückzahlungsverpflichtung später weg bzw. tritt sie nicht ein, stellt dies einen steuerneutralen Vorgang dar. Kommt es zu einer Rückzahlung, stellt diese ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar und es hat eine Berichtigung der Anschaffungs-/Herstellungskosten zu erfolgen (anders bei Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich, siehe Rz 2570).

Rz 2583 wird geändert (Richtigstellung)

### **Rz 2583**

Gemäß § 208 Abs. 1 UGB in Verbindung mit § 6 Z 13 EStG 1988 besteht ein Wertaufholungsgebot (Zuschreibungsgebot) für Beteiligungen iSd § 228 Abs. 1 UGB.

**Beteiligungen iSd § 228 Abs. 1 UGB sind Anteile an anderen Unternehmen, die bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch eine dauernde Verbindung zu diesen Unternehmen zu dienen. Ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht, ist unerheblich. Als Beteiligungen gelten im Zweifel Anteile an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, die insgesamt 20% des Nennkapitals dieser Gesellschaft erreichen.** § 208 Abs. 2 UGB ist im Geltungsbereich des § 6 Z 13 EStG 1988 inhaltsleer.

Rz 2584 wird geändert (Judikatur)

#### **Rz 2584**

**Eine Zuschreibung nach einer früheren außerplanmäßigen Abschreibung (Teilwertabschreibung) ist gemäß § 208 Abs. 1 UGB dann vorzunehmen, wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen. Ab der Veranlagung 2009 ist eine Identität der Gründe nicht Voraussetzung. Maßgeblich sind nicht die einzelnen Ursachen des früheren Wertverlustes, sondern der Wertverlust an sich. Die Zuschreibung stellt das Gegenstück zur Teilwertabschreibung dar. Für die Frage des Nachweises oder der Glaubhaftmachung der Wertsteigerung einer Beteiligung gelten daher die gleichen Grundsätze wie für die Teilwertabschreibung. Auch eine Zuschreibung im Sinn des § 6 Z 13 EStG 1988 setzt somit in der Regel eine Unternehmensbewertung nach wissenschaftlich anerkannten Methoden voraus (VwGH 22.04.2009, 2007/15/0074).**

Rz 2597 wird geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage)

#### **Rz 2597**

Auf der Seite der Körperschaft, die die Einlage erhält, liegt eine Anschaffung in Form eines Tausches vor. Die durch die Einlage eintretende Erhöhung des Vermögens der Körperschaft wird steuerlich nicht erfasst (§ 8 Abs. 1 KStG 1988). Das im Wege der Einlage zugegangene Wirtschaftsgut gilt als angeschafft; als Anschaffungskosten ist der gemeine Wert des eingelegten Wirtschaftsguts anzusetzen. § 4 Abs. 1 vorletzter Satz EStG 1988 kann **nicht** angewendet werden.

Die Rz 2601 bis Rz 2603 werden geändert (Klarstellung):

#### **Rz 2601**

**Verdeckte Einlagen sind alle nicht ohne weiteres als Einlagen erkennbare Zuwendungen (Vorteilseinräumungen) einer an der Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Person, die von einer dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Person nicht gewährt würden. Bei der verdeckten Einlage**

erhält die Körperschaft vom Anteilsinhaber Geld oder körperliche oder unkörperliche Wirtschaftsgüter aus gesellschaftlichem Anlass (*societatis causa*).

#### **Rz 2602**

Eine direkte verdeckte Einlage liegt vor, wenn der Gesellschafter der Körperschaft ein Wirtschaftsgut außerhalb eines Leistungsaustauschs und außerhalb eines gesellschaftsrechtlich gedeckten Einlagevorganges zuwendet. Ob eine Geldeinlage zum Zwecke der Kapitalstärkung, zur Finanzierung einer Investition oder zur Verlustabdeckung erfolgt, ist nicht von Bedeutung. Soweit eine Sacheinlage erfolgt, ist das erworbene Wirtschaftsgut von der empfangenden Körperschaft mit dem gemeinen Wert im Anlage- oder Umlaufvermögen zu aktivieren. Der Vermögenszugang ist einer Kapitalrücklage zuzuführen. Beim Gesellschafter liegt korrespondierend ein Veräußerungstatbestand vor, der im betrieblichen Bereich stets, im außerbetrieblichen Bereich nach Maßgabe des § 30 EStG 1988 in der Differenz zwischen dem gemeinen Wert und dem Buchwert bzw. den Anschaffungskosten Steuerpflicht auslöst. Der Differenzbetrag erhöht außerdem die Anschaffungskosten bzw. den Buchwert der Beteiligung.

#### **Rz 2603**

Bei der indirekt verdeckten Sacheinlage, die im wörtlichen Sinn durch ein Rechtsgeschäft verdeckt wird, ist der rechtsgeschäftliche Vorgang vom gesellschaftsrechtlichen zu trennen.

Veräußert ein Gesellschafter einer Körperschaft ein Wirtschaftsgut zu einem dem Fremdvergleich nicht entsprechenden unangemessen niedrigen Preis, liegt in Höhe der Bereicherung der Gesellschaft eine Einlage vor. Die Anschaffungskosten der Körperschaft sind auf den gemeinen Wert zu erhöhen, die Differenz zum gemeinen Wert ist auf Grund des Einlagentatbestandes der Kapitalrücklage zuzuführen. Beim Gesellschafter erhöht sich der Veräußerungspreis um die vorerwähnte Differenz mit der in Rz 2602 beschriebenen Wirkung.

Veräußert die Körperschaft an einen Gesellschafter ein Wirtschaftsgut zu einem dem Fremdvergleich nicht entsprechenden überhöhten Preis, liegt in Höhe der Bereicherung der Gesellschaft ebenfalls eine Einlage vor. Der Veräußerungsgewinn ist um den den gemeinen Wert des veräußerten

**Wirtschaftsgutes übersteigenden Betrag zu kürzen und als Kapitalrücklage zu behandeln. Beim Gesellschafter liegt nur in Höhe des gemeinen Wertes eine Anschaffung vor, der übersteigende Betrag erhöht auf Grund des Einlagentatbestandes die Anschaffungskosten bzw. den Buchwert der Beteiligung.**

Rz 3140 wird geändert (Judikatur)

### **Rz 3140**

Der Begriff "Gebäude" bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung (VwGH 21.09.2006, 2006/15/0156). Als Gebäude gilt danach jedes Bauwerk, das durch räumliche Umfriedung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Eintritt von Menschen gestattet (auch wenn es zur dauerhaften Wohnnutzung nicht geeignet oder bestimmt ist), mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist (vgl. VwGH 21.12.1956, 1391/54, **VwGH 22.04.2009, 2007/15/0307, betreffend Berg- und Talstation einer Liftanlage**). Das Bauwerk ist mit dem Boden fest verbunden, wenn es in diesem derart verankert ist, dass die Verbindung nicht durch bloßen Abtransport beseitigt werden kann. Lässt sich die Verbindung des Bauwerkes zum Boden (ohne Zerstörung) lösen, darf der Abtransport nicht mit unverhältnismäßigen Kosten verbunden sein (vgl. VwGH 21.09.2006, 2006/15/0156 betreffend ein Gewächshaus).

**Ohne Bedeutung ist, ob ein Bauwerk auf Dauer oder nur auf begrenzte Zeit errichtet wird. Bei Bauwerken, die typische Merkmale eines Gebäudes aufweisen, ist die Zweckbestimmung oder das Wertverhältnis des Bauwerks zu den darin befindlichen Betriebsvorrichtungen für die Beurteilung als Gebäude grundsätzlich unbeachtlich (VwGH 22.04.2009, 2007/15/0307 zu einer Seilbahnstation).**

Gegenstände, die **aber** von ihrer Zweckbestimmung zum Einsatz an verschiedenen Orten bestimmt sind (zB Container, Ausstellungspavillons) fallen auch dann nicht unter den Begriff "Gebäude", wenn sie auf einem festen Fundament aufgestellt sind.

Der Begriff "Gebäude" umfasst auch Herstellungsaufwendungen auf ein Gebäude und Superädifikate (Rz 3141). Mieterinvestitionen sind als Gebäude anzusehen, wenn sie für sich nach der Verkehrsauffassung als "Gebäude" einzustufen sind; dies kann insbesondere im Fall einer gänzlichen Aufstockung eines Gebäudes durch den Mieter oder im Fall eines vom



Mieter getätigten Zubaus zutreffen (VwGH 25.10.2006, 2006/15/0152). Zum Gebäudeausschluss beim Freibetrag für investierte Gewinne siehe Rz 3705.

Die Beurteilung, ob eine Anschaffung oder Herstellung das Gebäude oder einen Bestandteil desselben betrifft oder aber ein nicht als Gebäude anzusehendes Wirtschaftsgut, hat ausschließlich nach den für das Einkommensteuerrecht maßgebenden Kriterien zu erfolgen, wobei es auf die bewertungsrechtliche Beurteilung nicht ankommt.

Für andere unbewegliche Wirtschaftsgüter als Gebäude (zB Maschinenumhüllungen; Rz 3140a) gelten die Sätze des § 8 Abs. 1 EStG 1988 nicht.

Rz 3140a wird geändert (Judikatur)

#### **Rz 3140a**

Frei stehende Maschinenumhüllungen sind keine Gebäude, da sie aus Sicherheitsgründen nur in Betriebspausen der Maschine betreten werden können, nicht aber während des sich ständig wiederholenden Betriebsvorganges; abgesehen von Aufenthalten zu Kontroll- und Inspektionszwecken ist daher ein längerfristiger Aufenthalt innerhalb des Bauwerkes während des Betriebsvorganges nicht möglich. **Bauwerke, die auch dem Aufenthalt des Bedienungspersonals dienen, stellen keine Maschinenhüllen dar (vgl. VwGH 22.04.2009, 2007/15/0307).**

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 Saunananlagen (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);
- Zentralheizungen (Etagenheizungen), da sie in der Regel keine gewisse, bei der Veräußerung besonders in Gewicht fallende Selbständigkeit besitzen (VwGH 07.07.1971, 1553/70); wenn sie für einen bestimmten Betrieb eingerichtet und auf dessen Bedarf abgestimmt wurden, ohne empfindliche Werteinbuße und unnützen Kostenaufwand nicht wieder ausbauen und veräußern lassen (VwGH 26.06.1968, 1330/66; VwGH 23.04.1969, 0007/68; VwGH 10.12.1969, 1553/68; VwGH 20.10.1971, 0970/71); bei einem modernen Bürogebäude (VwGH 23.04.1969, 0007/68), einem Hotelgebäude (VwGH 26.06.1968, 1330/66) oder einem dem Betrieb eines Kaufhauses dienenden Gebäude (VwGH 07.07.1971, 1553/70) in der Regel zur selbstverständlichen Ausstattung des Gebäudes gehören und auch nicht leicht versetzt werden können, wenn der wesentliche Teil einer Zentralheizung nur durch Schneidbrenner zerschnitten und entfernt werden kann (VwGH 03.11.1967, 0931/67); ist eine Zentralheizungsanlage als unbeweglich anzusehen, ist in der Folge eine gesonderte Behandlung einzelner Teile als bewegliche Wirtschaftsgüter (zB Radiatoren) ebenfalls nicht möglich; **ebenso ist auch 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 Klimaanlage (UFS 26.02.2009, RV/0008-L/06).**

Die Abschnittsüberschrift 7.9 vor der Abschnittsüberschrift 7.9.1 wird geändert (Konjunkturbelebungs-gesetz 2009)

## **7.9 Vorzeitige Absetzung für Abnutzung (§ 7a EStG 1988)**

Rz 3250 bis Rz 3252 werden geändert (Konjunkturbelebungs-gesetz 2009)

### **Rz 3250**

**Zur Unterstützung von Investitionen besteht für bestimmte körperliche Anlagegüter, die in den Kalenderjahren 2009 und 2010 angeschafft oder hergestellt werden, die Möglichkeit einer vorzeitigen AfA in Höhe von 30% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.**

### **Rz 3251**

**Für die vorzeitige AfA gelten folgende Regelungen:**

- **Sie steht nur für abnutzbares körperliches Anlagevermögen (teilweise jedoch eingeschränkt) zu.**
- **Sie kann nur bei betrieblichen Einkünften beansprucht werden und grundsätzlich nur bei Bilanzierung oder vollständiger Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Bei Inanspruchnahme einer Pauschalierung ist sie nur dann zulässig, wenn die Absetzung für Abnutzung nicht abpauschaliert ist. Damit steht eine vorzeitige AfA bei folgenden Pauschalierungen jedenfalls nicht zu:**
  - **Land- und forstwirtschaftliche Pauschalierung nach der Verordnung BGBl. II Nr. 258/2005,**
  - **Basispauschalierung (§ 17 Abs. 1 EStG 1988) einschließlich Drogisten (Verordnung BGBl. II Nr. 229/1999),**
  - **Gaststättenpauschalierung (Verordnung BGBl. II Nr. 227/1999),**
  - **Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhandel (Verordnung BGBl. II Nr. 228/1999).**

Die Inanspruchnahme einer vorzeitigen Abschreibung ist hingegen grundsätzlich nicht ausgeschlossen bei der Pauschalierung für Handelsvertreter (Verordnung BGBl. II Nr. 95/2000) und der Künstler- und Schriftstellerpauschalierung (Verordnung BGBl. II Nr. 417/2000, allerdings hier nur hinsichtlich jenes abnutzbaren körperlichen Anlagevermögens, welches gemäß der Verordnung nicht vom Betriebsausgabenpauschale erfasst ist. Ebenso ist die Inanspruchnahme einer vorzeitigen Abschreibung bei der Pauschalierung für nichtbuchführende Gewerbetreibende, BGBl. Nr. 55/1990, und bei der Sportlerpauschalierung, BGBl. II Nr. 418/2000 zulässig.

#### **Rz 3252**

Für die vorzeitige AfA bestehen folgende Grundsätze:

- Die vorzeitige AfA ist (unabhängig von der Inbetriebnahme) im Anschaffungs- oder Herstellungsjahr geltend zu machen; der Abschreibungssatz beträgt 30%, ein niedrigerer Satz kann nicht angewendet werden. Im Falle einer Teilherstellung oder Teilanschaffung steht vorzeitige AfA anteilig für die jeweils zu aktivierenden Teilherstellungs-/Teilanschaffungskosten zu. Zur Geltendmachung bei Teilherstellungskosten siehe auch Rz 3257.
- Im Falle der Inbetriebnahme im selben Wirtschaftsjahr umfasst die vorzeitige AfA auch die lineare AfA, welche in den Satz von 30% einzurechnen ist (siehe dazu auch Rz 3254).
- Die vorzeitige AfA zieht die Abschreibungsbeträge der letzten Jahre ins Investitionsjahr vor. Sie führt daher insgesamt nicht zu einer Abschreibung von mehr als 100%, sondern verkürzt die Abschreibungsdauer.
- Es besteht keine "Behaltefrist", innerhalb welcher die Anlagegüter nicht veräußert oder entnommen werden dürfen.
- Soweit für Investitionen steuerfreie Subventionen oder gewidmete Spenden (§ 3 Abs. 1 Z 16 EStG 1988) empfangen worden sind (zB aus dem Katastrophenfonds), kürzen diese die Berechnungsbasis (§ 6 Z 10 EStG 1988). Ebenso kürzt die Übertragung stiller Reserven oder die Übertragung von Rücklagen nach § 12 EStG 1988 die Berechnungsbasis.

Die Abschnittsüberschrift 7.9.2 wird geändert (Konjunkturbelebungs-gesetz 2009)

## **7.9.2 Sachliche Voraussetzungen**

Die bisherige Abschnittsüberschrift 7.9.2.1 vor Rz 3253 entfällt (Konjunkturbelebungs-gesetz 2009)

Rz 3253 wird geändert (Konjunkturbelebungs-gesetz 2009)

### **Rz 3253**

**Die vorzeitige AfA ist für folgende Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ausgeschlossen:**

- **Gebäude und Herstellungsaufwendungen eines Mieters oder sonstigen Nutzungsberechtigten auf ein Gebäude (zum Gebäudebegriff siehe Rz 3140 ff);**
- **Pkws und Kombis, außer sie werden als Fahrschulkraftfahrzeuge oder zu mindestens 80% für die gewerbliche Personenbeförderung genutzt;**
- **Luftfahrzeuge;**
- **Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 EStG 1988 abgesetzt werden;**
- **Gebrauchte Wirtschaftsgüter und Wirtschaftsgüter, die von einem Unternehmen erworben werden, das unter beherrschendem Einfluss des Steuerpflichtigen steht (siehe Rz 3705). Für Zwecke der vorzeitigen Abschreibung liegen derartige Wirtschaftsgüter nicht vor, wenn innerhalb eines Konzerns der Einkauf durch eine Einkaufsgesellschaft zentral auch für eine andere Konzerngesellschaft erfolgt und die eingekauften Wirtschaftsgüter unmittelbar (dh. vor der Inbetriebnahme) an die Konzerngesellschaft ohne Aufschlag oder mit einem angemessenen (fremdüblichen) Kostenaufschlag weiterverrechnet werden. Unter den weiteren Voraussetzungen des § 7a EStG 1988 steht daher für derartige Wirtschaftsgüter bei der anderen Konzerngesellschaft eine vorzeitige Abschreibung zu. Die Einkaufsgesellschaft kann keine vorzeitige Abschreibung**

geltend machen, da die eingekauften Wirtschaftsgüter bei ihr kein Anlagevermögen darstellen.

- Wirtschaftsgüter, mit deren Anschaffung oder Herstellung vor dem 1. Jänner 2009 begonnen worden ist. Zum Anschaffungszeitpunkt siehe Rz 2166, zum Beginn der Herstellung siehe Rz 2205).

Rz 3254 wird geändert (Konjunkturbelebungs-gesetz 2009)

#### **Rz 3254**

Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung steht auch bei Anschaffung oder Herstellung im 2. Halbjahr die vorzeitige AfA in Höhe von 30% zu. Die Halbjahresabschreibungsregel (§ 7 Abs. 2 EStG 1988) ist insoweit nicht anzuwenden.

Rz 3255 wird geändert (Konjunkturbelebungs-gesetz 2009)

#### **Rz 3255**

Im Fall der (nicht überwiegenden) Privatnutzung eines Wirtschaftsgutes ist - analog zur normalen AfA - die vorzeitige AfA um einen Privatanteil zu kürzen.

*Beispiel:*

*Anschaffung eines Computers am 1.4.01 um 100; Nutzungsdauer 5 Jahre, gleich bleibender Privatanteil von 40%.*

<i>Jahr</i>	<i>AfA</i>	<i>Vz. AfA</i>	<i>Buchwert</i>	<i>PA (%)</i>	<i>Nutzungsentnahme</i>	<i>AfA (steuer-wirksam)</i>
<i>1</i>	<i>20</i>	<i>10</i>	<i>70</i>	<i>40</i>	<i>12</i>	<i>18</i>
<i>2</i>	<i>20</i>		<i>50</i>	<i>40</i>	<i>8</i>	<i>12</i>
<i>3</i>	<i>20</i>		<i>30</i>	<i>40</i>	<i>8</i>	<i>12</i>
<i>4</i>	<i>20</i>		<i>10</i>	<i>40</i>	<i>8</i>	<i>12</i>
<i>5</i>	<i>10</i>		<i>-</i>	<i>40</i>	<i>4</i>	<i>6</i>

Rz 3256 wird geändert (Konjunkturbelebungs-gesetz 2009)

## **Rz 3256**

Hinsichtlich der Bewertungsreserve (§ 205 UGB; siehe Rz 3259) ist zu beachten:

Erfolgt die Inbetriebnahme des Wirtschaftsgutes im Jahr der Anschaffung oder Herstellung, ist die lineare AfA in den Abschreibungssatz von 30% der vorzeitigen AfA einzurechnen. Erfolgt die Inbetriebnahme in der zweiten Jahreshälfte ist hinsichtlich der linearen AfA die Halbjahresabschreibungsregel anzuwenden. Dadurch erhöht sich der Anteil der vorzeitigen AfA an der 30-prozentigen Abschreibung. Auf die Abschreibungsdauer hat dies aber keinen Einfluss.

### *Beispiel:*

*Es wird eine Maschine um 30.000 Euro angeschafft. Die Nutzungsdauer beträgt 10 Jahre.*

*a) Die Anschaffung und Inbetriebnahme erfolgt im ersten Halbjahr 2009:*

<i>Anschaffungskosten</i>	<i>Lineare AfA</i>	<i>Vorzeitige AfA</i>	<i>Gesamt</i>	
<i>30.000</i>	<i>3.000</i>	<i>6.000</i>	<i>9.000</i>	<i>30%</i>

*b) Die Anschaffung und Inbetriebnahme erfolgt im zweiten Halbjahr 2009:*

<i>Anschaffungskosten</i>	<i>Lineare AfA</i>	<i>Vorzeitige AfA</i>	<i>Gesamt</i>	
<i>30.000</i>	<i>1.500</i>	<i>7.500</i>	<i>9.000</i>	<i>30%</i>

*c) Die Anschaffung erfolgt 2009, die Inbetriebnahme erst 2010:*

<i>Anschaffungskosten</i>	<i>Lineare AfA</i>	<i>Vorzeitige AfA</i>	<i>Gesamt</i>	
<i>30.000</i>	<i>0</i>	<i>9.000</i>	<i>9.000</i>	<i>30%</i>

*In allen drei Varianten beträgt die AfA in 2010 bis 2016 jeweils 3.000.*

Die neue Abschnittsüberschrift 7.9.2.1 wird vor Rz 3257 eingefügt und die Abschnittsüberschriften 7.9.2.2 und 7.9.2.2.1 vor Rz 3257 entfallen (Konjunkturbelebungs-gesetz 2009)

## **7.9.2.1 Teilherstellung- bzw. Teilanschaffungskosten**

Rz 3257 wird geändert (Konjunkturbelebungs-gesetz 2009)

## **Rz 3257**

Erstreckt sich die Herstellung oder Anschaffung des Wirtschaftsgutes über mehr als ein Wirtschaftsjahr (zB die Montage erfolgt erst im folgenden Jahr), ist die vorzeitige AfA von den auf die einzelnen Jahre entfallenden Teilbeträgen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen. Nur bei Herstellungs- und Anschaffungsvorgängen, die dem Auftraggeber abschnittsweise zuwachsen (insbesondere bei einer im eigenen Unternehmen durchgeführten Herstellung von Anlagevermögen), kommt eine vorzeitige AfA von Teilherstellungskosten in Betracht. Bei Herstellungs- und Anschaffungsvorgängen, die erst nach Fertigstellung übertragen werden (zB die Herstellung von Maschinen im Werk des Auftraggebers), ist die vorzeitige AfA von den gesamten Herstellungs- oder Anschaffungskosten zu bemessen. Für Anzahlungen für noch zu erbringende Leistungen aus einem schwebenden Vertrag kann keine vorzeitige Abschreibung geltend gemacht werden.

Es besteht kein Wahlrecht, die vorzeitige AfA erst im Wirtschaftsjahr der Fertigstellung zur Gänze in Anspruch zu nehmen. Die Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind dabei für die Einrechnung der linearen AfA wie eigene Anschaffungen oder Herstellungen zu werten.

### ***Beispiel:***

*Ein Wirtschaftsgut wird über die Jahre 2009 und 2010 hergestellt. Die Nutzungsdauer beträgt 10 Jahre.*

*a) Die Inbetriebnahme erfolgt in der ersten Jahreshälfte 2010:*

<i>Jahr</i>	<i>Teil-HK</i>	<i>Lineare AfA</i>	<i>Vorzeitige AfA</i>	<i>Gesamt</i>	<i>RBW</i>
<i>2009</i>	<i>50.000</i>	<i>0</i>	<i>15.000</i>	<i>15.000</i>	<i>35.000</i>
<i>2010</i>	<i>50.000</i>	<i>10.000<sup>1)</sup></i>	<i>10.000<sup>2)</sup></i>	<i>20.000</i>	<i>65.000</i>
<i>2011-2016</i>	<i>0</i>	<i>10.000/anno</i>	<i>0</i>	<i>60.000</i>	<i>5.000</i>
<i>2017</i>	<i>0</i>	<i>5.000</i>	<i>0</i>	<i>5.000</i>	<i>0</i>

<sup>1)</sup> *Lineare AfA aus Teilherstellungskosten 2009 (5.000) und 2010 (5.000).*

<sup>2)</sup> *30% vorzeitige AfA von Teilherstellungskosten 2010 (15.000) abzüglich der linearen AfA aus Teilherstellungskosten 2010 (5.000).*



***b) Die Inbetriebnahme erfolgt in der zweiten Jahreshälfte 2010:***

<i>Jahr</i>	<i>Teil-HK</i>	<i>Lineare AfA</i>	<i>Vorzeitige AfA</i>	<i>Gesamt</i>	<i>RBW</i>
<b>2009</b>	<b>50.000</b>	<b>0</b>	<b>15.000</b>	<b>15.000</b>	<b>35.000</b>
<b>2010</b>	<b>50.000</b>	<b>5.000<sup>1)</sup></b>	<b>12.500<sup>2)</sup></b>	<b>17.500</b>	<b>67.500</b>
<b>2011-2016</b>	<b>0</b>	<b>10.000/anno</b>	<b>0</b>	<b>60.000</b>	<b>7.500</b>
<b>2017</b>	<b>0</b>	<b>7.500</b>	<b>0</b>	<b>7.500</b>	<b>0</b>

<sup>1)</sup> *Lineare Halbjahres-AfA aus Teilherstellungskosten 2009 (2.500) und 2010 (2.500).*

<sup>2)</sup> *30% vorzeitige AfA von Teilherstellungskosten 2010 (15.000) abzüglich der linearen Halbjahres-AfA aus Teilherstellungskosten 2010 (2.500).*

Erfolgt die Fertigstellung eines Wirtschaftsgutes nach dem 31.12.2010, kann die vorzeitige Abschreibung von in den Jahren 2009 und 2010 anfallenden Teilherstellungskosten geltend gemacht werden. Die Kostenabgrenzung kann dabei vom Kontostand der „in Bau befindlichen Anlagen“ abgeleitet werden.

Die Abschnittsüberschrift 7.9.2.2 vor Rz 3258 wird neu eingefügt und die Abschnittsüberschrift 7.9.2.2.2 vor Rz 3258 entfällt (Konjunkturbelebungs-gesetz 2009)

### **7.9.2.2 Nachträgliche Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten**

Rz 3258 wird geändert (Konjunkturbelebungs-gesetz 2009)

#### **Rz 3258**

**Kommt es in einem späteren Wirtschaftsjahr zu einer nachträglichen Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, bleibt die vorzeitige AfA unberührt. Es ist der Restbuchwert im Ausmaß der nachträglichen Kostenminderung abzustocken und auf die verbleibende Abschreibungsdauer zu verteilen.**

Die Abschnittsüberschrift 7.9.2.3 vor Rz 3259 wird neu eingefügt (Konjunkturbelebungs-gesetz 2009)

### **7.9.2.3 Inanspruchnahme der vorzeitigen Absetzung für Abnutzung**

Rz 3259 wird geändert (Konjunkturbelebungs-gesetz 2009)

#### **Rz 3259**

**Die Geltendmachung der vorzeitigen AfA ist in der der Steuererklärung zu Grunde liegenden Gewinnermittlung darzustellen.**

**Einnahmen-Ausgaben-Rechner müssen die vorzeitige AfA im Verzeichnis gemäß § 7 Abs. 3 EStG 1988 ausweisen (siehe Rz 3134 ff).**

**Bilanzierende Steuerpflichtige nach § 5 EStG 1988 müssen die vorzeitige AfA bereits in der UGB-Bilanz über die Bewertungsreserve nach § 205 UGB ansetzen (Maßgeblichkeitsgrundsatz). Die Bewertungsreserve ist aufzulösen, soweit die durch die vorzeitige AfA vorzeitig abgeschriebenene Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten durch die Normal-AfA aufgebraucht wurden oder wenn das Wirtschaftsgut, für dessen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten sie gebildet wurde, aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Eine freiwillige Auflösung ist möglich (§ 6 Z 13 EStG 1988; siehe dazu auch Rz 2577 ff).**

**Es bestehen jedoch keine Bedenken, wenn für ein abweichendes Wirtschaftsjahr 2008/09 mit Bilanzstichtag spätestens zum 30.4.2009 die vorzeitige AfA lediglich in der Mehr-Weniger-Rechnung geltend gemacht wird.**

Die neue Abschnittsüberschrift 7.9.3 vor Rz 3260 wird neu eingefügt  
(Konjunkturbelebungs-gesetz 2009)

#### **7.9.3 Sonstige Rechtsfolgen der Geltendmachung der vorzeitigen Absetzung für Abnutzung**

Rz 3260 wird geändert (Konjunkturbelebungs-gesetz 2009)

#### **Rz 3260**

**Wurde für ein Wirtschaftsgut die vorzeitige AfA gemäß § 7a EStG 1988 in Anspruch genommen, ist die Übertragung stiller Reserven gemäß § 12 EStG 1988 insoweit (= im Ausmaß der Vorzeitigkeit der 30-prozentigen Absetzung nach § 7a EStG 1988) ausgeschlossen.**

**Eine Übertragung stiller Reserven kann aber insoweit vorgenommen werden, als die stille Reserve auch ohne vorzeitige AfA angefallen wäre (zB wenn das Wirtschaftsgut zwischenzeitig vollständig abgeschrieben ist) oder wenn die vorzeitige AfA durch Zuschreibung gemäß § 6 Z 13 EStG 1988 wieder rückgängig gemacht wird.**

Die bisherigen Abschnittsüberschriften 7.9.2.2.3 bis 7.9.2.4 entfallen  
(Konjunkturbelebungs-gesetz 2009)

Die Rz 3261 bis Rz 3267 entfallen (Konjunkturbelebungs-gesetz 2009)

Die Abschnittsüberschrift 7.9.3 und die Abschnittsüberschrift 7.9.3.1 vor Rz 3268 werden geändert (Konjunkturbelebungs-gesetz 2009)

#### **7.9.4 Katastrophenbedingte vorzeitige Abschreibung (§ 10c EStG 1988 idF vor dem HWG 2005)**

##### **7.9.4.1 Allgemeines**

Die Rz 3268 wird geändert (Entfall eines Verweises und des letzten Satzes)

##### **Rz 3268**

Anlässlich der Hochwasserkatastrophe in mehreren Teilen Österreichs Anfang August 2002 wurde eine besondere vorzeitige Abschreibung sowie eine katastrophenbedingte Investitionssonderprämie (§ 108d EStG 1988) für die Ersatzbeschaffung zerstörter oder beschädigter Wirtschaftsgüter für den Zeitraum 1. Juni 2002 bis 31. Dezember 2003 eingeführt. Durch das Wachstums- und Standortgesetz 2003 wurde der Anwendungsbereich bis 31. Dezember 2004 verlängert.

Mit dem Hochwasseropferentschädigungs- und Wiederaufbaugesetz 2005, BGBl I Nr. 112/2005 (HWG 2005) wurde anlässlich der Hochwasserkatastrophe des Sommers 2005 ebenfalls eine besondere vorzeitige Abschreibung (§ 10c EStG 1988 idF des HWG 2005) sowie eine katastrophenbedingte Investitionssonderprämie (§ 108d EStG 1988 idF des HWG

2005) für die Ersatzbeschaffung zerstörter oder beschädigter Wirtschaftsgüter für den Zeitraum 1. Juli 2005 bis 31. Dezember 2006 eingeführt (siehe dazu unter Rz 8215a).

In den begünstigten Zeitraum muss fallen

- bei Gebäuden der Beginn der tatsächlichen Bauausführung und das Anfallen von (Teil-)Herstellungskosten.
- bei sonstigen Wirtschaftsgütern der Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt und das Anfallen von Anschaffungs- oder (Teil-)Herstellungskosten.

Bemessungsgrundlage sind die Anschaffungs- oder (Teil-)Herstellungskosten.

Die Abschnittsüberschrift 7.9.3.2 vor Rz 3271 wird geändert (Konjunkturbelebungs-gesetz 2009)

#### **7.9.4.2 Sachliche Voraussetzungen („Ersatzbeschaffung“)**

Die Abschnittsüberschrift 7.9.3.3 vor Rz 3276 wird geändert (Konjunkturbelebungs-gesetz 2009)

#### **7.9.4.3 Inanspruchnahme der katastrophengebundenen vorzeitigen Abschreibung**

Rz 3276 wird geändert (Übernahme des Textes der Rz 3267)

#### **Rz 3276**

**Die Geltendmachung der katastrophengebundenen vorzeitigen Abschreibung ist an keine besonderen Formvorschriften geknüpft. Bilanzierende Steuerpflichtige nach § 5 EStG 1988 müssen die vorzeitige Abschreibung bereits in der UGB-Bilanz über die Bewertungsreserve nach § 205 UGB ansetzen (Maßgeblichkeitsgrundsatz). Die Bewertungsreserve ist aufzulösen, soweit die durch die katastrophengebundenen vorzeitige Abschreibung fiktiv abgeschriebenen Herstellungskosten durch die Normalabschreibung aufgebraucht wurden oder wenn das Gebäude, für dessen Herstellungskosten sie gebildet wurde, aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Eine freiwillige Auflösung ist möglich (§ 6 Z 13 EStG 1988).**

**Bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern genügt es, wenn aus der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung die Geltendmachung hervorgeht.**

Die Abschnittsüberschrift 7.9.4 vor Rz 3277 wird geändert (Konjunkturbelebungs-gesetz 2009)

### **7.9.5 Vorzeitige Abschreibung aus Anlass der Hochwasserkatastrophe 2005 (§ 10c EStG 1988 idF des HWG 2005)**

Die Abschnittsüberschrift 7.9.4.1 vor Rz 3277 entfällt (Konjunkturbelebungs-gesetz 2009)

Rz 3277 wird geändert (Entfall eines Verweises)

#### **Rz 3277**

Mit dem Hochwasseropferentschädigungs- und Wiederaufbaugesetz 2005, BGBl I Nr. 112/2005 (HWG 2005), wurde anlässlich der Hochwasserkatastrophe des Sommers 2005 eine besondere vorzeitige Abschreibung (§ 10c EStG 1988 idF des HWG 2005) sowie eine katastrophenbedingte Investitionssonderprämie (§ 108d EStG 1988 idF des HWG 2005, siehe dazu unter Rz 8215a) für die Ersatzbeschaffung zerstörter oder beschädigter Wirtschaftsgüter für den Zeitraum 1. Juli 2005 bis 31. Dezember 2006 eingeführt.

Die vorzeitige Abschreibung steht nur zu, wenn Ersatzbeschaffungen nach Hochwasser-, Vermurungs- und Erdrutschschäden, die im Sommer 2005 eingetreten sind, im begünstigten Zeitraum (1. Juli 2005 bis 31. Dezember 2006) erfolgen.

In diesen begünstigten Zeitraum muss fallen:

- Bei Gebäuden der Beginn der tatsächlichen Bauausführung und das Anfallen von (Teil-)Herstellungskosten,
- bei sonstigen Wirtschaftsgütern der Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt und das Anfallen von Anschaffungs- oder (Teil-)Herstellungskosten.

Bemessungsgrundlage sind die Anschaffungs- oder (Teil-)Herstellungskosten.

Die vorzeitige Abschreibung beträgt von den Aufwendungen für Ersatzbeschaffung:

- für (wieder) hergestellte Gebäude des Anlagevermögens 12%
- für (wieder) angeschafftes oder hergestelltes sonstiges (insbesondere bewegliches) abnutzbares Anlagevermögen 20%.

Rz 3279 wird geändert (Berichtigung eines Verweises)

### **Rz 3279**

Zur Inanspruchnahme der vorzeitigen Abschreibung aus Anlass der Hochwasserkatastrophe 2005 siehe Rz **3276**.

Voraussetzung der Berücksichtigung ist, dass das Gesamtausmaß der vorzeitigen Abschreibung in der Steuererklärung in der dafür vorgesehenen Kennzahl gesondert angeführt wird. Eine Berichtigung einer unterlassenen und unrichtigen Eintragung ist bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides möglich.

Rz 3312 wird geändert (Judikatur)

### **Rz 3312**

Eine nachträgliche Bildung von Rückstellungen oder die nachträgliche Änderung gebildeter Rückstellungen richtet sich nach den Regeln der Bilanzberichtigung und Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2 EStG 1988). Umstände, die eine Änderung der gebildeten Rückstellung erforderlich machen, sind sowohl bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 als auch nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 im Wege einer Bilanzberichtigung geltend zu machen.

Unterblieb die Bildung einer Rückstellung, ist bei Passivierungspflicht eine Bilanzberichtigung durchzuführen; bei einem Passivierungswahlrecht kann es gegebenenfalls zu einer Bilanzänderung kommen.

**Besteht bis zur Bilanzerstellung keine Wahrscheinlichkeit für das Entstehen einer Verbindlichkeit und ist die Rückstellungsbildung in dem Wirtschaftsjahr somit ausgeschlossen, ist selbst bei späterem Eintritt der Verbindlichkeit eine nachträgliche Rückstellungsbildung im ursprünglichen Jahr unzulässig (VwGH 27.01.2009, 2006/13/0062).**

Rz 3370 wird geändert (Judikatur)

## **Rz 3370**

Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermitteln, können nach § 14 Abs. 6 EStG 1988 für schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche Pensionszusagen und für direkte Leistungszusagen im Sinne des Betriebspensionsgesetzes (BPG) jeweils in Rentenform Pensionsrückstellungen bilden.

**Von § 14 Abs. 6 EStG 1988 sind Pensionszusagen, die nicht auf Leistungen aus einem Arbeits- oder Werkvertrag zurückzuführen sind, nicht ausgeschlossen (VwGH 28.10.2008, 2008/15/0028, betreffend eine Pensionszusage für eine laufende Vertretungstätigkeit).**

Folgender Abschnitt 8.6.2a und folgende Rz 3380a bis Rz 3380d werden eingefügt (Klarstellung)

### **8.6.2a Beitragsorientierte direkte Pensionszusage**

#### **Rz 3380a**

Bei einer so genannten „beitragsorientierten direkten Leistungszusage“ verspricht der Arbeitgeber Pensionsleistungen (Alterspension und allfällige zusätzliche Hinterbliebenen- und Invaliditätsversorgung), deren Höhe mit dem Veranlagungserfolg eines Finanzierungsinstruments (zB Lebensversicherung, Fonds) verknüpft ist.

Eine derartige Pensionszusage berechtigt nur dann zu einer steuerlichen Rückstellung nach § 14 Abs. 6 EStG 1988, wenn sie

- dem Anwartschaftsberechtigten bzw. den Anwartschaftsberechtigten gegenüber hinsichtlich betraglicher Bestimmtheit bzw. betraglicher Bestimmbarkeit einer Zusage entspricht, bei der sich der Arbeitgeber unmittelbar zur Erbringung einer bzw. mehrerer konkreten Pensionsleistung(en) verpflichtet, und wenn
- die zugesagte Pensionsleistung dem Anwartschaftsberechtigten bzw. den Anwartschaftsberechtigten gegenüber davon unabhängig ist, ob die

**vorgesehene Finanzierungsplanung (zB durch Beiträge in eine Versicherung) geändert oder das Finanzierungsinstrument unplanmäßig beendet wird.**

#### **Rz 3380b**

**Eine Zusage, bei der der Arbeitgeber Pensionsleistungen verspricht, deren Höhe sich aus der/den garantierten Rentenleistung(en) aus einer Rentenversicherung ergibt, erfüllt diesbezüglich die Voraussetzungen für eine Rückstellung nach § 14 EStG 1988. Das gilt auch für allfällige zusätzliche Leistungen, wie Invaliditäts- und Hinterbliebenenpensionen, wenn sie rechtsverbindlich und unwiderruflich geregelt sind. Bei der versicherungsmathematischen Berechnung der Pensionsrückstellung darf im Fall der Bindung der Pensionszusage an die Rentenleistung(en) aus einer Rentenversicherung nur die garantierte(n) Pensionsleistung(en) zugrunde gelegt werden. Jede Erhöhung durch eine (spätere) Gewinnzuweisung, die zu einer unwiderruflichen Anwartschaft für den/die Anwartschafts-/Anspruchsberechtigten führt, stellt eine Erhöhungszusage dar.**

**Wird als Finanzierungsinstrument anstelle einer Rentenversicherung eine Kapitalversicherung verwendet und ergeben sich die Pensionsleistungen aus der Verrentung einer garantierten Kapitalleistung, gelten die vorstehenden Ausführungen entsprechend, wobei die Verrentungsbestimmungen (biometrische Größen und Rechnungszinsfuß) vertraglich geregelt sein müssen. Änderungen der biometrischen Größen sind jedoch nur zulässig, wenn die Änderung**

- bis zu Beendigung des Arbeitsverhältnisses eintritt,**
- den anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik entspricht und**
- die Änderungsmöglichkeit rechtsverbindlich vereinbart ist.**

#### **Rz 3380c**

**Pensionszusagen, die hinsichtlich ihrer betraglichen Bestimmtheit bzw. betraglichen Bestimmbarkeit den Anforderungen der Rz 3380a nicht entsprechen (insbesondere Pensionszusagen, die an Finanzierungsinstrumente ohne garantierte Leistungen geknüpft sind), sind für eine steuerliche Rückstellungsbildung gemäß § 14 Abs. 6 EStG 1988 nicht geeignet. Sie erfüllen**



hinsichtlich der Höhe der Leistungen nicht das Erfordernis der Rechtsverbindlichkeit und Unwiderruflichkeit und stellen damit keine für eine steuerliche Rückstellung taugliche Zusage iSd § 14 Abs. 6 EStG 1988 dar. Soweit der Anwartschaftsberechtigte, auf dessen Arbeitsleistungen die Pensionszusage beruht, dem Grunde nach dem Anwendungsbereich des BPG unterliegt (Bezieher von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, Rz 3378), stellt die Zusage überdies keine „direkte Leistungszusage im Sinne des BPG in Rentenform“ dar, sodass auch deshalb steuerlich eine Rückstellungsbildung nicht in Betracht kommt.

#### **Rz 3380d**

Für die steuerliche Behandlung von beitragsorientierten Pensionszusagen gilt:

1. Beitragsorientierte Pensionszusagen, die erstmalig in einem Wirtschaftsjahr gemacht werden, das frühestens bei der Veranlagung 2009 zu erfassen ist, berechtigen nur dann zu einer Rückstellung gemäß § 14 EStG 1988, wenn sie der Rz 3380a entsprechen oder bis zum 30.6.2010 an die Rz 3380a angepasst werden.
2. Entspricht eine beitragsorientierte Pensionszusage, die in einem vor der Veranlagung 2009 zu erfassenden Wirtschaftsjahr gemacht worden ist, nicht der Rz 3380a, ist dies unschädlich, wenn die Pensionszusage bis 30.6.2010 an die Voraussetzungen der Rz 3380a angepasst wird. Es bestehen keine Bedenken, die Anpassung wie eine Änderung der Pensionszusage zu behandeln (siehe auch Rz 3383 vierter Absatz).
3. Unterbleibt bei beitragsorientierten Pensionszusagen im Sinne der Z 2 eine Anpassung bis 30.6.2010, bestehen keine Bedenken, den Stand der Rückstellung des letzten vor der Veranlagung 2009 zu erfassenden Wirtschaftsjahres bis zur Beendigung der der Pensionszusage zu Grunde liegenden Arbeitsleistung unverändert fortzuführen (die steuerliche Rückstellung ist mit diesem Wert „einzufrieren“).
4. Erfolgt bei beitragsorientierten Pensionszusagen im Sinne der Z 2 eine Anpassung an die Rz 3380a erst nach dem 30.6.2010, ist die Rückstellung im Wirtschaftsjahr der Anpassung gewinnmindernd auf jene Höhe aufzustocken,

die sich gemäß § 14 EStG 1988 für die dann der Höhe nach ausreichend bestimmte(n) [rechtsverbindliche(n) und unwiderrufliche(n)] künftige(n) Leistungsverpflichtung(en) ergibt. Dabei müssen alle sonstigen Voraussetzungen des § 14 Abs. 6 EStG 1988 gegeben sein, wie zB Schriftlichkeit hinsichtlich der Festlegung der Pensionshöhen, in jenen Fällen, in denen die zu Grunde liegende Arbeitsleistung nicht dem BPG unterliegt.

5. Ohne vorherige Anpassung gemäß Z 4 ist die Rückstellung in den Fällen der Z 3 im Wirtschaftsjahr des erstmaligen Eintritts eines Leistungsfalles gewinnmindernd auf jene Höhe aufzustocken, die sich gemäß § 14 EStG 1988 für die dann der Höhe nach ausreichend bestimmte (rechtsverbindliche und unwiderrufliche) Leistungsverpflichtung(en) ergibt. Dabei müssen alle sonstigen Voraussetzungen des § 14 Abs. 6 EStG 1988 gegeben sein, wie zB Schriftlichkeit hinsichtlich der Festlegung der Pensionshöhen, in jenen Fällen, in denen die zu Grunde liegende Arbeitsleistung nicht dem BPG unterliegt.

Rz 3406c und Rz 3406d werden geändert (Budgetbegleitgesetz 2009)

#### **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.

**Das Deckungserfordernis erfüllen auch auf Inhaber lautende Schuldverschreibungen iSd § 14 Abs. 7 Z 4 lit. a und b EStG 1988 von Schuldnern, die in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR ansässig sind. Für Wertpapieranschaffungen nach dem 30. Juni 2009 müssen diese Schuldverschreibungen aber in Euro begeben werden, um sicherzustellen, 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 3406d**

Gemäß § 14 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 ist für die Berechnung der Wertpapierdeckung der Nennbetrag der Wertpapiere heranzuziehen.

Bei Anteilsscheinen an Kapitalanlagefonds und Immobilienfonds ist der Erstausgabepreis maßgebend, siehe InvFR **2008** Rz 37 ff.

Bei Fremdwährungswertpapieren, **die vor dem 1. Juli 2009 angeschafft wurden**, ist bei der Ermittlung des für die Wertpapierdeckung maßgeblichen Nennbetrages jeweils der Devisenmittelkurs zum Zeitpunkt der Anschaffung der Wertpapiere maßgeblich.

Soweit Schuldverschreibungen, die zur Wertpapierdeckung geeignet sind, keinen Nennwert aufweisen, tritt bei der Berechnung des Deckungsausmaßes gemäß § 14 Abs. 7 Z 1 EStG (50%-Grenze) an die Stelle des Nennwertes der Erstausgabepreis der Wertpapiere.

Die Abschnittsüberschrift 9.1 vor Rz 3701 wird geändert (StRefG 2009)

### **9.1 Freibetrag für investierte Gewinne (§ 10 EStG 1988, Rechtslage bis zur Veranlagung 2009)**

Rz 3701 wird geändert (Judikatur und StRefG 2009)

### **Rz 3701**

Bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG 1988) kann ab der Veranlagung 2007 ein Freibetrag für investierte Gewinne (§ 10 EStG 1988 **in der**

**Fassung vor dem Steuerreformgesetz 2009, BGBl. I Nr. 26/2009) als fiktive Betriebsausgabe geltend gemacht werden. Der Freibetrag für investierte Gewinne kann letztmalig bei der Veranlagung für das Jahr 2009 geltend gemacht werden; ab der Veranlagung 2010 kann ein Gewinnfreibetrag (§ 10 EStG 1988 in der Fassung des Steuerreformgesetzes 2009, BGBl. I Nr. 26/2009) geltend gemacht werden (siehe dazu Rz 3819).**

Bei Inanspruchnahme einer Vollpauschalierung (zB Pauschalierung für Gastwirte, Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhändler, land- und forstwirtschaftliche Vollpauschalierung) steht kein **Freibetrag für investierte Gewinne** zu (vgl. **VwGH 04.03.2009, 2008/15/0333**).

Bei Inanspruchnahme einer Teilpauschalierung steht der Freibetrag nur bei der Handelsvertreter- und der Künstler/Schriftsteller-Pauschalierung zu, da (nur) nach diesen Pauschalierungsverordnungen ein **Freibetrag für investierte Gewinne** nicht vom Betriebsausgabenpauschale erfasst ist. Bei Inanspruchnahme der gesetzlichen Basispauschalierung (§ 17 Abs. 1 EStG 1988) steht kein **Freibetrag für investierte Gewinne** zu (**VwGH 04.03.2009, 2008/15/0333**).

Es bestehen keine Bedenken, auch bei Inanspruchnahme der Verordnung für nichtbuchführende Gewerbetreibende, BGBl. Nr. 55/1990, neben dem Betriebsausgabenpauschale einen Freibetrag für investierte Gewinne geltend zu machen.

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

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 Nutzungsberechtigten auf ein Gebäude.
- Personen- und Kombinationskraftfahrzeuge, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung 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.
- 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 3723 wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 3723**

Bei entgeltlicher oder unentgeltlicher Übertragung des gesamten Betriebes oder bei Übertragung eines Teilbetriebes unter Mitübertragung des Wirtschaftsgutes wird die Nachversteuerungsverpflichtung auf den Erwerber überbunden. Es kommt beim Übernehmenden nur dann zur Nachversteuerung, wenn die Wirtschaftsgüter vor Ablauf der Behaltefrist aus dem Betriebsvermögen ausscheiden oder in eine Betriebsstätte außerhalb des EU/EWR-Raumes verbracht werden. Wird bei Übertragung des (Teil)Betriebes das Wirtschaftsgut, für das der Freibetrag geltend gemacht worden ist, im Restbetrieb zurückbehalten, läuft die Behaltefrist beim Übertragenden weiter. Entsprechendes gilt bei Umgründungen.

**Wird aus Anlass einer Betriebsveräußerung ein körperliches Wirtschaftsgut oder Wertpapier, für das der Freibetrag geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Behaltefrist ins Privatvermögen entnommen, kommt es zur Nachversteuerung. Der Nachversteuerungsbetrag ist Teil des Veräußerungsgewinnes (§ 24 EStG 1988).**

Folgender Abschnitt 9.2 mit Unterabschnitten (Rz 3819 bis Rz 3843) ersetzt den Abschnitt 9.2 samt Unterabschnitten (Rz 3819 bis Rz 3860):

## **9.2 Gewinnfreibetrag (§ 10 EStG 1988, Rechtslage ab der Veranlagung 2010)**

### **9.2.1 Allgemeines**

#### **Rz 3819**

Ab der Veranlagung 2010 steht Einkommensteuerpflichtigen mit betrieblichen Einkünften ein Gewinnfreibetrag zu. Er tritt an die Stelle des „Freibetrages für investierte Gewinne“, setzt aber im Unterschied zu diesem für Gewinne bis 30.000 € keine Investitionsdeckung voraus; erst die über 30.000 € hinausgehenden Gewinne müssen durch Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter gedeckt sein.

#### **Rz 3820**

Der Gewinnfreibetrag für Gewinne bis 30.000 € wird als „Grundfreibetrag“ bezeichnet. Bei mehreren Betrieben mit positivem Betriebsergebnis (darunter fallen sowohl Einzelbetriebe als auch „Bündelbetriebe“ im Rahmen von Mitunternehmerschaften) werden die Gewinne für den Grundfreibetrag zusammengerechnet. Dabei werden nur positive Ergebnisse einbezogen, Verluste bleiben unberücksichtigt.

Für Gewinne über 30.000 € steht ein Gewinnfreibetrag insoweit zu, als er durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter gedeckt ist. Dieser Teil des Gewinnfreibetrages wird als „investitionsbedingter Gewinnfreibetrag“ bezeichnet.

#### **Rz 3821**

Der Gewinnfreibetrag steht allen betrieblichen Einkunftsarten offen. Er ist sowohl bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung als auch bei Bilanzierung möglich. Die Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter muss in einem Wirtschaftsjahr erfolgen, das im selben Veranlagungsjahr endet. Durch die Einbeziehung von Bilanzierern in die Begünstigung können bei § 5-Gewinnermittlern daher bereits Investitionen in einem abweichenden Wirtschaftsjahr 2009/2010 begünstigt sein.

#### **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. 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 3823**

Der Gewinnfreibetrag beträgt 13% der Bemessungsgrundlage, höchstens 100.000 € pro Veranlagungsjahr und Steuerpflichtigem. Aus dieser Obergrenze errechnet sich ein begünstigungsfähiger Maximalgewinn von insgesamt ca. 769.230 €.

#### ***Beispiele:***

***Im Kalenderjahr 2010 werden folgende Gewinne erzielt und folgende Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter getätigt:***

	<i>Fall a</i>	<i>Fall b</i>	<i>Fall c</i>	<i>Fall d</i>
<b><i>Gewinn vor Gewinnfreibetrag</i></b>	<b><i>20.000</i></b>	<b><i>-30.000</i></b>	<b><i>50.000</i></b>	<b><i>1.200.000</i></b>
<b><i>Davon 13%</i></b>	<b><i>2.600</i></b>	<b><i>0</i></b>	<b><i>6.500</i></b>	<b><i>156.000</i></b>



<i>Investitionen begünstigte WG</i>	<i>1.000</i>	<i>20.000</i>	<i>2.000</i>	<i>135.000</i>
<i>Grundfreibetrag</i>	<i>2.600</i>	<i>0</i>	<i>3.900</i>	<i>3.900</i>
<i>Investitions- bedingter Gewinnfreibetrag</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>2.000</i>	<i>96.100</i>
<i>Gewinnfreibetrag insgesamt</i>	<i>2.600</i>	<i>0</i>	<i>5.900</i>	<i>100.000</i>
<i>Gewinn endgültig</i>	<i>17.400</i>	<i>-30.000</i>	<i>44.100</i>	<i>1.100.000</i>

### 9.2.1.1 Grundfreibetrag

#### Rz 3824

Tätigt der Steuerpflichtige keine Investitionen, steht ihm jedenfalls ein Grundfreibetrag in Höhe von 13% des Gewinnes, höchstens aber in Höhe von 13% von 30.000 € zu. Der Grundfreibetrag kann daher höchstens 3.900 € betragen. Bei zwei oder mehreren betrieblichen Einkunftsquellen kann der Steuerpflichtige den Grundfreibetrag den einzelnen Betrieben (einschließlich Mitunternehmeranteilen) zuordnen, maximal jedoch in Höhe von 13% des Gewinnes der jeweiligen betrieblichen Einkunftsquelle.

Der Grundfreibetrag steht dem Steuerpflichtigen pro Veranlagungsjahr nur einmal zu. Bei Mitunternehmerschaften steht der Grundfreibetrag entsprechend dem Gewinnanteil zu; soweit einzelne Mitunternehmer andere betriebliche Einkunftsquellen besitzen, kann sich daraus ebenfalls nur ein Grundfreibetrag von insgesamt höchstens 3.900 € pro Person und Veranlagungsjahr ergeben.

#### Rz 3825

Der Grundfreibetrag wird auch ohne besondere Geltendmachung automatisch zuerkannt. Bei zwei oder mehreren Betrieben (Mitunternehmeranteilen) erfolgt in derartigen Fällen (keine Zuordnung durch den Steuerpflichtigen) eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Gewinne.

### 9.2.1.2 Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag

#### Rz 3826

Der Grundfreibetrag erhöht sich um einen „investitionsbedingten Gewinnfreibetrag“: Innerhalb des Höchstbetrages von 100.000 € beträgt das maximale Ausmaß der Erhöhung 13% jenes Betrages, um den die Bemessungsgrundlage 30.000 € übersteigt. Voraussetzung dafür ist, dass die Erhöhung zur Gänze durch Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter gedeckt ist.

Das Ausmaß der Erhöhung ist somit zweifach limitiert, und zwar mit

- 13% des Betrages, um den die Bemessungsgrundlage den Betrag von 30.000 € übersteigt, sowie
- der Summe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter.

Der niedrigere Betrag stellt den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag dar.

### 9.2.1.3 Mehrere Einkunftsquellen

#### Rz 3827

Bei mehreren begünstigungsfähigen Einkunftsquellen (Betrieben einschließlich Mitunternehmeranteilen) kann der Steuerpflichtige frei entscheiden, welcher betrieblichen Einkunftsquelle bzw. welchen betrieblichen Einkunftsquellen und gegebenenfalls in welchem Ausmaß er den Grundfreibetrag zuordnet (höchstens aber 13% des jeweiligen Betriebsgewinnes, maximal 3.900 €). Unterbleibt eine Zuordnung, erfolgt die Aufteilung nach dem Verhältnis der Gewinne.

#### *Beispiel:*

*Ein Steuerpflichtiger erzielt im Jahr 2010 im Gewerbebetrieb A einen Gewinn von 40.000 € und im Gewerbebetrieb B einen Gewinn von 10.000 €. In Betrieb B werden begünstigte Wirtschaftsgüter in Höhe von 1.000 € angeschafft. Der Grundfreibetrag von insgesamt 3.900 € kann vom Steuerpflichtigen zB zur Gänze dem Betrieb A zugeordnet werden (siehe a). Der Steuerpflichtige könnte auch beispielsweise 2.600 € dem Betrieb A und 1.300 € (=Maximalbetrag für Betrieb B) dem Betrieb B zuordnen (siehe b);*

dies wäre allerdings – ebenso wie wenn er eine Zuordnung unterlässt – nachteilig (siehe c).

a) Zuordnung zur Gänze zum Betrieb A:

	<i>Betrieb A</i>	<i>Betrieb B</i>
<i>Gewinn vor Gewinnfreibetrag</i>	<i>40.000</i>	<i>10.000</i>
<i>Davon 13%</i>	<i>5.200</i>	<i>1.300</i>
<i>Investitionen begünstigte WG</i>	<i>-</i>	<i>1.000</i>
<i>Grundfreibetrag</i>	<i>3.900</i>	<i>0</i>
<i>Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag</i>	<i>0</i>	<i>1.000</i>
<i>Gewinnfreibetrag insgesamt</i>	<i>3.900</i>	<i>1.000</i>
<i>Gewinn endgültig</i>	<i>36.100</i>	<i>9.000</i>
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	<i>45.100</i>	

b) Zuordnung nach Wahl: Betrieb A 2.600 €, Betrieb B 1.300 €:

	<i>Betrieb A</i>	<i>Betrieb B</i>
<i>Gewinn vor Gewinnfreibetrag</i>	<i>40.000</i>	<i>10.000</i>
<i>Davon 13%</i>	<i>5.200</i>	<i>1.300</i>
<i>Investitionen begünstigte WG</i>	<i>-</i>	<i>1.000</i>
<i>Grundfreibetrag</i>	<i>2.600</i>	<i>1.300</i>
<i>Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag</i>	<i>0</i>	<i>0<sup>1)</sup></i>
<i>Gewinnfreibetrag insgesamt</i>	<i>2.600</i>	<i>1.300</i>
<i>Gewinn endgültig</i>	<i>37.400</i>	<i>8.700</i>
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	<i>46.100</i>	

<sup>1)</sup> Kein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag, da die Bemessungsgrundlage schon durch den Grundfreibetrag ausgeschöpft wurde.

c) Keine Zuordnung, daher Aufteilung des Grundfreibetrages nach dem Gewinnverhältnis:

	<i>Betrieb A</i>	<i>Betrieb B</i>
<i>Gewinn vor Gewinnfreibetrag</i>	<i>40.000</i>	<i>10.000</i>
<i>Davon 13%</i>	<i>5.200</i>	<i>1.300</i>
<i>Investitionen begünstigte WG</i>	<i>-</i>	<i>1.000</i>

<i>Grundfreibetrag</i>	<i>3.120</i>	<i>780</i>
<i>Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag</i>	<i>0</i>	<i>520</i>
<i>Gewinnfreibetrag insgesamt</i>	<i>3.120</i>	<i>1.300</i>
<i>Gewinn endgültig</i>	<i>36.880</i>	<i>8.700</i>
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	<i>45.580</i>	

## 9.2.2 Begünstigte Wirtschaftsgüter

### Rz 3828

Der Kreis der begünstigten beweglichen Wirtschaftsgüter entspricht der Rechtslage zum Freibetrag für investierte Gewinne.

Für den Gewinnfreibetrag besteht - im Gegensatz zur Rechtslage für den Freibetrag für investierte Gewinne - kein Ausschluss von Gebäudeinvestitionen (einschließlich Herstellungsaufwendungen eines Mieters oder sonstigen Nutzungsberechtigten auf ein Gebäude). Mit dieser Einschränkung gelten für den Gewinnfreibetrag die Ausführungen in Rz 3705 entsprechend.

Kosten für die Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes können in jenem Ausmaß zur Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages beitragen, in dem das Gebäude dem Betriebsvermögen zuzurechnen ist (siehe dazu Rz 557 ff).

#### *Beispiele:*

*1. Ein angeschafftes Gebäude wird zu 90% privat und zu 10% betrieblich genutzt. Die Anschaffungskosten können infolge Zuordnung des gesamten Gebäudes zum Privatvermögen nicht zur Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages herangezogen werden.*

*2. Ein angeschafftes Gebäude wird zu 85% betrieblich und zu 15% privat genutzt. Die Anschaffungskosten können infolge Zuordnung des gesamten Gebäudes zum Betriebsvermögen zur Gänze zur Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages herangezogen werden.*

*3. In einem zu 85% betrieblich und zu 15% privat genutzten Gebäude wird der Privatbereich durch einen Herstellungsaufwand vollständig umgestaltet. Dieser (private) Herstellungsaufwand kann nicht zur Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages herangezogen werden.*

Neben einer vorzeitigen Abschreibung (§ 7a EStG 1988) kann für dasselbe bewegliche körperliche Wirtschaftsgut auch ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag geltend gemacht werden.

Hinsichtlich der begünstigten Wertpapiere siehe Rz 3704. Die Rz 3703, Rz 3704 und Rz 3704a gelten für den Gewinnfreibetrag entsprechend. Zur Wertpapierersatzbeschaffung bei vorzeitiger Tilgung siehe Rz 3840.

#### **Rz 3829**

Der Gewinnfreibetrag steht im Herstellungsfall (erst) im Fertigstellungszeitpunkt für die gesamten Herstellungskosten zu. Bei Fertigstellung nach dem Wirtschaftsjahr 2009 können daher die gesamten Herstellungskosten in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden (vgl. Rz 3704b). Gemäß § 124b Z 153 EStG 1988 sind Herstellungskosten von Gebäuden (einschließlich Mieterinvestitionen) allerdings nur begünstigt, wenn mit der tatsächlichen Bauausführung nach dem 31. Dezember 2008 begonnen worden ist.

Beginn der tatsächlichen Bauausführung ist der tatsächliche Baubeginn im Sinne von "erster Spatenstich". Eine vorangegangene Planung ist unschädlich.

#### **Rz 3830**

Die begünstigten Wirtschaftsgüter müssen einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sein. Dazu ist eine körperliche Anwesenheit des Wirtschaftsgutes in einer Betriebsstätte im Inland nicht unbedingt erforderlich (zB bei LKWs, Containern). Das Wirtschaftsgut muss dem inländischen Betrieb oder der inländischen Betriebsstätte jedoch dienen, es muss eine funktionelle Zugehörigkeit gegeben sein; das Wirtschaftsgut muss somit dem Aufgabenbereich des inländischen Betriebes oder einer inländischen Betriebsstätte zuordenbar sein. Der geforderte Bezug zum inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte ergibt sich zB durch Leistungen für diese oder durch die Einsatzlenkung von dieser aus.

Erfolgen sämtliche kaufmännischen und einsatzorganisatorischen Maßnahmen von einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte aus, ist das Wirtschaftsgut diesem Betrieb/dieser Betriebsstätte funktional zuzuordnen. Dies

auch dann, wenn das Wirtschaftsgut ausschließlich außerhalb des inländischen Betriebes oder einer inländischen Betriebsstätte stationiert ist und die Einsätze von diesem Ort aus erfolgen. Hat ein Unternehmer in einem solchen Fall nur im Inland eine Betriebsstätte, können alle zum Betriebsvermögen gehörigen Wirtschaftsgüter nur dieser Betriebsstätte zugerechnet werden. Der Gewinnfreibetrag steht daher unter diesen Voraussetzungen auch für außerhalb der Betriebsstätte eingesetzte Wirtschaftsgüter zu.

#### **Rz 3831**

Hat der Unternehmer hingegen (auch) eine Betriebsstätte außerhalb Österreichs, ist zu prüfen, ob ein im Ausland eingesetztes Wirtschaftsgut der ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen ist. Wird ein Wirtschaftsgut in jenem ausländischen Staat eingesetzt, in dem sich eine Betriebsstätte befindet, ist regelmäßig von einer Zurechnung zu dieser Betriebsstätte auszugehen. Die Zurechnung zu einer ausländischen Betriebsstätte ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn ein Wirtschaftsgut für einen Einsatz in dieser ausländischen Betriebsstätte angeschafft wird. Wird ein Wirtschaftsgut zunächst in einer Betriebsstätte im Inland eingesetzt und sodann vor Ablauf der Behaltefrist in eine ausländische Betriebsstätte verbracht, ist der Gewinnfreibetrag gewinnerhöhend aufzulösen (§ 10 Abs. 5 EStG 1988). Eine gewinnerhöhende Auflösung unterbleibt nur dann, wenn es sich um einen bloß vorübergehenden Auslandseinsatz von nicht mehr als zwölf Monaten handelt.

#### **Rz 3832**

Wirtschaftsgüter, die aufgrund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend außerhalb eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes eingesetzt werden, gelten nicht als einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte zugehörig. Von einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte verleaste Wirtschaftsgüter müssen daher in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes eingesetzt werden (vgl. EuGH 04.12.2008, Rs C-330/07, *Jobra*, zu § 108e EStG 1988). Die Ausführungen der Rz 3711 gelten entsprechend.

### **9.2.3 Ausweis in der Steuererklärung, Dokumentation begünstigter Wirtschaftsgüter**

#### **Rz 3833**

**Für die Inanspruchnahme des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages sieht § 10 Abs. 7 EStG 1988 - anders als für den Grundfreibetrag - als weitere Voraussetzung den Ausweis des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages in der Steuererklärung vor, und zwar getrennt nach körperlichen Anlagegütern und Wertpapieren. Wird nur die Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages in der Steuererklärung ausgewiesen, erfolgt die Berücksichtigung des Grundfreibetrages von Amts wegen.**

#### **Rz 3834**

**Die Antragstellung für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag (einschließlich einer allfälligen gegenüber dem Gewinnverhältnis abweichenden Zuordnung des Grundfreibetrages im Falle zweier oder mehrerer Betriebe) ist bis zur Rechtskraft des entsprechenden Einkommen- oder Feststellungsbescheides möglich. Die Begrenzung der Antragstellung bis zur Rechtskraft beschränkt die Möglichkeit der Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages bis zum erstmaligen Eintritt der Rechtskraft. Damit kann ein Steuerpflichtiger, der die Geltendmachung im Rahmen der Steuererklärung unterlassen hat, dies innerhalb der Berufungsfrist nachholen. Nachfolgende Rechtskraftbeseitigungen (etwa in Folge eines Wiederaufnahmeverfahrens) führen jedoch zu keiner Öffnung der Antragsmöglichkeiten für Nachmeldungen. Das bedeutet, dass das betragliche Ausmaß eines möglichen Gewinnfreibetrages mit den konkret zur Bedeckung herangezogenen Wirtschaftsgütern und den jeweiligen gewählten Summen beschränkt ist.**

**Die Begrenzung der Antragstellung bis zur Rechtskraft als einkommensteuerliche Sonderverfahrensbestimmung ermöglicht eine konzentrierte, verwaltungsökonomische Verfahrensabwicklung und eine zeitnahe budgetäre Kalkulierbarkeit der antragspflichtigen Maßnahme.**

#### **Rz 3835**

Wirtschaftsgüter, die der Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages dienen, sind in einem Verzeichnis auszuweisen. In diesem Verzeichnis ist für jeden Betrieb jeweils getrennt für körperliche Anlagegüter gemäß § 10 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 (siehe Rz 3836) und Wertpapiere gemäß § 10 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 (siehe Rz 3837) auszuweisen, in welchem Umfang die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages beitragen. Das Verzeichnis ist der Abgabenbehörde auf Verlangen vorzulegen. Eine Berichtigung des Verzeichnisses ist bis zum erstmaligen Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides möglich. Wirtschaftsgüter, die im Verzeichnis nicht enthalten sind, können nach Eintritt der erstmaligen Rechtskraft nicht (mehr) zur Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages herangezogen werden.

#### **Rz 3836**

Hinsichtlich abnutzbarer Wirtschaftsgüter ist der in Anspruch genommene Freibetrag bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern im Anlageverzeichnis (§ 7 Abs. 3 EStG 1988) beim jeweiligen Wirtschaftsgut der Höhe nach auszuweisen. Das Anlageverzeichnis ist dem Finanzamt auf Verlangen vorzulegen. Es bestehen keine Bedenken, wenn der Ausweis in einer getrennten Beilage zum Anlageverzeichnis erfolgt.

Bei Bilanzierern kann der Ausweis im Anlagenspiegel oder in einem eigenen Verzeichnis erfolgen.

#### **Rz 3837**

Begünstigte Wertpapiere, für die der Gewinnfreibetrag in Anspruch genommen worden ist, sind in einem gesonderten Verzeichnis auszuweisen, das dem Finanzamt auf Verlangen vorzulegen ist; der Ausweis im Anlageverzeichnis gemäß § 7 Abs. 3 EStG 1988 ist für Wertpapiere nicht ausreichend. In dem Verzeichnis ist auszuweisen, in welchem Umfang die Anschaffungskosten des jeweiligen Wertpapiers zur Deckung des Freibetrages beitragen. Soweit



Wertpapiere zur Deckung eines Gewinnfreibetrages nicht herangezogen worden sind, können sie ohne Nachversteuerung wieder veräußert werden.

#### **Rz 3838**

Der Freibetrag kann höchstens im Umfang der Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden, eine auch nur teilweise Ausschöpfung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten für den Freibetrag ist zulässig.

Unterbleibt bei den begünstigten körperlichen Wirtschaftsgütern im Anlageverzeichnis oder bei den Wertpapieren im gesonderten Verzeichnis eine genaue Darstellung, in welcher Höhe ein Freibetrag für das jeweilige Wirtschaftsgut in Anspruch genommen worden ist, ist im Fall der Verwirklichung des Nachversteuerungstatbestandes der Freibetrag im Umfang der vollen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nachzuversteuern; dies gilt auch dann, wenn andere Wirtschaftsgüter vorhanden sind, um den gesamten in Anspruch genommenen Freibetrag durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu decken.

#### **9.2.4 Behaltefrist, Nachversteuerung**

#### **Rz 3839**

Scheiden Wirtschaftsgüter, für die der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist von vier Jahren aus dem Betriebsvermögen aus oder werden sie ins Ausland – ausgenommen im Falle der entgeltlichen Überlassung in einen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes – verbracht, kommt es zu einer Nachversteuerung durch gewinnerhöhenden Ansatz des geltend gemachten Freibetrages. Dies hat im Wirtschaftsjahr des Ausscheidens oder des Verbringens zu erfolgen.

Keine Nachversteuerung erfolgt in Fällen des Ausscheidens infolge höherer Gewalt oder wegen behördlichen Eingriffs (siehe dazu Rz 3726).

#### **Rz 3840**

**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).**

**Werden Wertpapiere vorzeitig getilgt, können zur Vermeidung einer Nachversteuerung an Stelle begünstigter körperlicher Wirtschaftsgüter innerhalb von zwei Monaten nach der vorzeitigen Tilgung begünstigte Wertpapiere angeschafft werden (Wertpapierersatzbeschaffung). In diesen Papieren setzt sich der Lauf der Frist unverändert fort. Derartige Ersatzpapiere sind im Verzeichnis als solche gesondert auszuweisen.**

#### **Rz 3841**

**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.**

**Rz 3716 bis Rz 3726 gelten entsprechend.**

#### **9.2.5 Mitunternehmerschaften**

#### **Rz 3842**

**Der Gewinnfreibetrag, höchstens der Betrag von 100.000 € für die gesamte Mitunternehmerschaft, steht den Gesellschaftern von Mitunternehmerschaften nach Maßgabe ihrer jeweiligen Gewinnbeteiligung zu. Die Aufteilung auf mehrere Gesellschafter hat nach Maßgabe des Anteils am steuerlichen Gewinn der Mitunternehmerschaft, somit nach Maßgabe des gesellschaftsvertraglich zustehenden Gewinnanteiles unter Berücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben zu erfolgen. Der Gewinnfreibetrag ist daher auf jene Gesellschafter, die positive steuerliche**

Beteiligungseinkünfte erzielen, entsprechend ihrer prozentuellen steuerlichen Gewinnbeteiligung aufzuteilen (vgl. Rz 3860h).

Gehört der Mitunternehmeranteil zum Betriebsvermögen eines Betriebes eines Steuerpflichtigen, ist das Geltendmachen des Freibetrages nur im Rahmen der Gewinnermittlung dieses Betriebes möglich. Ergibt sich insgesamt ein Gewinn, teilt der darin enthaltene Gewinnanteil das Schicksal der betrieblichen Bemessungsgrundlage. Ergibt sich nach Verrechnung des Gewinnanteiles insgesamt ein Verlust, ist auch der Gewinnanteil vom Freibetrag ausgeschlossen.

Rz 3727 bis Rz 3729b gelten entsprechend mit der Maßgabe, dass der Gewinnfreibetrag unabhängig von der Gewinnermittlungsart zusteht.

**Beispiel:**

**1.** A ist mit 50%, B und C jeweils mit 25% am Gewinn und am Vermögen der ABC-OG (in der Folge: MU) beteiligt, die einen unternehmensrechtlichen Gewinn von 160.000 € erzielt. Von der MU werden begünstigte Wirtschaftsgüter (WG) im Wert von 8.000 € angeschafft. C hat im Sonderbetriebsvermögen begünstigte Wertpapiere in Höhe von 3.000 € angeschafft.

**2.** A hat zudem ein Einzelunternehmen (EU) und erzielt dort einen Gewinn von 240.000 €. Im Einzelunternehmen wurden begünstigte Wirtschaftsgüter im Wert von 35.000 € angeschafft. Er ordnet den Grundfreibetrag im Höchstausmaß dem MU-Anteil zu.

**3.** B hält den Mitunternehmeranteil im Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens und erzielt in diesem Betrieb einen Gewinn von 175.000 €, insgesamt somit von 215.000 €. Im Einzelunternehmen wurden begünstigte Wirtschaftsgüter im Wert von 16.000 € angeschafft.

**4.** C hat neben seiner Beteiligung keine betrieblichen Einkünfte.

	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>
<b>Anteiliger Gewinn aus der MU</b>	<b>80.000</b>	<b>40.000</b>	<b>40.000</b>
<b>Davon 13% (= maximaler Gewinnfreibetrag aus MU, insgesamt max. 100 000)</b>	<b>10.400</b>	<b>5.200</b>	<b>5.200</b>
<b>Angeschaffte begünstigte WG</b>	<b>4.000</b>	<b>2.000</b>	<b>5.000<sup>1)</sup></b>
<b>MU-Anteil im Betriebsvermögen?</b>	<b>Nein</b>	<b>Ja</b>	<b>Nein</b>
<b>Grundfreibetrag</b>	<b>1.950<sup>2)</sup></b>	<b>0<sup>3)</sup></b>	<b>975<sup>4)</sup></b>
<b>Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag aus MU</b>	<b>4.000</b>	<b>0<sup>3)</sup></b>	<b>4.225<sup>5)</sup></b>

<i>Gewinnfreibetrag insgesamt aus MU</i>	<i>5.950</i>	<i>0</i>	<i>5.200</i>
<i>Steuerliches Ergebnis aus der MU</i>	<i>74.050</i>	<i>40.000</i>	<i>34.800</i>
<i>Gewinn des EU</i>	<i>240.000</i>	<i>215.000<sup>6)</sup></i>	<i>-</i>
<i>Davon 13%</i>	<i>31.200</i>	<i>27.950</i>	<i>-</i>
<i>Begünstigte WG</i>	<i>35.000<sup>7)</sup></i>	<i>18.000<sup>8)</sup></i>	<i>-</i>
<i>Grundfreibetrag</i>	<i>1.950<sup>9)</sup></i>	<i>3.900</i>	<i>-</i>
<i>Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag EU</i>	<i>29.250<sup>10)</sup></i>	<i>18.000</i>	<i>-</i>
<i>Gewinnfreibetrag insgesamt EU</i>	<i>31.200</i>	<i>21.900</i>	<i>-</i>
<i>Gewinnfreibetrag insgesamt MU + EU</i>	<i>37.150</i>	<i>21.900</i>	<i>5.200</i>

<sup>1)</sup> 2.000 anteilig aus MU und 3.000 im Sonderbetriebsvermögen.

<sup>2)</sup> Maximale Bemessungsgrundlage für den Grundfreibetrag aufgrund des Gewinnanspruchs 50% von 30.000 = 15.000, davon 13%.

<sup>3)</sup> MU-Anteil im Betriebsvermögen, daher Berücksichtigung auf Ebene des Einzelunternehmens.

<sup>4)</sup> Bemessungsgrundlage für den Grundfreibetrag aufgrund des Gewinnanspruchs 25% von 30.000 = 7.500, davon 13%.

<sup>5)</sup> Der Maximalbetrag errechnet sich in diesem Fall wie folgt: maximal begünstigter anteiliger Gewinn minus anteiligem Grundfreibetrag (40.000 \* 13% - 975).

<sup>6)</sup> einschließlich der 40.000 Gewinntangente aus der MU.

<sup>7)</sup> im EU.

<sup>8)</sup> 2.000 aus MU und 16.000 aus EU.

<sup>9)</sup> Noch nicht ausgeschöpfter Grundfreibetrag (3.900 abzüglich 1.950 aus Mitunternehmerschaft).

<sup>10)</sup> 31.200 abzüglich „verbrauchter“ Grundfreibetrag 1.950.

## Rz 3843

Bei Mitunternehmerschaften ist der den einzelnen Mitunternehmern zuzuordnende Gewinnfreibetrag wie folgt zu ermitteln:

1. Aufteilung des Grundfreibetrages entsprechend dem Gewinnanteil.
2. Aufteilung des möglichen investitionsbedingten Gewinnfreibetrages nach dem Gewinnanteil.

3. Prüfung, ob der mögliche investitionsbedingte Gewinnfreibetrag vermögensmäßig durch dem jeweiligen Gesellschafter zuzurechnende Wirtschaftsgüter gedeckt ist. Dabei sind im Gesellschaftsvermögen stehende Wirtschaftsgüter den Gesellschaftern entsprechend ihrer Vermögensbeteiligung zuzurechnen (vgl. Rz 3729a).

**Beispiel:**

*An der ABC-OG sind A mit 25%, B mit 35% und C mit 40% gewinnbeteiligt. Die Vermögensbeteiligung beträgt: A: 10%, B: 15% und C 75%.*

*Im Jahr 1 wurden folgende (begünstigte) Wirtschaftsgüter (WG) angeschafft:*

<i>WG</i>	<i>AK in €</i>	<i>Anteil A</i>	<i>Anteil B</i>	<i>Anteil C</i>
<i>WG 1</i>	<i>34.000</i>	<i>3.400</i>	<i>5.100</i>	<i>25.500</i>
<i>WG 2</i>	<i>27.000</i>	<i>2.700</i>	<i>4.050</i>	<i>20.250</i>
<i>WG 3</i>	<i>4.500</i>	<i>450</i>	<i>675</i>	<i>3.375</i>
<i>WG 4</i>	<i>900</i>	<i>90</i>	<i>135</i>	<i>675</i>
<i>WG 5</i>	<i>650</i>	<i>65</i>	<i>97,50</i>	<i>487,50</i>
<i>Gesamt</i>	<i>67.050</i>	<i>6.705</i>	<i>10.057,50</i>	<i>50.287,50</i>

*Die ABC-OG erzielt einen steuerlichen Gewinn von 115.000 €, davon entfallen – entsprechend der vertraglichen Gewinnaufteilung - auf A 28.750 €, auf B 40.250 € und auf C 46.000 €.*

*Den Mitunternehmern sind folgende Grundfreibeträge zuzuordnen:*

	<i>Gewinnanteil</i>	<i>Grundfrei- betrag<sup>1)</sup></i>	<i>Möglicher investitions- bedingter Gewinnfrei- betrag<sup>2)</sup></i>	<i>Vermögens- deckung</i>
<i>A</i>	<i>28.750,00</i>	<i>975,00</i>	<i>2.762,50</i>	<i>6.705,00</i>
<i>B</i>	<i>40.250,00</i>	<i>1.365,00</i>	<i>3.867,50</i>	<i>10.057,50</i>
<i>C</i>	<i>46.000,00</i>	<i>1.560,00</i>	<i>4.420,00</i>	<i>50.287,50</i>

<sup>1)</sup> 13% von 30.000 x Gewinnanteil

<sup>2)</sup> 13% vom Gewinnanteil abzüglich Grundfreibetrag

*Von den Mitunternehmern werden folgende Gewinnfreibeträge in Anspruch genommen:*

	<i><b>A</b></i>	<i><b>B</b></i>	<i><b>C</b></i>
<i><b>Grundfreibetrag</b></i>	<i><b>975,00</b></i>	<i><b>1.365,00</b></i>	<i><b>1.560,00</b></i>
<i><b>Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag</b></i>			
<i><b>WG 1</b></i>	<i><b>-</b></i>	<i><b>3.867,50</b></i>	<i><b>-</b></i>
<i><b>WG 2</b></i>	<i><b>2.700,00</b></i>	<i><b>-</b></i>	<i><b>4.420,00</b></i>
<i><b>WG 3</b></i>	<i><b>62,50</b></i>	<i><b>-</b></i>	<i><b>-</b></i>
<i><b>WG 4, 5</b></i>	<i><b>-</b></i>	<i><b>-</b></i>	<i><b>-</b></i>
<i><b>Gesamter investitionsbedingter Gewinnfreibetrag</b></i>	<i><b>2.762,50</b></i>	<i><b>3.867,50</b></i>	<i><b>4.420,00</b></i>
<i><b>Gesamter Gewinnfreibetrag</b></i>	<i><b>3.737,50</b></i>	<i><b>5.232,50</b></i>	<i><b>5.980,00</b></i>

**Randzahlen 3844 bis 3860: *entfallen***

Rz 3860a wird geändert (StRefG 2009)

#### **Rz 3860a**

§ 11a EStG 1988 wurde durch das Budgetbegleitgesetz 2003 im Interesse der Förderung der Eigenkapitalbildung eingefügt. Danach werden Gewinne, die für einen Anstieg des Eigenkapitals "reserviert" werden, einer begünstigten Besteuerung zugeführt.

Die Regelung tritt mit der Veranlagung 2004 in Kraft (zur Behandlung eines Eigenkapitalabfalles im Kalenderjahr 2003 siehe Rz 3860p); § 11 EStG 1988 ist für natürliche Personen letztmalig bei der Veranlagung 2003 anzuwenden. **Zum Außerkrafttreten des § 11a EStG 1988 siehe Rz 3860t und Rz 3860u.**

Die Begünstigung kann im Rahmen eines Wahlrechts in Anspruch genommen werden. Das Wahlrecht kann jährlich unabhängig von der Vorgangsweise in früheren oder späteren Zeiträumen immer wieder neu ausgeübt werden. Auch dann, wenn sich der Steuerpflichtige nicht schon ab Beginn des Betriebes oder der Mitunternehmerstellung für die Eigenkapitalbegünstigung entscheidet, kann die Begünstigung in Anspruch genommen werden.

Die Begünstigung kann im Rahmen des Höchstbetrages von 100.000 Euro voll oder teilweise ausgeschöpft werden.

Wird der laufende Gewinn (Verlust) im abgabenrechtlichen Verfahren geändert (berichtigt), ist eine Nachholung der begünstigten Besteuerung (zB weil erst im Zuge eines Betriebsprüfungsverfahrens ein Gewinn entsteht) ebenso zulässig wie eine nachträgliche Abstandnahme von der bereits in Anspruch genommenen Begünstigung.

Rz 3860s wird geändert (Änderung betrifft nur den Teil des Beispiels, der das Jahr 2008 behandelt)

### **Rz 3860s**

[...]

*Jahr 2008:*

*Einkünfte aus Gewerbebetrieb (laufender Gewinn: 30), Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (+110), Entnahmen 130, Einlagen 10*

*Eigenkapitalabfall:*

<i>Laufender Gewinn (Gw)</i>	<i>30</i>
<i>Entnahmen</i>	<i>-130</i>
<i>Betriebsnotwendige Einlagen</i>	<i>+ 10</i>
<i>Eigenkapitalabfall</i>	<i>90</i>

*Gesamtbetrag der Einkünfte:*

<i>Einkünfte aus Gw</i>	<i>+30</i>
<i>Einkünfte aus VuV</i>	<i>+110</i>
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte</i>	<i>+140</i>

*Zu versteuern sind:*

<i>Mit dem Vollsatz</i>	<i>140</i>
<i>Nachversteuerung von 80 (aus 2004) mit 24% (Halbsatz aus 2004) ....Steuer aus Nachverst.:</i>	<i>19,2</i>
<i>Nachversteuerung von 10 (aus <b>2006</b>) mit <b>20%</b> (Halbsatz aus 2005) ....Steuer aus Nachverst.:</i>	<i><b>2,0</b></i>
<i>Steuer aus Nachversteuerung gesamt</i>	<i><b>21,2</b></i>

*Damit wurden nachversteuert:*

<i>Aus 2004</i>	<i>80</i>
<i>Aus 2006</i>	<i>10</i>

*Nachversteuerungsverfahren bleiben:*

<i>Aus 2006</i>	<i>40</i>
-----------------	-----------

[...]

Die Abschnittsüberschrift 9.2a.11 und folgende Rz 3860t und Rz 3860u werden eingefügt (StRefG 2009)

### **9.2a.11 Außerkrafttreten (§ 124b Z 154 EStG 1988)**

#### **Rz 3860t**

Gemäß § 124b Z 154 EStG 1988 kann die Begünstigung letztmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2009 angewendet werden. Abweichend von der regulären Nachversteuerungsregelung (§ 11a Abs. 3 bis 6 EStG 1988) kann bei der Veranlagung 2009 eine Nachversteuerung sämtlicher bis zur Veranlagung für das Kalenderjahr 2008 begünstigt versteuerten Beträge, die noch nicht nachversteuert worden sind, erfolgen. In diesem Fall

- erfolgt die Nachversteuerung dieser Beträge mit einem einheitlichen Pauschalsatz von 10% und
- kann die Begünstigung des § 11a EStG 1988 bei der Veranlagung 2009 nicht mehr angewendet werden.

Wird die pauschale Nachversteuerung sämtlicher nachversteuerungshängiger begünstigt besteuelter Beträge mit 10% bei der Veranlagung 2009 in Anspruch genommen, kommt es zu keiner Nachversteuerung auf Grund eines Eigenkapitalabfalls im Jahr 2009.

#### **Rz 3860u**

Wird von der pauschalen Nachversteuerung nicht Gebrauch gemacht,

- kann die Begünstigung des § 11a EStG 1988 letztmalig bei der Veranlagung 2009 in Anspruch genommen werden und



- **hat eine Nachversteuerung nach Maßgabe des § 11a Abs. 3 bis 6 EStG 1988 in den Folgejahren zu erfolgen.**

Rz 4011a wird geändert (Anpassung an StiftR 2009)

#### **Rz 4011a**

Zur Behandlung von geldwerten Vorteilen als Zuwendung einer Privatstiftung siehe **StiftR 2009 Rz 249 ff.**

Abschnitt 10.4 wird geändert (Anpassung an StiftR 2009)

Siehe **StiftR 2009**.

Rz 4133 wird geändert (Wegfall eines Verweises)

#### **Rz 4133**

Die Inanspruchnahme der Basispauschalierung muss nicht gesondert beantragt werden. Es genügt, wenn der Steuerpflichtige dies in den Beilagen zur Steuererklärung eindeutig dokumentiert. Ein Wechsel von der vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zur Basispauschalierung und umgekehrt ist bis zur Rechtskraft des Bescheides möglich. Erfolgt ein Rücktritt von der Basispauschalierung, obwohl für die nachfolgenden Jahre eine Veranlagung unter Zugrundelegung dieser Pauschalierung stattgefunden hat, ermöglicht § 295 Abs. 3 BAO eine Änderung der die Folgejahre betreffenden Bescheide, um der Bestimmung des § 17 Abs. 3 EStG 1988 - Verbot der Pauschalierung für die folgenden fünf Jahre - zu entsprechen (VwGH 27.02.2003, 99/15/0143). Der Rücktritt von der erstmalig beanspruchten Basispauschalierung löst keine Sperrfrist nach § 17 Abs. 3 EStG 1988 aus (VwGH 21.09.2006, 2006/15/0041).

Rz 4142 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht)

#### **Rz 4142**

Der maßgebliche Einheitswert ergibt sich aus Eigenbesitz plus Zupachtungen minus Verpachtungen. Bei Zupachtungen ist der ha-Satz des Pächters maßgebend. Stellen

landwirtschaftlich genutzte Flächen bewertungsrechtlich Grundvermögen dar, sind sie mit dem Wert, der sich aus der Multiplikation der Fläche mit dem ha-Satz des jeweiligen Betriebszweiges ergibt, dem Einheitswert hinzuzurechnen.

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

Auf unterjährige Grundstückskäufe und -verkäufe ist diese Regel **sinngemäß anzuwenden**.

Rz 4153 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 4153**

Rechtslage 2001 bis 2005

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

Rechtslage ab 2006

Der Gewinn wird mit 39% vom forstwirtschaftlichen Einheitswert ermittelt, sofern der Gesamteinheitswert nicht mehr als 65.500 Euro beträgt. **Darin enthalten ist auch der Eigenverbrauch.**

Rz 4154 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 4154**

Der Gewinn ist durch Abzug folgender pauschaler Betriebsausgaben von den tatsächlichen Betriebseinnahmen zu ermitteln:

- Bei Selbstschlgerung:
  - a. 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 1 bis 61 oder einer Wertziffer von 11 bis 20
  - b. 60% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 62 bis 68 oder einer Wertziffer von 6 bis 10
  - c. 50% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 69 bis 100 oder einer Wertziffer von 0 bis 5
- Bei Holzverkäufen am Stock:
  - a. 30% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 1 bis 63 oder einer Wertziffer von 10 bis 20
  - b. 20% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 64 bis 100 oder einer Wertziffer von 0 bis 9

Maßgeblich ist die in den Berechnungsgrundlagen des jeweils gültigen Einheitswertbescheides enthaltene Minderungszahl oder Wertziffer.

Bei Kleinstwldern bis 10 ha Größe wird seitens der Bewertungsstelle der Finanzämter grundsätzlich keine Wertziffer ermittelt. Liegt der Gesamteinheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes über 65.500 Euro, so wird bei Bedarf vom Finanzamt eine fiktive Wertziffer ermittelt.

**Ein Eigenverbrauch von Holz ist als Betriebseinnahme anzusetzen.**

Rz 4157 wird geändert (Einfügung eines Verweises)

### **Rz 4157**

Als Betriebseinnahmen sind nach den allgemeinen Grundsätzen die durch den Betrieb veranlassten Einnahmen (einschließlich geldwerter Vorteile) anzusehen (siehe Rz 1001 ff). Dazu zählen auch Hagelversicherungsentschdigungen, Stilllegungsprmien, EU-Beihilfen, Prämien für den kontrollierten integrierten Weinbau, Anlagenverkufe (**siehe Rz 4175**), Erlose aus der Veräußerung von Rauchwaren im Buschenschank, Eigenverbrauch und dgl. Die Einnahmen sind brutto (einschließlich Umsatzsteuer) anzugeben, und zwar auch dann,

wenn die Umsatzsteuer nach den Grundsätzen der Regelbesteuerung ermittelt wird. Die Betriebseinnahmen sind aufzuzeichnen (§ 126 Abs. 2 BAO).

Die Abschnittsüberschrift 11.3.3 wird geändert

**11.3.3 Gewinnermittlung bei einem Einheitswert von mehr als 65.500 € sowie bei Ermittlung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage gemäß § 23 Abs. 1a Bauern-Sozialversicherungsgesetz (§§ 8 bis 12 der Verordnung)**

Folgende Rz 4166b wird neu eingefügt (Klarstellung)

**Rz 4166b**

**Im Rahmen der Teilpauschalierung ist der Eigenverbrauch stets als Betriebseinnahme zu erfassen.**

Rz 4167 wird geändert (Klarstellung)

**Rz 4167**

Die Betriebsausgaben für den Bereich der Landwirtschaft, **den Gartenbau**, den Mostbuschenschank und für die Be- und/oder Verarbeitung **sind** pauschal mit 70% **zu berücksichtigen**.

Rz 4175 wird geändert (Klarstellung)

**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 Agrardieselerordnung, BGBl II Nr. 506/2004 (gilt auch für teilpauschalierte Land- und Forstwirte);
- Betriebsprämien auf Grund der Einheitliche Betriebsprämie-Verordnung, BGBl. II Nr. 322/2007 idF BGBl. II Nr. 388/2007, für selbst bewirtschaftete Flächen (siehe aber auch Rz 4180) und der GAP-Beihilfen-Verordnung 2008, BGBl. II Nr. 43/2008;
- 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 für Kalbinnen und Kalbinnenprämie für Milchrassen, Mutterschaf- und Ziegenprämien;
- Extensivierungsprämien (zB für Rinder, wenn die Besatzdichte nicht höher ist als 1,4 GVE/ha Futterfläche; diese Prämie gibt es für prämiens beantragte 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);
- Alpengprämie (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 aufgegebenen Forstflächen;
- Biotopförderungen.

Rz 4179 wird geändert (Berichtigung)

## **Rz 4179**

### **Entschädigungen**

- Entschädigungen iSd § 32 Z 1 EStG 1988 (zur Progressionsermäßigung gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988 siehe Rz 7369),

- Entschädigungen im Bereich der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ergeben sich insbesondere für die Aufgabe von Rechten, für Bodenwertminderungen, für die Einräumung von Dienstbarkeiten, für die Lagerung von Bodenmaterial und für Naturschutzbeschränkungen,
- Entschädigungen für Bodenwertminderung, die den gemeinen Wert des Grund und Bodens übersteigen, sind mit dem übersteigenden Betrag steuerpflichtig.

Rz 4180 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 4180**

- Übertragung und freiwillige Abtretung von Zahlungsansprüchen auf Grund der Einheitliche Betriebsprämie-Verordnung, BGBl. II Nr. 322/2007 idF BGBl. II Nr. **32/2008**,
- 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 4193 wird geändert (Klarstellung und Entfall der Fassung bis 2005)

#### **Rz 4193**

## Fassung ab 2006

Folgende Einnahmen aus Vermietungen und Verpachtungen sind bspw. nicht mit der Pauschalierung abgegolten (zur Erfassung dieser Einnahmen als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Vermietung und Verpachtung siehe Rz 5070 ff):

- Entschädigungen für die Überlassung landwirtschaftlicher Grundstücke für die (vorübergehende) Lagerung von Humus und Mutterboden.
- (Vorübergehende) Vermietung von Grund- und Boden, Gebäuden oder Gebäudeteilen für nicht landwirtschaftliche Zwecke.
- Die Zimmervermietung mit Frühstück im Ausmaß von höchstens zehn Betten stellt land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb dar, wobei die Betriebsausgaben mit 50% der entsprechenden Betriebseinnahmen (einschließlich USt) angesetzt werden können.  
**Werden neben Zimmern mit Frühstück auch solche ohne Frühstück vermietet, bestehen keine Bedenken, hinsichtlich der ohne Frühstück vermieteten Zimmer die Betriebsausgaben mit 30% der entsprechenden Betriebseinnahmen (einschließlich USt) anzusetzen (ausgenommen Dauervermietung; siehe Rz 5436).** Werden mehr als zehn Betten vermietet, liegt eine gewerbliche Tätigkeit vor (siehe Rz 5435 und Rz 4193a).
- Überschüsse aus der Vermietung von anderen zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern, zB Maschinen und (Spezial)Werkzeugen; auch an Land- und Forstwirte, ausgenommen im Rahmen der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit auf Selbstkostenbasis.
- Überlassung von Grund und Boden für nicht land- und forstwirtschaftliche Zwecke:
- Entschädigungen für die Einräumung des Rechtes der Duldung des Bestandes und der Benützung eines Handymastes stellen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar.
- Ersatzleistungen einer Bergbahngesellschaft für die Einräumung eines Schipistenservituts (VwGH 19.9.1989, 89/14/0107).
- Entschädigungen für die Neuerrichtung einer Wegeanlage und die Duldung des Fortbestandes der durchgeführten Geländeänderungen stellen ebenfalls Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar.



Rz 4204a wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 4204a**

Die Tätigkeiten als Schweinetätowierer, Waldhelfer, Milchprobennehmer, Besamungstechniker im Sinne eines Landes-Tierzuchtgesetzes, Klauenpfleger, Fleischklassifizierer, Saatgut- und Sortenberater, Biokontrollor, Zuchtwart, Hagelschätzer, Hagelberater sowie eine land- und forstwirtschaftliche **Beratungstätigkeit** (siehe Anlage 2 zum BSVG, Punkte 6 und 7) sind - entgegen den Aussagen im Einkommensteuerprotokoll 2003 - als Einkünfte aus Gewerbebetrieb einzustufen. Dies gilt ebenso für die unter Punkt 8 und 9 der Anlage 2 zum BSVG angeführten Tätigkeiten.

**Waldpädagogen erzielen aufgrund ihrer unterrichtenden Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit.**

Rz 4220 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 4220**

Fassung bis zur Veranlagung 2008:

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

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

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

3. Getreide und Backwaren	Apfelstrudel, Apfelschlangen
Getreide	Backwaren, allgemein (auch aus Buchweizen, Grünkeim oder Dinkel)
	Brot (Hausbrot, Vollkornbrot), Fladenbrot, Zelten
	Dinkelreis
	Fruchtknödel, Gebäck in Fett gebacken
	gebackene Mäuse
	gekeimtes Getreide (Keime, Sprossen)
	Germmehlspeisen, Grammelbäckereien
	Grieß, Grünkernmehl, Schrot, Vollmehl
	Kekse, Kleingebäck, Kletzenbrot, Früchtebrot
	Krapfen, Kräuterbrösel
	Lebkuchen, Mohnkrapfen, Nussstrudel, Strudel Obstblechkuchen, Obstkuchen, Pofesen
	Prügelkrapfen, Prügeltorte, Schmergebäck
4. Obst, Gemüse, Blumen und andere gärtnerische Erzeugnisse	
Schnittblumen	Apfelschnitten getrocknet
Beeren	Birnenmehl, Dörrobst, Essiggemüse;
Gemüse (Kraut, Zwiebel, Erdäpfel usw.)	Früchte eingelegt
Hülsenfrüchte	Gelees, Kompotte, Konfitüren, Marmeladen
Jungpflanzen von Gemüse und Obst	Kränze, Buketts
	Kräuterduftkissen

Kastanien (Edelkastanien) Kürbiskerne, Sonnenblumenkerne Linsen, Mohn, Nüsse Obst (Tafel- und Pressobst) Obst- und Ziersträucher Pilze, auch Zuchtpilze Sauerkraut, Salat, Suppengrün Kräuter, getrocknet (für Tee und Gewürze) Topfpflanzen, Zierpflanzen	Sojabohnen, geröstet und gesalzen Trockenblumengestecke
5. Getränke Most (Obstwein aus Äpfeln oder Birnen) Obststurm Süßmost Traubenmost und Traubensturm Wein Beerenwein	Edelbrände Weinbrand Eierlikör, Liköre Essig Gemüsesäfte, Obst- und Beerensäfte Schaumwein, Sekt, Holundersekt, Met
6. Forstwirtschaftliche Erzeugnisse Brennholz, Hackschnitzel, Rindenabfälle Christbäume, Forstpflanzen Reisig, Schmuckreisig	Bretter Holzspäne Rundholz gefräst Schindeln
7. Sonstige Erzeugnisse Eier	Ätherische Öle, Technische Öle, ; Essenzen Speiseöle aus Sonnenblumen, Kürbis, Raps

Daunenfedern, Haare	und dgl.
Honig, Cremehonig, Propolis, Gelee royal,	Binderwaren (einfach)
Wachs	gefärbte Eier, bemalte Eier (nicht zum Verzeh
Komposterde, Humus	r)
Naturdünger, Mist	selbstgegerbte Felle
Rasenziegel	Gewürzbilder, Gewürzsträuße
Angora- oder Schafwolle (solange nicht gesponnen)	Leinenstickereien
	Schnitzereien aus Holz
	gesponnene Angora- oder Schafwolle

Fassung ab der Veranlagung 2009:

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

1. Fische und Fleisch von sämtlichen landwirtschaftlichen Nutztieren und von Wild (auch gerupft, abgezogen, geschuppt, im Ganzen, halbiert, bei Rindern auch gefünftelt); den Schlachttierkörpern können auch die zum menschlichen Genuss nicht verwendbaren Teile entfernt werden;
2. Milch (roh oder pasteurisiert), Sauerrahm, Schlagobers, Sauermilch, Buttermilch, Jogurt, Kefir, Topfen, Butter (Alm-, Landbutter), Molke, alle diese ohne geschmacksverändernde Zusätze, sowie typische bäuerliche, althergebrachte Käsesorten, wie zB Almkäse/Bergkäse, Zieger/Schotten, Graukäse, Kochkäse, Rässkäse, Hobelkäse, Schaf- oder Ziegen(misch)frischkäse (auch eingelegt in Öl und/oder gewürzt), Bierkäse;
3. Getreide; Stroh, Streu (roh, gehäckselt, gemahlen, gepresst), Silage;
4. Obst (Tafel- und Pressobst), Dörrobst, Beeren, Gemüse und Erdäpfel (auch gewaschen, geschält, zerteilt oder getrocknet), gekochte Rohnen (rote Rüben), Edelkastanien, Mohn, Nüsse, Kerne, Pilze einschließlich Zuchtpilze, Sauerkraut, Suppengrün, Tee- und Gewürzkräuter (auch getrocknet), Schnittblumen und Blütenblätter (auch getrocknet),

Jungpflanzen, Obst- und Ziersträucher, Topfpflanzen, Zierpflanzen, Gräser, Moose, Flechten, Reisig, Wurzeln, Zapfen;

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

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

7. Eier, Federn, Haare, Hörner, Geweihe, Zähne, Klauen, Krallen, Talg, Honig, Cremehonig, Propolis, Gelee Royal, Blütenpollen, Wachs, Komposterde, Humus, Naturdünger, Mist, Gülle, Rasenziegel, Heu (auch gepresst), Angora- oder Schafwolle (auch gesponnen), Speiseöle (insbesondere aus Sonnenblumen, Kürbis oder Raps), wenn diese bei befugten Gewerbetreibenden gepresst wurden, Samen (tierischen oder pflanzlichen Ursprungs) sowie im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft anfallende Ausgangsprodukte für Medizin, Kosmetik, Farben und dergleichen.

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

- Rohe Bretter und Balken sowie gefrästes Rundholz.

**Es bestehen keine Bedenken, wenn auf Grund der Erweiterung des Urproduktkataloges ein Übergangsgewinn (Übergangsverlust) nicht ermittelt wird, sofern die bisherige Gewinnermittlungsmethode im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb beibehalten wird.**

Rz 4225 lautet (Klarstellung)

#### **Rz 4225**

Im Wesentlichen sind das:

- Brennereien,
- Herstellung von Molkereiprodukten (außer Urprodukte),
- Käsereien,

- Konservierung zB von Fisch, Fleisch, Obst, Gemüse und Salat durch Beizen, Räuchern, Tiefgefrieren,
- Sekterzeugung,
- Sennereien,
- **die Verabreichung und das Ausschenken selbsterzeugter Produkte sowie von ortsüblichen, in Flaschen abgefüllten Getränken im Rahmen der Almbewirtschaftung nach § 2 Abs. 4 Z 10 GewO 1994 (hinsichtlich der Zukaufsgrenze siehe Rz 4212 f).**

Rz 4246 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 4246**

Von der Summe der einzelnen Betriebssparteneinkünfte (aus Landwirtschaft, Forstwirtschaft usw.) und der gewinnerhöhenden Beträge können noch folgende Beträge in Abzug gebracht werden:

- bezahlte Pachtzinse,
- bezahlte, die Land- und Forstwirtschaft betreffende Schuldzinsen (ohne Kapitalrückzahlung und Bankspesen).
- Ausgedingslasten (Geld- und Sachleistungen). Als Wert der freien Station (Sachleistung) sind für jede Person pauschal 700 Euro anzusetzen. An Stelle dieses Betrages können auch die nachgewiesenen oder glaubhaft gemachten tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden. Die Ausgedingslasten können bei Bilanzierern und Einnahmen-Ausgaben-Rechnern mit dem Pauschalbetrag als Sonderausgabe in Abzug gebracht werden.
- Ab 2006: An die Sozialversicherungsanstalt der Bauern bezahlte Sozialversicherungsbeiträge zuzüglich des an das Finanzamt gemäß § 30 Abs. 3 BSVG entrichteten Zuschlages für die Unfallversicherung sowie der Beiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen gemäß § 44 FLAG (insgesamt 325% des Grundsteuermessbetrages).

- Beiträge, die aufgrund der Option in die Selbständigenvorsorge gemäß § 64 BMSVG an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern zu entrichten sind und von dieser an eine Betriebliche Vorsorgekasse (BV-Kasse) überwiesen werden.
- Ertragsausfälle durch außergewöhnliche Ernteschäden wie Dürre, Hochwasser oder Hagelschlag, Wind- oder Schneebruch und bei besonderen Viehverlusten, sofern eine Abweichung von mehr als 25% des sonst im Durchschnitt der Jahre erzielten Normalertrages vorliegt und keine entsprechende Berücksichtigung im Einheitswert stattgefunden hat und außerdem die Ableitung des Gewinnes vom Einheitswert erfolgt (siehe dazu Rz 4247 und 4248).

Rz 4319 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 4319**

**Zu den Betrieben des Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhandels gehören keinesfalls gastronomische Betriebe.** Die Qualifikation als "gastronomischer Betrieb" iSd § 2 Abs. 2 der Verordnung **betreffend Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhandel** hat nach der allgemeinen Verkehrsauffassung zu erfolgen. Gastronomische Betriebe sind jedenfalls Betriebe, auf die die Voraussetzungen des § 2 Abs. 2 der Verordnung betreffend Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe zutreffen. **Betriebe, die nicht die Voraussetzungen des § 2 Abs. 2 der Verordnung betreffend Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe erfüllen, können aber dennoch entsprechend der Verkehrsauffassung gastronomische Betriebe iSd der Verordnung betreffend Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhandel darstellen.** Würstelstände, Maroni- und Kartoffelbratereien, Eisgeschäfte **und** Konditoreien sind jedenfalls gastronomische Betriebe iSd § 2 Abs. 2 der Verordnung **betreffend Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhandel**, jedoch keine Gaststätten im Sinne der Verordnung betreffend das Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe (§ 2 Abs. 2 der Verordnung, BGBl. II Nr. 227/1999).

Rz 4505 wird geändert (Judikatur)

#### **Rz 4505**



Unterblieb ein Verlustabzug, obwohl eine Verrechnungsmöglichkeit bestanden hatte, dann darf in den Folgejahren nur der Restbetrag berücksichtigt werden (fiktiver Verlustabzug, VwGH 02.10.1968, 0691/68; VwGH 20.09.1977, 0931/77). Gleiches gilt, wenn im Verlustjahr eine Veranlagung unterbleibt, weil kein Antrag nach § 41 Abs. 2 EStG 1988 gestellt wurde (**fiktiver Verlustvortrag; VwGH 25.06.2008, 2008/15/0144**).

Rz 4533 wird geändert (Judikatur, Salzburger Steuerdialog)

### **Rz 4533**

Die Höhe des vortragsfähigen Verlustes **und die Zuordnung zu einer Einkunftsart** ergeben sich - mit Bindung für die Folgejahre - grundsätzlich aus der Veranlagung des Verlustjahres (**VwGH 20.02.2008, 2006/15/0026**, VwGH 25.06.2008, 2006/15/0085, VwGH 20.09.1977, 0931/77; **VwGH 24.11.1976, 0899/74**). Eine Bindungswirkung hinsichtlich der Höhe des (noch) vortragsfähigen Verlustvortrages ergibt sich auch aus Abgabenbescheiden, die nach dem Verlustjahr, aber vor dem Jahr der Verlustverwertung ergangen sind. Das Finanzamt ist daher hinsichtlich der Höhe des weiterhin vortragsfähigen Verlustes an die Höhe der festgestellten Einkünfte, die sich aus einem im Rechtsbestand befindlichen Einkommensteuerbescheid für ein Vorjahr ergibt, gebunden; dies gilt auch dann, wenn dieser Bescheid die Höhe der Einkünfte unrichtig ausweist. Eine „fiktive“ Verrechnung des Verlustvortrages (vgl. Rz 4505) mit Einkünften, deren Höhe sich nicht aus dem Einkommensteuerbescheid für das Vorjahr ergibt, hat zu unterbleiben.

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

#### ***Beispiel:***

***Verlustvorträge aus den Jahren 1 bis 3 sind in Höhe von insgesamt 350 vorhanden. Im ESt-Bescheid für das Jahr 4 werden auf Grund eines entsprechend positiven Gesamtbetrages der Einkünfte davon 200 verbraucht. Aufgrund einer Betriebsprüfung wird das ESt-Verfahren des Jahres 4 wiederaufgenommen; infolge einer Gewinnerhöhung beträgt der Verbrauch an Verlustvortrag danach 260. Aufgrund einer Berufung wird der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Bescheid aus verfahrensrechtlichen Gründen (eingetretene Verjährung) ersatzlos aufgehoben.***

***Die Höhe des noch vorhandenen Verlustvortrages ist für die dem Jahr 4 folgenden Jahre nach dem rechtskräftigen (ursprünglichen) ESt-Bescheid zu bestimmen; daher verbleiben 150 (350 – 200) an vortragsfähigem Verlust. Es wäre unzulässig, den nach dem Jahr 4 verbleibenden Verlustvortrag nach dem aufgehobenen ESt-Bescheid zu bestimmen; danach verblieben nur 90 (350 – 260) an vortragsfähigem Verlust.***

Die Abschnittsüberschrift 13.2.6 vor Rz 4627a wird neu eingefügt

### **13.2.6 Schuldübernahme**

Die Rz 4627a wird neu eingefügt (Klarstellung)

#### **Rz 4627a**

**Zivilrechtlich tritt die Schuldbefreiung des Schuldners bei der befreienden Schuldübernahme erst mit der Zustimmung des Gläubigers ein (§ 1405 ABGB). Der Zufluss bei einer befreienden Schuldübernahme erfolgt daher ebenfalls erst mit Annahme des Anbots der Schuldübernahme durch den Gläubiger.**

Rz 4777 wird geändert (Judikatur)

#### **Rz 4777**

Leasing von Pkws (Kombis) ist in Bezug auf die Angemessenheitsgrenze der Anschaffung von Pkws (Kombis) gleichgestellt. PKW-Leasing ist daher hinsichtlich der Angemessenheitsgrenze nach den für die PKW-Anschaffung geltenden Grundsätzen zu behandeln: Die Leasingrate ist insoweit nicht absetzbar, als im vergleichbaren Fall der Anschaffung eine Kürzung der Anschaffungskosten zu erfolgen hätte. Dies gilt sowohl in Fällen des Leasings von Neuwagen als auch in Fällen des Leasings von Gebrauchtwagen.

Betragen die Anschaffungskosten eines neuen Leasingfahrzeuges mehr als 34.000 Euro (ab 2005: 40.000 Euro, siehe Rz 4771), ist der auf den übersteigenden Betrag entfallende Teil der Leasingrate nicht absetzbar. Dabei ist von jenen Anschaffungskosten auszugehen, die der Berechnung der Leasingrate zu Grunde gelegt wurden. Ist dieser Wert nicht bekannt, so ist der Neupreis heranzuziehen.

*Beispiel:*

*Die Preisbasis für die Berechnung der Leasingrate eines neuen PKW beträgt 60.000 Euro. Die Leasingrate für 2004 beträgt monatlich 1.200 Euro inklusive Umsatzsteuer. Die Leasingrate ist im selben Verhältnis wie die Anschaffungskosten zu kürzen. Im gegenständlichen Beispiel beträgt die Kürzung ein Drittel, die Leasingrate ist daher in Höhe von 800 Euro abzugsfähig.*

Im Fall des Leasings eines gebrauchten PKW oder Kombi gilt Folgendes (§ 3 in Verbindung mit § 2 der PKW-Angemessenheitsverordnung):

- PKW-Leasing von Fahrzeugen, die nicht mehr als fünf Jahre (60 Monate) nach der Erstzulassung verleast werden: Es ist in Bezug auf die Angemessenheitsgrenze auf die Anschaffungskosten im Zeitpunkt der Erstzulassung des Fahrzeuges abzustellen.
- PKW-Leasing von Fahrzeugen, die mehr als fünf Jahre (60 Monate) nach der Erstzulassung verleast werden: Es ist in Bezug auf die Angemessenheitsgrenze auf die Anschaffungskosten des Gebrauchtwagens abzustellen.

Abgesehen von Fällen der kurzfristigen Anmietung (Rz 4779) sind nicht nur Leasingraten, sondern auch ("schlichte") Mietentgelte von der Kürzung betroffen, wenn die Anschaffungskosten des Fahrzeuges, die der Berechnung des Mietentgeltes zu Grunde gelegt wurden, die Angemessenheitsgrenze übersteigen. **Ob die Ausgaben auf Grund eines Operating-Leasing-Vertrages oder eines Finanzierungs-Leasing-Vertrages getätigt werden, ist für die Vornahme der Angemessenheitsprüfung nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 nicht von Bedeutung (VwGH 18.12.2008, 2006/15/0169).**

Rz 4781 wird geändert (Judikatur)

#### **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 27.07.1994, 92/13/0175). Wertabhängige Kosten (zB Kosten einer Kaskoversicherung, Zinsen, **Haftpflichtversicherungsprämien einschließlich motorbezogene Versicherungssteuer**) sind jedenfalls zu kürzen (**VwGH 18.12.2008, 2006/15/0169**). Dabei ist höchstens der Betrag abzugsfähig, der üblicherweise auf die **angemessene** Preisklasse (**siehe Rz 4771**) entfällt.

Rz 4843 wird geändert (Korruptionsstrafrechtsänderungsgesetz 2009 – KorrStrÄG 2009)

### **Rz 4843**

Die Nichtabzugsfähigkeit setzt voraus, dass die Gewährung oder Annahme von Geld- oder Sachzuwendungen an sich Tatbestandselement eines in Strafgesetzen umschriebenen Tatbildes ist. Dies ist bei folgenden Delikten der Fall:

- **§ 153a Geschenkkannahme durch Machthaber**
- § 168c StGB Geschenkkannahme durch Bedienstete oder Beauftragte (siehe auch Rz 4843a)
- § 168d StGB Bestechung von Bediensteten oder Beauftragten (siehe auch Rz 4843a)
- § 302 StGB Missbrauch der Amtsgewalt,
- § 304 StGB **Bestechlichkeit** (siehe auch Rz 4843a)
- **§ 305 StGB Vorteilsannahme**
- § 306 StGB **Vorbereitung der Bestechlichkeit oder der Vorteilsannahme**
- § 307 StGB Bestechung,
- **§ 307a StGB Vorteilszuwendung**
- **§ 307b StGB Vorbereitung der Bestechung**
- § 308 StGB Verbotene Intervention.

Rz 4843a wird geändert (KorrStrÄG 2009)

### **Rz 4843a**

- Amtsträger ist jede Person, die
  - a) als Mitglied eines inländischen verfassungsmäßigen Vertretungskörpers, bei einer Wahl oder Abstimmung seine Stimme abgibt oder sonst entsprechend dessen Geschäftsordnung eine Handlung vornimmt oder unterlässt.**

**b) für den Bund, ein Bundesland, einen Gemeindeverband, eine Gemeinde, für einen Sozialversicherungsträger oder deren Hauptverband, für einen anderen Staat oder für eine internationale Organisation Aufgaben der Gesetzgebung, Verwaltung oder Justiz als deren Organ oder Dienstnehmer wahrnimmt oder sonst im Namen der genannten Körperschaften befugt ist, in Vollziehung der Gesetze Amtsgeschäfte vorzunehmen.**

**c) als Organ eines Rechtsträgers oder aufgrund eines Dienstverhältnisses zu einem Rechtsträger tätig ist, der der Kontrolle durch den Rechnungshof, dem Rechnungshof gleichartige Einrichtungen der Länder oder einer vergleichbaren internationalen oder ausländischen Kontrolleinrichtung unterliegt, wobei weit überwiegend Leistungen für die Verwaltung der in lit. b genannten Körperschaften erbracht werden.**

- Schiedsrichter ist jemand, der aufgrund einer Schiedsvereinbarung dazu berufen ist, eine rechtlich bindende Entscheidung, in einer von den Parteien der Schiedsvereinbarung vorgelegten Streitigkeit, zu fällen. "Schiedsrichter" bei Sportwettkämpfen sind daher keine Schiedsrichter im Sinne des StGB.
- Bedienstete eines Unternehmens sind neben weisungsgebundenen Arbeitnehmern auch Organmitglieder juristischer Personen oder Beamte bei Geschäftsbetrieben öffentlich-rechtlicher Körperschaften.
- Beauftragte eines Unternehmens sind berechtigt, für ein Unternehmen geschäftlich zu handeln oder zumindest in der Lage, Einfluss auf betriebliche Entscheidungen zu nehmen.
- **Ein Machthaber ist eine Person, der durch Gesetz, behördlichen Auftrag oder Rechtsgeschäft die Befugnis eingeräumt wurde, über fremdes Vermögen zu verfügen oder einen anderen zu verpflichten.**

Die Abschnittsüberschrift 14.8.2 vor Rz 4848 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2009)

#### **14.8.2 Sonstige Personensteuern – unentgeltliche Grundstücksübertragungen**

Rz 4848a wird neu eingefügt (Budgetbegleitgesetz 2009)

#### **Rz 4848a**

**Das Abzugsverbot umfasst für unentgeltliche Übertragungsvorgänge nach dem 31. Juli 2008 (Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungssteuer) auch die Grunderwerbsteuer, die Eintragungsgebühr und andere damit zusammenhängende Nebenkosten (siehe dazu auch Rz 1666 und Rz 2534). Derartige Kosten dürfen im Fall eines unentgeltlichen Erwerbs auch nicht aktiviert werden.**

Rz 4854 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 4854**

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

Kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang liegt bei arbeitsmarktpolitischen Zuschüssen und Beihilfen vor, wenn damit ein über den Empfänger hinausgehender Förderungszweck (Beschäftigung einer zusätzlichen Arbeitskraft) verwirklicht wird. Voraussetzung ist, dass der Zuschuss oder die Beihilfe nur gewährt wird, wenn eine Person beschäftigt wird oder in ein Lehrverhältnis übernommen wird.

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

- "Blum-Prämie" (Rz 4857a)
- Zuschüsse zu einer integrativen Berufsausbildung nach § 8b Berufsausbildungsgesetz
- Beihilfen nach dem Solidaritätsprämienmodell (§ 37a AMSG)
- Kombilohnbeihilfe für ArbeitgeberInnen (§ 34a AMSG)
- Eingliederungsbeihilfe ("Come Back", § 34 AMSG)

- Zuschuss zur Förderung von Ersatzkräften während Elternteilzeitkarenz (§ 26 AMFG)

Unter dem gleichen Gesichtspunkt führen die Lehrlingsausbildungsprämie oder Beihilfen für die betriebliche Ausbildung von Lehrlingen nach § 19c Berufsausbildungsgesetz zu keiner Aufwandskürzung. Zu Prämien nach dem Behinderteneinstellungsgesetz siehe Rz 4856. Zum Altersteilzeitgeld (§ 27 AIVG) siehe Rz 4854a.

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

**Zu einer Aufwandskürzung kommt es auch bei Beihilfen bei Kurzarbeit (§ 37b AMSG) und bei Beihilfen bei Kurzarbeit mit Qualifizierung (§ 37c AMSG).**

Rz 4857a wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 4857a**

#### **Steuerliche Behandlung von Beihilfen nach § 19c BAG**

**Auf Grundlage des § 19c Berufsausbildungsgesetz gewährte Beihilfen sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988 steuerfrei. Bezüglich einer Kürzung damit in unmittelbarem Zusammenhang stehender Aufwendungen gilt auf Grundlage der Richtlinien zur Förderung der betrieblichen Ausbildung von Lehrlingen gemäß § 19c BAG vom 10.12.2008 Folgendes:**

<b>Art der Förderung</b>	<b>Bemessung der Förderung</b>	<b>Aufwandskürzung</b>
<b>Basisförderung (Blum-Bonus)</b>	<b>1. Lehrjahr – 3 Lehrlings- entschädigungen</b>  <b>2. Lehrjahr – 2 Lehrlings- entschädigungen</b>  <b>3. Lehrjahr – 1 Lehrlings- entschädigung</b>	<b>nein (Begründung eines Lehrverhältnisses, Rz 4854)</b>
<b>Blum-Bonus II (neue Lehrstellen)</b>	<b>2.000 €</b>	<b>nein (Begründung eines Lehrverhältnisses, Rz 4854)</b>

<b>Ausbildungsnachweis zur Mitte der Lehrzeit</b>	<b>3.000 € (1.500 €)</b>	<b>nein (Prämie für qualitätsvolle Ausbildung, mit der keine Aufwendungen des Arbeitgebers in unmittelbarem Zusammenhang stehen)<sup>1)</sup></b>
<b>Zwischen- und überbetriebliche Ausbildungsmaßnahmen</b>	<b>vom Arbeitgeber getragene Kurskosten bzw. Brutto-lehrlingsentschädigung im Ausmaß der Kurszeit</b>	<b>ja</b>
<b>Weiterbildung der Ausbilder</b>	<b>vom Arbeitgeber getragene Kurskosten für Ausbilder</b>	<b>ja</b>
<b>Ausgezeichnete und gute Lehrabschlussprüfung</b>	<b>250 € bzw. 200 €</b>	<b>nein (Prämie für qualitätsvolle Ausbildung, mit der keine Aufwendungen des Arbeitgebers in unmittelbarem Zusammenhang stehen)<sup>1)</sup></b>
<b>Maßnahmen für Lehrlinge mit Lernschwierigkeiten</b>	<b>vom Arbeitgeber getragenen Kurskosten bzw. Brutto-lehrlingsentschädigung im Ausmaß der Kurszeit</b>	<b>ja</b>
<b>Gleichmäßiger Zugang von jungen Frauen und jungen Männern zu den verschiedenen Lehrberufen</b>	<b>Kriterien und Abwicklungsmodalitäten werden vom Förderausschuss festgelegt</b>	<b>Einzelfallprüfung erforderlich: ja, soweit konkrete Kosten des Arbeitgebers abgedeckt werden, sonst nein</b>



<sup>1)</sup> **Gibt der Arbeitgeber die Prämie an den Lehrling weiter, ist die Weitergabe nicht abzugsfähig (§ 20 Abs. 2 EStG 1988)**

Rz 4863 wird geändert (Judikatur)

### **Rz 4863**

#### **Schuldzinsen in Zusammenhang mit endbesteuerten oder unter § 37 Abs. 8 EStG 1988 fallenden Kapitalerträgen**

§ 20 Abs. 2 EStG 1988 schließt den Abzug der mit endbesteuerten oder quasi-endbesteuerten (§ 37 Abs. 8 EStG 1988) **Kapitalerträgen** in Zusammenhang stehenden Finanzierungszinsen aus (**gemäß VfGH 17.06.2009, B 53/08 verfassungskonform**). Werden aus der Veräußerung der Kapitalanlage steuerpflichtige Einkünfte erzielt (betriebliche Einkünfte oder solche nach § 30 oder § 31 EStG 1988), ist der angefallene, der veräußerten Kapitalanlage zuzuordnende Finanzierungsaufwand insoweit abzugsfähig, als er die angefallenen endbesteuerten Kapitalerträge übersteigt.

Rz 5031 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2009)

### **Rz 5031**

Die an der Agrargemeinschaft Beteiligten sind berechtigt, aus den von der Agrargemeinschaft zu verwaltenden (agrargemeinschaftlichen) Grundstücken in der von der jeweiligen Rechtsgrundlage der Agrargemeinschaft vorgesehenen Form Nutzen zu ziehen. Dies kann sowohl durch eigene Tätigkeit des einzelnen Beteiligten (zB Holzschlägerungsrecht, Recht auf Almauftrieb usw.) als auch durch gemeinschaftliche Bewirtschaftung mit Ausschüttung der Erträge an die Beteiligten erfolgen.

**Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften unterliegen gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. f EStG 1988 dem Kapitalertragsteuerabzug und sind gemäß § 97 Abs. 1 EStG 1988 endbesteuert.**

Rz 5034 wird geändert

### **Rz 5034**

Hinsichtlich der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit (einschließlich Be- und/oder Verarbeitung sowie Nebenerwerb unter der Einnahmengrenze von **24.200 Euro**) ist die Agrargemeinschaft körperschaftsteuerbefreit (zB hinsichtlich Eigenjagdverpachtung, Entschädigungen für Wirtschaftserschwernisse, Ertragsausfall und Bodenwertminderung).

Rz 5035 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2009)

### **Rz 5035**

Ausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften sind bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 97 Abs. 4 EStG 1988 zu veranlagern und stellen als Ausfluss des Anteilsrechtes an einer Körperschaft beim Beteiligten Einkünfte aus Kapitalvermögen dar **(siehe auch Rz 7820)**. Dies gilt auch für besondere Entgelte oder Vorteile zufolge dieser Beteiligung (zB Sachleistungen auf Grund eines Holzbezugsrechtes und dgl.). Ist jedoch die Beteiligung dem Betriebsvermögen eines Land- und Forstwirtes zuzurechnen, liegen auf Grund der Subsidiarität Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor (VwGH 24.11.1987, 87/14/0005; VwGH 15.12.1987, 86/14/0171). **Diese Einkünfte sind im Falle der Veranlagungsoption gemäß § 97 Abs. 4 EStG 1988 bei pauschalierten Betrieben gesondert anzusetzen, unterliegen aber gemäß § 37 Abs. 4 Z 1 lit. g EStG 1988 dem halben Durchschnittssteuersatz.** Auf welche Geschäfte diese Ausschüttungen zurückzuführen sind (Veräußerung von Grund und Boden im nicht befreiten Bereich, Verkauf des stehenden Holzes im befreiten Bereich, Kalamitätsnutzungen) spielt für die Steuerpflicht der Ausschüttungen keine Rolle. Zum Kapitalertragsteuer-Abzug siehe Rz 7723a ff.

Rz 5104 wird geändert

### **Rz 5104**

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

- Weingesetz **2009**, BGBl. I Nr. **111/2009**,
- Schaumweinsteuergesetz BGBl. Nr. 702/1994,
- Rebenverkehrsgesetz 1996, BGBl. Nr. 418/1996,

- Banderolenverordnung 2008, BGBl. II Nr. 167/2008,
- Qualitätsweinrebsorten-Verordnung, BGBl. Nr. 127/1991,
- Kellerbuchverordnung, BGBl. II Nr. 149/2005,
- Wein-Verordnung, BGBl. Nr. 630/1992,
- Großlagen-Verordnung 2008, BGBl. II Nr. 216/2008,
- Qualitätswein- und Prädikatsweinprüfnummern-Verordnung, BGBl. II Nr.141/1997,
- Weingesetz-Formularverordnung, BGBl. II Nr. 512/2002 idF BGBl. II Nr. 314/2003,
- Weingesetz-Bezeichnungsverordnung, BGBl. II Nr. 88/1997 idF BGBl. I Nr. 141/1999
- Verordnung des Bundesministers für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft über die Verwendung der Begriffe "Winzer" und "Weingut" sowie "Reserve" und Premium", BGBl. II Nr. 122/2008
- Verordnung des Bundesministers für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft zur Durchführung von gemeinschaftlichen Marktordnungsmaßnahmen im Weinbereich, BGBl. II Nr. 453/2008.

Rz 5263 wird geändert (Klarstellung – Streichung der letzten beiden Sätze)

### **Rz 5263**

Erzieherische Tätigkeit ist eine Betätigung zur planmäßigen körperlichen, geistigen und sittlichen Formung heranwachsender Menschen.

Rz 5266g wird geändert (Judikatur)

### **Rz 5266g**

**Für die Qualifikation von Einkünften aus vermögensverwaltender Tätigkeit ist es unbeachtlich, von wem der Steuerpflichtige entsendet worden ist und wessen Interessen er im Aufsichtsrat vertritt. Zur Abzugsfähigkeit der Aufsichtsratsvergütungen bei der Gesellschaft siehe KStR 2001 Rz 1200 und Rz 1201.**

Der Auslagenersatz, den in den Aufsichtsrat entsendete Arbeitnehmervertreter nach § 110 ArbVG erhalten, zählt zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit, unabhängig von wem der Auslagenersatz bezahlt wird.

**Ist eine als Aufsichtsrat tätige natürliche Person gleichzeitig Arbeitnehmer einer (Kapital-)Gesellschaft und bestehen zwischen der (Kapital-)Gesellschaft und der Gesellschaft, in der der Aufsichtsrat tätig ist, keine Rechtsbeziehungen, sind Aufsichtsratsvergütungen der natürlichen Person auch dann zuzurechnen, wenn der Aufsichtsrat auf Grund einer Vereinbarung die Vergütung seinem Arbeitgeber überlässt; die Überlassung stellt eine Einkommensverwendung im Wege einer Vorwegverfügung dar, die an der Einkünftezurechnung beim Aufsichtsrat nichts ändert (VwGH 28.05.2009, 2006/15/0360).**

Rz 5288a wird geändert.

#### **Rz 5288a**

Bei Zusammentreffen einer freiberuflichen (§ 22 Z 1 EStG 1988) und einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (§ 22 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988) liegen **grundsätzlich** zwei Betriebe vor; **dies gilt dann nicht, wenn zwischen den Tätigkeiten ein enger Zusammenhang besteht.**

*Beispiele für das Vorliegen eines engen Zusammenhanges:*

**1. Ein Rechtsanwalt übernimmt für einen langjährigen Klienten auch die Tätigkeit als Vorstand in dessen Privatstiftung. Die Einkünfte als Stiftungsvorstand sind als Einkünfte aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt zu erfassen.**

**2. Ein Notar verwaltet treuhändig Klientengelder; es liegt insgesamt eine freiberufliche Tätigkeit vor.**

Rz 5643 wird geändert (Judikatur)

#### **Rz 5643**

Die unentgeltliche Übertragung einer betrieblichen Einheit ist keine Betriebsaufgabe. Es liegt vielmehr ein Fall der Buchwertfortführung gemäß § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 vor (VwGH 27.11.1978, 0059/78; siehe auch Rz 2529 ff und Rz 5564 ff). Eine Betriebsaufgabe ist

hingegen dann gegeben, wenn die wesentlichen Grundlagen der betrieblichen Einheit in einem einheitlichen Vorgang an verschiedene Personen verschenkt oder in Form von Legaten vermacht werden (VwGH 04.06.1985, 85/14/0015), sofern diese keine Mitunternehmerschaft begründen. Die Überführung eines ererbten Betriebes ins Privatvermögen ist als Betriebsaufgabe zu werten (VwGH 22.02.1993, 92/15/0048). **Der Tod eines Erfinders führt zu keiner Betriebsaufgabe; befindet sich im Nachlass Betriebsvermögen, hat der Erbe die Buchwerte fortzuführen (VwGH 01.10.2008, 2006/13/0123).**

Rz 5649 wird geändert (Judikatur)

#### **Rz 5649**

Die hohe Wahrscheinlichkeit ist an objektiven Kriterien zu messen. Den Bestimmungen des Pachtvertrages kommt dabei eine wesentliche Bedeutung zu. **Die Mitteilung des Steuerpflichtigen an das Finanzamt, dass er den Betrieb aufgegeben hat, bewirkt zwar für sich keine Betriebsaufgabe, ihr kommt aber Bedeutung für die Frage zu, ob die diesbezügliche Absicht des Steuerpflichtigen nach außen zu erkennen gegeben worden ist. Einer nachträglichen Erklärung kommt keine Bedeutung zu, wenn die Umstände bei der Verpachtung nicht für eine Betriebsaufgabe sprechen (VwGH 18.11.2008, 2006/15/0253).** Es ist nicht nötig, dass die Wiederaufnahme der Tätigkeit wegen rechtlicher oder sachlicher Unmöglichkeit für immer ausgeschlossen ist (vgl. VwGH 22.05.1996, 92/14/0142; VwGH 19.02.1997, 94/13/0206; VwGH 26.01.1999, 97/14/0089; VwGH 16.12.1999, 97/15/0134).

Rz 5661 wird geändert (Judikatur)

#### **Rz 5661**

Änderungen des Veräußerungserlöses, die erst durch nach Ablauf des Jahres einer Betriebsveräußerung eingetretene Umstände bewirkt werden, sind **als Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 zu berücksichtigen (VwGH 04.02.2009, 2006/15/0151, zu einem nach der Betriebsveräußerung eingetretenen Forderungsausfall).**

Rz 5667 wird geändert (Judikatur)

### **Rz 5667**

Veräußerungskosten sind bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes vom Veräußerungserlös in Abzug zu bringen. Darunter sind nur jene dem Verkäufer entstandenen Kosten zu verstehen, die unmittelbar durch die Veräußerung (Aufgabe) verursacht wurden (VwGH 29.11.1963, 1059/62).

*Beispiele:*

*Maklerprovisionen und Vermittlungsgebühren, Gerichts- und Notariatskosten, Vertragserrichtungskosten, Inseratskosten, Reisekosten, Beratungs- und Gutachterkosten, auf die Veräußerung entfallende Abgaben wie bspw. eine gemäß § 12 Abs. 10 ff UStG 1994 zu berichtigende Vorsteuer.*

**Nachträgliche Veräußerungskosten sind als nachträgliche Betriebsausgaben zu berücksichtigen.**

Rz 5677 wird geändert (Judikatur)

### **Rz 5677**

Soll die Bezahlung des vereinbarten Preises für einen veräußerten Betrieb laut Kaufvertrag innerhalb kürzerer Zeit (weniger als ein Jahr) erfolgen, ist nicht davon auszugehen, dass der zu zahlende Betrag bzw. die zu zahlenden Teilbeträge einen Zinsanteil enthalten. Die Bezahlung stellt dann eine steuerneutrale Umschichtung dar. **Zum Forderungsausfall siehe Rz 5661.**

Rz 5678 wird geändert (Judikatur)

### **Rz 5678**

Bei der Stundung des vereinbarten Preises auf längere Zeit (ab einem Jahr) oder bei Bezahlung des Preises in Raten über einen längeren Zeitraum ist hingegen davon auszugehen, dass die Raten einen Zinsanteil enthalten. Ist die Verzinsung des gestundeten (in Raten zu entrichtenden) Kaufpreises im Kaufvertrag angemessen geregelt, kann der Barwert des Kaufpreises dem Kaufvertrag entnommen werden. Ansonsten - auch im Fall einer ausdrücklich vereinbarten Zinslosigkeit - ist der bankübliche Sollzinssatz zur Ermittlung

des Barwertes - bezogen auf den Zeitpunkt der Betriebsveräußerung - heranzuziehen. Im Fall der Vereinbarung einer Wertsicherung ist der Abzinsungszinssatz entsprechend zu reduzieren. Die Bezahlung einer Rate abzüglich Zinsanteil und Wertsicherung stellt eine steuerneutrale Umschichtung dar; der Zinsanteil und ein als Wertsicherung geleisteter Betrag stellen nachträgliche nicht begünstigte Einkünfte dar (vgl. VwGH 28.11.2007, 2007/15/0145, zur Abtretung von GmbH-Anteilen gegen Ratenzahlung; VwGH 20.09.2007, 2007/14/0015, zur Wertsicherung einer gemischten Schenkung). Dies gilt auch für auf Grund und Boden entfallende Zinsen- und Wertsicherungsbeträge (keine Steuerfreiheit nach § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988). **Zum Forderungsausfall einer Rate (hinsichtlich des abgezinsten Kapitalanteiles) siehe Rz 5661.**

*Beispiel:*

*Ein Betrieb wird per 30. Juni des Jahres 1 um 300.000 Euro verkauft. Der Preis ist in drei gleich hohen Raten zu bezahlen, die erste Rate sofort, die Zweite am 30. Juni des Jahres 2 und die Dritte am 30. Juni des Jahres 3. Das buchmäßige Reinvermögen (Eigenkapital) des Betriebes beträgt unmittelbar vor dem Veräußerungszeitpunkt 200.000 Euro. Als banküblicher Sollzinssatz wird 6% p.a. angenommen.*

*Unter Barwert ist der auf einen Stichtag bezogene Wert eines erst später fälligen Geldbetrages zu verstehen. Finanzmathematisch wird der Barwert unter Anwendung der Grundsätze der Zinseszinsrechnung ermittelt. Die Grundformel der Zinseszinsrechnung lautet:  $kn = k0 \cdot q^n$*

*$k0$  = Anfangskapital*

*$kn$  = Endkapital (inklusive Zinseszinsen) nach  $n$  Jahren*

*$q$  = Verzinsungsfaktor =  $1 + p/100$*

*$p$  = Zinssatz in Prozent p.a.*

*Bei der Ermittlung des Barwertes nach den Grundsätzen der Zinseszinsrechnung entspricht der Barwert dem Anfangskapital und der später fällige Geldbetrag dem Endkapital in obiger Formel. Um den Barwert ablesen zu können, ist die Formel folgendermaßen umzuformen:*

*$k0$  (Barwert) =  $kn$  (nach  $n$  Jahren fälliger Geldbetrag) dividiert durch  $q^n$*

*Im vorliegenden Beispiel sind somit:*

*der Barwert der ersten, nach 0 Jahren fälligen Rate:  $100.000/1,06^0 = 100.000$ ,*

*der Barwert der zweiten, nach einem Jahr fälligen Rate:  $100.000/1,06^1 = 94.339$ ;*

*der Barwert der **dritten**, nach 2 Jahren fälligen Rate:  $100.000/1,06^2 = 88.999$ .*

*Zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung beträgt die Summe dieser Barwerte **283.338** Euro, sodass sich (ohne Freibetrag) ein Veräußerungsgewinn von **83.338** Euro ergibt.*

*Die bald danach erfolgende Zahlung der ersten Rate ist eine erfolgsneutrale Vermögensumschichtung. Die Bezahlung der zweiten Rate nach einem Jahr stellt im Ausmaß von 94.339 Euro eine Vermögensumschichtung und im Ausmaß von 5.661 Euro das Zufließen eines Zinsertrages (nachträgliche betriebliche Einkünfte des Jahres 2) dar. Die Bezahlung der dritten Rate im Jahr 3 stellt im Ausmaß von 88.999 Euro eine Vermögensumschichtung und im Ausmaß von 11.001 Euro das Zufließen eines Zinsertrages (nachträgliche betriebliche Einkünfte des Jahres 3) dar.*

Rz 5699 wird geändert (Anpassung an die Judikatur des VwGH)

#### **Rz 5699**

Ausgenommen von der Besteuerung sind die auf das gesamte Gebäude entfallenden stillen Reserven, unabhängig davon, ob die als Wohnung des Betriebsinhabers dienenden Gebäudeteile auf Grund ihres Anteils an der gesamten Nutzfläche zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen gehört haben. **Von der Begünstigung sind auch stille Reserven erfasst, die auf den dem Gebäude zugehörigen Grund und Boden entfallen (vgl. VwGH 14.12.2006, 2005/14/0038; VwGH 28.10.2009, 2009/15/0168).**

Rz 5714 wird geändert (Berichtigung und Klarstellung)

#### **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 bzw. **dessen Erben als Gesamtrechtsnachfolger des Geschenkgebers**. Die Veräußerung gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO, das die Steuerfestsetzung im Wege der Abänderung des Bescheides des Aufgabjahres 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 **die zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe unversteuert gebliebene** stille Reserve. Sollte es zwischen der Betriebsaufgabe und der tatsächlichen Veräußerung des Gebäudes zu **Wertveränderungen** des Gebäudes kommen, **ändert dies nicht** die Bemessungsgrundlage **für die**



**Nachversteuerung. Ungeachtet nachträglicher Wertveränderungen des Gebäudes ist die Nachversteuerung daher von den unversteuert gebliebenen stillen Reserven zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe zu bemessen.** Sind nachträgliche **Wertveränderungen** 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. **Allfällige Spekulationsverluste (Veräußerungserlös ist geringer als der gemeine Wert des Gebäudes zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe) sind nur mit Überschüssen aus anderen Spekulationsgeschäften ausgleichsfähig.**

**Beispiel:**

**Ein Gebäude wurde im Jahr 1 im Betriebsvermögen angeschafft.**

<b>Buchwert zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe (im Jahr 6)</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>
<b>Gemeiner Wert (Betriebsaufgabe)</b>	<b>180</b>	<b>180</b>	<b>180</b>
<b>Späterer Veräußerungserlös (im Jahr 9)</b>	<b>150</b>	<b>200</b>	<b>90</b>
<b>Nachzuversteuernde stille Reserve im Jahr der Betriebsaufgabe</b>	<b>80</b>	<b>80</b>	<b>80</b>
<b>Einkünfte gemäß § 30 EStG 1988</b>	<b>- 30</b>	<b>20</b>	<b>- 90</b>

Rz 5716 wird geändert (Klarstellung)

**Rz 5716**

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

Rz 5717a wird geändert (Klarstellung)

**Rz 5717a**

**Rechtslage bis 31.7.2008**

Wird das Gebäude nach der Betriebsaufgabe (auch außerhalb des Fünfjahreszeitraumes) vom Steuerpflichtigen oder seinem unentgeltlichen Rechtsnachfolger zur Einkünfteerzielung genutzt, ist der jeweils maßgebende steuerliche Wertansatz (zB Teilwert bei Einlage in einen Betrieb oder **fiktive Anschaffungskosten** gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 bei Nutzung zur Vermietung; siehe Rz 2484 und **Rz 6433a**) um die nicht versteuerte stille Reserve (maximal auf null) zu kürzen.

#### **Rechtslage ab 1.8.2008**

**Wird das Gebäude nach der Betriebsaufgabe (auch außerhalb des Fünfjahreszeitraumes) vom Steuerpflichtigen oder seinem unentgeltlichen Rechtsnachfolger zur Einkünfteerzielung genutzt, ist der jeweils maßgebende steuerliche Wertansatz (zB Teilwert bei Einlage in einen Betrieb; gemeiner Wert zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe bei Nutzung zur Vermietung durch den Steuerpflichtigen selbst, siehe Rz 6433e; fiktive Anschaffungskosten im Zeitpunkt der Vermietung nach Rz 6433f bei Nutzung durch den Rechtsnachfolger) um die nicht versteuerte stille Reserve (maximal auf Null) zu kürzen.**

Der gekürzte Wert bildet sodann die Grundlage für die Absetzung für Abnutzung. Wird das Gebäude innerhalb der Fünfjahresfrist veräußert und kommt es damit zur Versteuerung der stillen Reserven, ist die Kürzung des Wertansatzes gemäß § 295a BAO rückwirkend zu korrigieren und damit die AfA rückwirkend für jedes Jahr bis zur Veräußerung zu erhöhen. Kommt es mangels Veräußerung zu keiner Nachversteuerung, bleibt der gekürzte Wertansatz für die AfA bzw. spätere Einlage weiterhin (auch nach Ablauf der Fünfjahresfrist) maßgeblich.

#### ***Beispiel:***

***Bei einem gemischt genutzten Gebäude mit einem Buchwert von 20.000 €, auf das die Voraussetzungen des § 24 Abs. 6 EStG 1988 zutreffen, wird die anlässlich der Betriebsaufgabe im Jahr 1 aufgedeckte stille Reserve von 100.000 Euro (gemeiner Wert 120.000 €) nicht erfasst. Der nicht privat genutzte Gebäudeteil (ehemaliges Betriebsvermögen) wird im Jahr 3 vom Steuerpflichtigen vermietet. Als Wertansatz im Rahmen der Bemessung der Absetzung für Abnutzung käme der gemeine Wert (120.000 €) zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe in Betracht (vgl. Rz 6433e). Dieser Wertansatz ist um die unversteuerte stille Reserve (100.000 €) zu kürzen, sodass die AfA-Bemessungsgrundlage 20.000 Euro (Buchwert bei Betriebsaufgabe) beträgt. Die AfA beträgt daher auf Basis von 1,5% 300 Euro pro Jahr).***

***Wird das Gebäude im Jahr 5 um 120.000 Euro veräußert, ist die bisher unbesteuernte stille Reserve (100.000 Euro) im Rahmen der gemäß § 295a BAO geänderten Veranlagung des Jahres 1 zu versteuern. Überdies ist die AfA der Jahre 3 und 4 durch Änderung der Veranlagungen dieser Jahre gemäß § 295a BAO zu korrigieren: Auf Basis des gemeinen Wertes von 120.000 Euro würde die AfA pro Jahr 1.800 Euro betragen, sodass die AfA der Jahre 3 und 4 um jeweils 1.500 Euro zu erhöhen ist.***

Rz 5878 wird geändert (Salzburger Steuerdialog)

#### **Rz 5878**

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

Rz 5898 wird geändert (Abgabenverwaltungsreformgesetz)

#### **Rz 5898**

Die Einkünfte einer Mitunternehmerschaft sind - vorbehaltlich der Sonderregelung für ARGENT - gemäß § 188 BAO festzustellen (VwGH 19.12.1990, 86/13/0136). Demnach können Sonderbetriebsausgaben der Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft nur bei der Feststellung der Einkünfte der Mitunternehmerschaft und nicht bei der Einkommensteuerveranlagung des Mitunternehmers geltend gemacht werden (VwGH 20.09.1988, 86/14/0044; VwGH 10.11.1993, 93/13/0108; 93/13/0107); dies gilt auch, wenn für einen Mitunternehmer im Rahmen der Gewinnfeststellung gemäß § 188 BAO kein Verlustanteil festgestellt wird (VwGH 21.10.1986, 86/14/0133). Zur Unterbeteiligung siehe Rz 5824 ff.

Rz 5978 wird geändert

#### **Rz 5978**

Im Falle eines entgeltlichen Vorganges erzielt der Veräußerer einen Veräußerungsverlust. Der betrieblich veranlasste Vorteil der Wenigerzahlung bewirkt beim Erwerber nicht bereits bei Übernahme des Gesellschaftsanteiles eine Gewinnrealisierung. Der Erwerber hat, da eine

Bilanzierung über die tatsächlichen Anschaffungskosten hinaus nach § 6 Z 8 lit. b EStG 1988 nicht zulässig ist, die anteiligen Buchwerte der Wirtschaftsgüter um den Minderbetrag (Differenz zwischen Kapitalkonto und Kaufpreis) abzustocken (herabzusetzen), und zwar idR im Wege von Korrekturposten (passiven Ausgleichsposten) in einer Ergänzungsbilanz (VwGH 07.10.1953, 0030/51; VwGH 24.11.1999, 97/13/0022). In der Folge sind diese Posten entsprechend dem Verbrauch, der Abnutzung oder Veräußerung der Wirtschaftsgüter in der Gesellschaftsbilanz gewinnerhöhend aufzulösen. Es bestehen jedoch keine Bedenken, diese Posten zusammenzufassen und **folgendermaßen zu behandeln**:

- **In den folgenden fünf Wirtschaftsjahren ist jeweils ein Fünftel gewinnerhöhend aufzulösen.**
- **Tritt innerhalb des Fünfjahreszeitraumes ein den jeweiligen Fünftelbetrag übersteigender Verlust ein, ist ein Betrag in Höhe dieses Verlustes aufzulösen.**
- **Wird innerhalb des Fünfjahreszeitraumes die Beteiligung beendet, sind sämtliche Fünftelbeträge gewinnerhöhend aufzulösen.**

**Durch die gewinnerhöhende Auflösung** wird der Anteil am Gewinn der Gesellschaft korrigiert. Der Ansatz eines negativen Firmenwertes ist unzulässig; daher kann die Abstockung der Buchwerte durch Passivierung eines Firmenwertes nicht vermieden werden (VwGH 29.01.1974, 1945/73; VwGH 24.11.1999, 97/13/0022).

Rz 5987 wird geändert (Judikatur)

## **Rz 5987**

Gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 ist der Betrag des negativen Kapitalkontos, soweit er nicht aufgefüllt werden muss, jedenfalls als Veräußerungsgewinn bei Ausscheiden des Gesellschafters anzusetzen, und zwar unabhängig von eventuellen Haftungsbeschränkungen des Zivilrechts. **Eine spätere Entlassung aus der Auffüllungsverpflichtung führt erst zu diesem Zeitpunkt zu nachträglichen Einkünften gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 (VwGH 03.09.2008, 2006/13/0167).**

Rz 5991 wird geändert (Judikatur)

#### **Rz 5991**

Übersteigen die stillen Reserven und der Firmenwert den Betrag des negativen Kapitalkontos nicht, besteht insoweit eine Auffüllungsverpflichtung des ausscheidenden Gesellschafters. Ein Veräußerungsgewinn entsteht in Höhe der stillen Reserven zuzüglich des Firmenwertes. Wird auf die Auffüllung aus betrieblichen Gründen verzichtet, entsteht ein Veräußerungsgewinn in Höhe des negativen Kapitalkontos (außer der ausscheidende Gesellschafter muss mit der Inanspruchnahme durch Gesellschaftsgläubiger rechnen). Einkünfte aus einem späteren Verzicht sind gemäß **§ 32 Z 2 EStG 1988 als nachträgliche betriebliche Einkünfte zu berücksichtigen**. Tritt beim ausscheidenden Gesellschafter Gewinnverwirklichung ein, wird er aber später wider Erwarten von Gesellschaftsgläubigern in Anspruch genommen, kann für ihn ein Verlust insoweit entstehen, als keine durchsetzbaren Ausgleichsforderungen gegenüber den anderen Gesellschaftern bestehen. Dieser Verlust ist im Rahmen des **§ 32 Z 2 EStG 1988 im Jahr der Inanspruchnahme zu berücksichtigen (vgl. VwGH 04.02.2009, 2006/15/0151)**.

Rz 6114 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 6114**

Bankmäßige Transaktionskosten sind als Anschaffungsnebenkosten oder Veräußerungskosten keine Werbungskosten. Bankspesen im Zusammenhang mit der Verwahrung und Verwaltung der Kapitalschulden (zB Depotgebühren) stellen hingegen Werbungskosten dar. **Werbungskosten im Zusammenhang mit endbesteuerungsfähigen Kapitaleinkünften sind allerdings gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abzugsfähig. Das Abzugsverbot gilt auch bei Werbungskosten im Zusammenhang mit ausländischen Einkünften, die der Abgeltungssteuer gemäß § 37 Abs. 8 EStG 1988 (Quasi-Endbesteuerung) unterliegen (siehe auch VfGH 17.06.2009, B 53/08 wonach dieses Abzugsverbot verfassungskonform ist)**.

Die Abschnittsüberschrift 20.2.1.3.2.3 vor Rz 6146 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2009)

#### **20.2.1.3.2.3 Besserungsscheine**

Rz 6146 wird geändert (Text aus Rz 6147; Budgetbegleitgesetz 2009)

#### **Rz 6146**

**Besserungsscheine, die einen Anspruch auf Gewinn und Liquidationserlös verbriefen, zählen zu den Genussrechten.**

Die Abschnittsüberschrift 20.2.1.3.2.4 vor Rz 6147 entfällt (Budgetbegleitgesetz 2009)

Die Abschnittsüberschrift 20.2.1.3a vor Rz 6147 wird neu eingefügt  
(Budgetbegleitgesetz 2009)

#### **20.2.1.3a Agrargemeinschaften**

Rz 6147 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2009)

#### **Rz 6147**

**Zur Rechtsnatur von Agrargemeinschaften siehe Rz 5030 ff und KStR 2001 Rz 51.**

**Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften stellen gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 Einkünfte aus Kapitalvermögen dar, wenn sie nicht zum Betriebsvermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gehören. Näheres siehe Rz 5030 ff. Hinsichtlich der Kapitalertragsteuer siehe Rz 7723 ff.**

Rz 6217 wird geändert (Anpassung an StiftR 2009)

#### **Rz 6217**

Zur Besteuerung von Zuwendungen siehe **StiftR 2009** Abschnitt 8 bis Abschnitt 10.

Rz 6227 wird geändert (Eliminierung des Abschnittes 20.2.8.5 aus der Rz)

#### **Rz 6227**

Bei Veräußerung von Zins- oder Dividendenscheinen ohne die zugehörigen Wertpapiere kommt es beim Veräußerer zu einem vorzeitigen Zufluss von Kapitalerträgen. Anders als bei

Veräußerung eines Wertpapiers mit abgereiften aber noch nicht fälligen Zinsansprüchen oder bei Nullkuponanleihen (siehe Rz 6186 ff) fällt der Zuflusszeitpunkt kraft besonderer gesetzlicher Anordnung (§ 27 Abs. 2 Z 3 EStG 1988) mit dem Erhalt des Kaufpreises zusammen. Beim Erwerber bilden die Zinsen oder Dividenden aus den erworbenen Zins- oder Dividendenscheinen Kapitaleinkünfte. Der Kaufpreis kann jedoch im Jahr des Erwerbes als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Folgende Rz 6228 wird nach der Abschnittsüberschrift 20.2.8.5 neu eingefügt

#### **Rz 6228**

**Zum Abschichtungsüberschuss siehe Rz 6164 ff.**

Folgender Abschnitt 20.3 mit den Rz 6229 bis Rz 6239 wird eingefügt (Wiederherstellung der irrtümlich entfernten Rz)

### **20.3 Steuerfreie Kapitaleinkünfte**

#### **20.3.1 Ausschüttungen aus Genussscheinen und jungen Aktien**

##### **Rz 6229**

**Steuerfrei sind nur Ausschüttungen aus Genussscheinen und jungen Aktien, deren Anschaffung sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug erfüllt hat (näheres siehe LStR 2002 Rz 541 ff). Außerdem muss es zu einer Berücksichtigung als Sonderausgaben im Zuge der (Arbeitnehmer-) Veranlagung gekommen sein. Nicht erforderlich ist, dass sich die Aufwendungen tatsächlich steuermindernd ausgewirkt haben (zB bei Anschaffung von Genussscheinen oder jungen Aktien in Verlustjahren). Die Steuerbefreiung wird hingegen weder durch den Umstand, dass die Sonderausgaben nur zu einem Viertel steuerwirksam werden, noch durch die Anrechnung auf das Sonderausgabenpauschale gemindert.**

##### **Rz 6230**

**Für junge Aktien steht die Steuerbefreiung darüber hinaus nur insoweit zu, als sich der Nennbetrag der jungen Aktien innerhalb der**

Sonderausgabenhöchstbeträge gehalten hat. Die für die Steuerbefreiung maßgebliche Bezugsgröße muss sich daher bei jungen Aktien – anders als bei Genussscheinen – nicht mit den tatsächlich geltend gemachten Sonderausgaben decken.

#### **Rz 6231**

Der Steuerpflichtige hat die Wahl,

- welche Teile der Anschaffungskosten bzw. des Nennwertes er dem Sonderausgabenhöchstbetrag zuordnet, um zu bestimmen, für welche Genussscheine und jungen Aktien er die Steuerfreiheit späterer Ausschüttungen bzw. Dividenden in Anspruch nehmen will;
- mit welchen Bezugsgrößen er den Sonderausgabenhöchstbetrag auffüllt, wenn er in einem Jahr sowohl Genussscheine als auch junge Aktien zeichnet.

#### **Rz 6232**

Die Steuerbefreiung betrifft

- die ursprünglich angeschafften Genussscheine,
- die ursprünglich angeschafften jungen Aktien sowie
- Genussscheine und junge Aktien, die zur Vermeidung der Sonderausgaben-Nachversteuerung angeschafft worden sind und eine Nachversteuerung tatsächlich verhindert haben.

#### **Rz 6233**

Bei Genussscheinen ist jede Ausschüttung steuerbefreit, somit auch die Abschichtung des Genussscheininhabers nach Ende der Laufzeit des Genussscheines. Hingegen fallen Überschüsse aus der Veräußerung von Genussscheinen nicht unter die Befreiung des § 27 Abs. 3 Z 1 EStG 1988; sie zählen gegebenenfalls zu den Spekulationsgeschäften. Genussscheine sind ohne zeitliches Limit für den Zeitraum ihrer Hinterlegung bei einer inländischen Bank steuerbefreit.



#### **Rz 6234**

Bei jungen Aktien sind nur Ausschüttungen befreit, die auf Basis eines den unternehmensrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses vorgenommen wurden (offene Ausschüttungen). Die Steuerbefreiung wirkt zeitlich limitiert für den Zeitraum der Hinterlegung bei einer inländischen Bank; sie endet mit Ablauf des zehnten Kalenderjahres, das auf das Ende des Anschaffungsjahres folgt. Im Falle einer Nachschaffung zur Vermeidung der Sonderausgaben-Nachversteuerung läuft die Frist auch für die nachgeschafften jungen Aktien ab Ende des Jahres der ursprünglichen Anschaffung. Dies gilt auch dann, wenn an Stelle eines Genussscheines eine junge Aktie nachgeschafft wurde.

#### **Rz 6235**

Die Steuerbefreiung kann nur von demjenigen in Anspruch genommen werden, in dessen Person die Voraussetzung der Sonderausgabenbegünstigung erfüllt worden ist. Sie geht nur dann auf den Erwerber über, wenn es trotz Vermögensübertragung zu keiner Sonderausgaben-Nachversteuerung kommt (Erwerb von Todes wegen) und soweit der Erwerber nicht seinerseits im Jahr der seinerzeitigen Anschaffung Genussscheine oder junge Aktien sonderausgabenbegünstigt erworben hat.

#### **Rz 6236**

Kommt es im Bereich der Sonderausgaben zu einer Nachversteuerung, weil die zehnjährige Hinterlegungsfrist auf einem Depot nicht eingehalten wurde, bleibt die Steuerbefreiung für den Zeitraum der Hinterlegung dennoch aufrecht.

### **20.3.2 Ausschüttungen aus Aktien und aus Genussrechten von Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften**

#### **Rz 6237**

Ausschüttungen aus Aktien und aus Genussrechten, die von Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften im Sinne des § 5 Z 14 KStG 1988 ausgegeben wurden, sind bis zu einem Nennbetrag von insgesamt höchstens

25.000 Euro steuerfrei. Die Steuerbefreiung erfolgt im Rahmen der Veranlagung durch Anrechnung bzw. Erstattung der KEST.

### 20.3.3 Wohnsparaktien

#### Rz 6238

Gehören Kapitalerträge aus Wohnbauaktien und Wohnbau-Wandelschuldverschreibungen, die von Aktiengesellschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 des Bundesgesetzes über steuerliche Sondermaßnahmen zur Förderung des Wohnbaus ausgegeben worden sind, zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, gilt für die Zeit der Hinterlegung dieser Wertpapiere bei einer inländischen Bank Folgendes:

- Die Kapitalerträge sind im Ausmaß bis zu 4% des Nennbetrages der Aktien und Wandelschuldverschreibungen steuerfrei; es ist davon keine Kapitalertragsteuer abzuziehen.
- Für darüber hinausgehende Kapitalerträge gilt die Einkommensteuer als gemäß § 97 des Einkommensteuergesetzes 1988 durch Steuerabzug abgegolten.

#### Rz 6239

Anders als bei der Steuerbefreiung für junge Aktien (Rz 6229 ff) besteht keine Verknüpfung zwischen der Steuerbefreiung und dem Sonderausgabenabzug. Die Dividende ist auch dann im erwähnten Ausmaß steuerfrei, wenn die Wohnbauaktie von einem Vorbesitzer erworben wurde oder im Sonderausgabenhöchstbetrag nicht mehr Deckung gefunden hat. Voraussetzung für die teilweise Steuerfreiheit der Dividendenausschüttungen ist lediglich die Hinterlegung der Aktie auf einem Bankdepot.

Randzahlen 6240 bis 6400: *derzeit frei*

Rz 6411 wird geändert (Judikatur)

### **Rz 6411**

Mietvorauszahlungen führen zu einem sofortigen Einnahmenezufluss. Eine allfällige Rückzahlung stellt Werbungskosten dar. Im Fall der Verknüpfung des Mietvertrages mit einem Darlehensvertrag (der Mieter gewährt dem Vermieter in Gestalt einer Mietvorauszahlung ein Darlehen) kommt es zu einem Zufluss von Mieteinnahmen nach Maßgabe der vereinbarten Darlehensrückzahlungen. Eine Beurteilung der Vorauszahlung als Darlehen setzt eine vom Fortbestand des Mietverhältnisses losgelöste Rückzahlungsverpflichtung mit vereinbarter Laufzeit, Rückzahlungsmodalität und allfällige Verzinsung des Darlehens voraus. Eine Verknüpfung mit dem Mietvertrag steht nur insofern einer Beurteilung als Darlehen nicht entgegen, als es sich dabei um eine dem wirtschaftlichen Gehalt beider Vereinbarungen (Mietvertrag und Darlehensvertrag) entsprechende Aufrechnung der Darlehensrückzahlungsraten mit den Mietzinszahlungen handelt (VwGH 10.10.1996, 94/15/0121; VwGH 15.04.1998, 98/14/0043). Siehe dazu auch Rz 6448 f. **Wird einem Vermieter vom Mieter ein zinsenloses Darlehen gewährt, kommt dem Darlehen im Umfang des dadurch verschafften Zinsgewinns mietzinserhöhender Entgeltcharakter zu; daher liegt ein geldwerter Vorteil vor, der als Einnahme im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen ist (VwGH 04.06.2008, 2006/13/0172).**

Rz 6436 wird geändert (Judikatur)

### **Rz 6436**

Im Falle des unentgeltlichen Erwerbs eines Gebäudes, das im Zeitpunkt des Erwerbs zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt und vom Erwerber weitervermietet wird ("durchgehende" Vermietung), sind wahlweise der zuletzt festgestellte Einheitswert oder die fiktiven Anschaffungskosten anzusetzen (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988). Der Steuerpflichtige muss den Antrag auf Geltendmachung der fiktiven Anschaffungskosten für das Kalenderjahr stellen, in dem er das Gebäude unentgeltlich erworben hat und daher zumindest eine halbe Jahres-AfA vorzunehmen ist (VwGH 23.04.1980, 1690/79). Die einmal getroffene Wahl der Bemessung der AfA von den fiktiven Anschaffungskosten kann nicht mehr rückgängig gemacht werden (VwGH 01.07.1992,

91/13/0062). **Der Antrag, die Absetzung von den fiktiven Anschaffungskosten vorzunehmen, kann allerdings auch noch im Rechtsmittelverfahren gestellt werden (VwGH 11.11.2008, 2004/13/0040).**

Von dem Wahlrecht auf AfA von den fiktiven Anschaffungskosten wird dann noch nicht konkret Gebrauch gemacht, wenn ein Steuerpflichtiger in einem Fall, in welchem sich bei Ansatz einer von den fiktiven Anschaffungskosten ausgehenden AfA ein Verlust ergibt, auf eine Verlustveranlagung verzichtet (weil in einem solchen Fall die Entscheidung des Steuerpflichtigen über eine Antragstellung im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 nicht ausreichend klargestellt ist). Durch den Verzicht auf eine Verlustveranlagung wird somit das Wahlrecht auf Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten (bei einer in späteren Jahren durchzuführenden Pflichtveranlagung) nicht konsumiert (VwGH 18.7.2001, 98/13/0003).

Rz 6459 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 6459**

Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen können im Fall der Zehntelung nach Beendigung der Vermietung als nachträgliche Werbungskosten geltend gemacht werden (siehe Rz 6487 f). Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen führen zu keiner Nachversteuerung gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988 und zu keiner Verlängerung der Spekulationsfrist. **Dies gilt auch für jene Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen, die in Vorjahren zu Unrecht als Herstellungsaufwendungen gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 abgesetzt wurden.**

Gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 ist Instandsetzungsaufwand bei Ermittlung von Einkünften aus Spekulationsgeschäft den Anschaffungskosten hinzuzurechnen.

Rz 6482 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 6482**

Unterliegt das Mietobjekt gleichzeitig dem MRG, so ist die Förderungszusage deswegen nicht von Bedeutung, weil auch die Zehntel- bis Fünfzehntelabsetzung für mietengeschützte Gebäude in Betracht kommt (die Sanierungsmaßnahmen fallen regelmäßig unter die §§ 3 bis 5 MRG). Die Förderungszusage ist hingegen dann erforderlich, wenn zB der Dachboden im

Zusammenhang mit der allgemeinen Sanierung des Gebäudes ausgebaut werden soll, weil dies bei einer allgemeinen Sanierung des Gebäudes als Teil des begünstigten Sanierungsaufwandes gilt; ohne eine Subventionszusage ist der Dachbodenausbau als Herstellungsaufwand auf die Restnutzungsdauer zu verteilen. Weiters ist die Förderungszusage bei Abbruch und Neuerrichtung einzelner nicht mehr sanierbarer Gebäude im Rahmen einer Blocksanierung erforderlich; ohne Förderungszusage ist die Herstellungskosten des Neubaus auf 67 Jahre zu verteilen; **gleiches gilt zB für eine Totalsanierung gemäß § 13 Abs. 1 und 2 der Sanierungsverordnung 2008, LGBl. Nr. 02/2009, zum Wiener Wohnbauförderungs- und Wohnhaussanierungsgesetz – WWFSG 1989, LGBl. Nr. 18/1989.**

Rz 6511 wird geändert

## **Rz 6511**

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

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

- Herstellungsaufwendungen auf zehn bis fünfzehn Jahre verteilt abgesetzt

oder

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

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

**Wurden Instandsetzungs- und/oder Instandhaltungsaufwendungen zu Unrecht als Herstellungsaufwendungen gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 abgesetzt, kommt eine Nacherfassung gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988 nicht in Betracht.**

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

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

Die Abschnittsüberschrift 21.9 wird geändert (Abgabenverwaltungsreformgesetz)

## **21.9 Feststellung gemäß § 188 BAO, Vermietung an Miteigentümer**

Rz 6611 wird geändert

### **Rz 6611**

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

- Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen.
- Die Vermietung eines einzigen Motorbootes, weil davon ausgegangen werden kann, dass eine über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit allenfalls in geringem Ausmaß anfällt und dadurch ein steuerlicher Gewerbebetrieb nicht begründet wird.
- Die Dauervermietung von zwei ehemaligen Betriebsfahrzeugen, zumal diese über eine bloße Vermögensverwaltung nicht hinausgeht.

- Einkünfte von Sachwaltern für einen Angehörigen (keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr).
- Die bloß gelegentliche (im Sinne von zufällig oder fallweise) Vermietung eines KFZ gegen ein Entgelt in Höhe des amtlichen Kilometergeldes an das Unternehmen des Ehegatten.
- Die Vermietung zweier (mit Fremdmitteln angeschaffter) Container durch einen Bankangestellten (VwGH 11.04.1984, 83/13/0028).
- Beträge, die für den Verzicht auf Nachbarrechte im Zusammenhang mit einem Bauvorhaben (Einwilligung des Anbaus direkt an die Grundstücksgrenze) geleistet wurden (VwGH 28.01.1997, 96/14/0012).
- Abgeltung der Unterlassung der Durchführung eines Projektes (zB Errichtung eines Einkaufszentrums, VwGH 30.09.1999, 98/15/0117).
- Entgelte für die Einräumung eines Vorkaufsrechtes an einem privaten Grundstück
- Entgeltlicher Verzicht auf die Ausübung eines Vorkaufsrechtes (VwGH 03.07.2003, 99/15/0003).
- Die entgeltliche Abstandnahme von der Einbringung oder Fortführung von Besitzstörungsklagen (VwGH 25.06.2008, 2008/15/0132).
- Entgeltlicher Verzicht auf die Optionsausübung auf Abschluss eines Mietvertrages (VwGH 28.10.2008, 2006/15/0091).
- Provision für eine einmalige Kreditvermittlung (VwGH 17.10.1984, 84/13/0054).
- Die Abtretung von Ansprüchen aus einem Versicherungsvertrag gegen Ablöse beim Abtretenden in Höhe der Differenz zwischen Ablösesumme und eigener Prämienleistung.
- Einnahmen aus der einmaligen Mitteilung einer Idee zur Auswertung an einen branchenkundigen Geschäftsmann.
- Entgelte für die Aufgabe eines Veräußerungs- und Belastungsverbot (VwGH 23.05.2000, 95/14/0029).
- Stillhalterprämien, wenn die Abwicklung des Optionsgeschäftes außerhalb der Spekulationsfrist erfolgt (zu Glattstellungsprämien siehe Rz 6621a).

- Leihegebühr aus einem Wertpapierleihegeschäft (Rz 6199).
- Entgelte für den Verzicht auf die Ausübung eines Wohnrechtes, es sei denn, das Wohnrecht wurde im Rahmen der Veräußerung des Gebäudes zurückbehalten und das Entgelt für die Aufgabe des Wohnrechtes stellt einen nachträglichen Veräußerungserlös dar.
- **Bürgschaftsübernahme gegen Entgelt.**

Die Abschnittsüberschrift 22.2.6 vor Rz 6612 wird geändert:

#### **22.2.6 Werbungskosten, Zufluss, Verlustausgleichsverbot, Freigrenze**

Rz 6612 wird geändert (Klarstellung)

##### **Rz 6612**

**Werbungskosten im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 sind solche Aufwendungen, die durch die Einkünfte aus Leistungen veranlasst sind (zB Vertragserrichtungskosten). Die Einkünfte sind nach Maßgabe des § 19 EStG 1988 zu erfassen. Handelt es sich um einmalige oder bloß gelegentliche Leistungen, sind im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips auch jene Ausgaben als Werbungskosten abzugsfähig, die in einem früheren Jahr abgeflossen sind, als die Einnahmen zufließen. Ergibt sich daraus ein Verlust, kann dieser nicht einkommensmindernd mit anderen Einkünften (auch nicht mit anderen Überschüssen aus Leistungen) ausgeglichen werden (absolutes Verlustausgleichsverbot).**

**Für Einkünfte aus Leistungen besteht eine Freigrenze von 220 Euro.**

Rz 6617b wird neu eingefügt (Judikatur)

##### **Rz 6617b**

**Auch Sachbezüge können Funktionsgebühren darstellen (zB Strompreisermäßigung, VwGH 24.09.2008, 2006/15/0324, 0374).**



Rz 6619 wird geändert (Judikatur)

#### **Rz 6619**

Bezüge, die ehemalige Funktionäre öffentlich-rechtlicher Körperschaften auf Grund ihrer nicht in einem Dienstverhältnis ausgeübten früheren Funktion erhalten, fallen gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 als Einkünfte aus einem Rechtsverhältnis unter § 29 Z 4 EStG 1988 (VwGH 21.02.1984, 83/14/0228; **VwGH 24.09.2008, 2006/15/0324, 0374, betr. einer Strompreisermäßigung**).

Rz 6621 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 6621**

Keine Anschaffung liegt vor bei Erwerb durch Schenkung, Erbschaft, Vermächtnis (VwGH 11.09.1997, 94/15/0134) **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).

**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 Spekulationsgeschäftes 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.

Die Abschnittsüberschrift 22.4.1.3 vor Rz 6623 wird geändert

#### **22.4.1.3 Tausch, Realteilung, Zivilteilung, Pflichtteilsanspruch, Objektverlosung**

Rz 6623a und Rz 6623b werden neu eingefügt

##### **Rz 6623a**

**Beim Verloser eines Objektes (Haus, Pkw usw.) ist in wirtschaftlicher Betrachtung – ungeachtet der Bezeichnung als „Verlosung“ – ertragsteuerlich ein Veräußerungsgeschäft anzunehmen. Der Verloser hat nicht die Absicht, das Objekt unentgeltlich zu übertragen, sondern einen – einer „klassischen“ Veräußerung vergleichbaren – Gewinn zu erzielen.**

**Der Verloser verwirklicht daher den Spekulationstatbestand, wenn die Spekulationsfrist im Zeitpunkt der Verlosung noch nicht abgelaufen ist und kein Befreiungstatbestand des § 30 Abs. 2 EStG 1988 (selbst hergestelltes Gebäude,**

Hauptwohnsitzbefreiung nach Ablauf von zwei Jahren) gegeben ist oder nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 kein Spekulationsgeschäft vorliegt (zu den Steuerbefreiungen siehe Rz 6630 ff).

Wurde das verlorste Objekt unentgeltlich erworben, ist auf den Anschaffungszeitpunkt beim Rechtsvorgänger abzustellen (siehe Rz 6628 ff).

Veräußerungserlös ist die Summe der Lose. Als Veräußerungskosten kommen alle mit der Verlosung zusammenhängenden Aufwendungen (zB Rechts- und Beratungskosten, Werbeaufwand, Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 17 Z 7 lit. a GebG) in Betracht (zur Ermittlung der Einkünfte siehe auch Rz 6654a ff).

#### **Rz 6623b**

Der Lospreis ist im Rahmen eines synallagmatischen Verhältnisses an den Gesamtwert des verlorsten Objektes gebunden. Unter diesem Aspekt und unter Beachtung, dass die Begriffe „Veräußerung“ und „Anschaffung“ korrespondierend sind (siehe Rz 6620), führt die Veräußerung auf Seiten des „Verlosers“ daher auf Seiten des „Gewinners“ zu einem Anschaffungsvorgang.

Die Anschaffungskosten entsprechen seinem Lospreis zuzüglich der Anschaffungsnebenkosten. Veräußert der „Gewinner“ das Objekt innerhalb der Spekulationsfrist, liegt daher ein Spekulationsgeschäft vor. Die Besteuerung der vollen Differenz zwischen den Anschaffungskosten und dem Veräußerungserlös (abzüglich allfälliger Veräußerungskosten oder zwischenzeitiger Herstellungs- oder Instandsetzungskosten) entspricht dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

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).

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

Rz 6627a wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 6627a**

Soweit bei einem Verkauf eine eindeutige Zuordnung der Wertpapiere möglich ist (zB gleichartige Wertpapiere auf verschiedenen Depots, Subdepots oder Streifbandverwahrung), richtet sich die Besteuerung nach der vom Steuerpflichtigen vorgenommenen Zuordnung.

Dies gilt auch in Fällen, in denen in Sammelverwahrung gehaltene Wertpapiere gleicher Art (zB XY-Aktien) veräußert werden, sofern der Bestand der angeschafften Wertpapiere hinsichtlich Anschaffungszeitpunkt und Anschaffungskosten lückenlos dokumentiert ist, sodass eine eindeutige (rechnerische) Zuordnung der veräußerten Wertpapiere möglich ist. Ist dies nicht der Fall, sind die ältesten Wertpapiere als zuerst verkauft anzusehen (FIFO-Methode).

*Beispiel:*

*Aktien der X-AG auf einem Depot mit Sammelverwahrung. Ermittlung nach der FIFO-Methode.*

<i>Tranche</i>	<i>Anschaffungsdatum</i>	<i>Stück</i>	<i>Preis/Stück</i>	<i>AK-gesamt</i>
<i>A</i>	<i>30.12.01</i>	<i>100</i>	<i>320</i>	<i>32.000</i>
<i>B</i>	<i>15.1.02</i>	<i>30</i>	<i>350</i>	<i>10.500</i>
<i>C</i>	<i>30.6.02</i>	<i>50</i>	<i>330</i>	<i>16.500</i>

*31.10.02: Verkauf 40 Aktien zu einem Kurs von 400 je Aktie.*

*40 Aktien der Tranche A wurden innerhalb der Spekulationsfrist verkauft, daraus resultiert ein Spekulationsüberschuss von 3.200 Euro (80 Euro x 40). Bei lückenloser Dokumentation könnte der Steuerpflichtige auch Aktien der Tranchen B und C (Zuordnung nach Wahl) verkauft haben.*

*Depotstand nach dem Verkauf am 31.10.02 (bei FIFO-Methode):*

<i>Tranche</i>	<i>Anschaffungsdatum</i>	<i>Stück</i>	<i>Preis/Stück</i>	<i>AK-gesamt</i>
<i>A</i>	<i>30.12.01</i>	<i>60</i>	<i>320</i>	<i>19.200</i>
<i>B</i>	<i>15.1.02</i>	<i>30</i>	<i>350</i>	<i>10.500</i>
<i>C</i>	<i>30.6.02</i>	<i>50</i>	<i>330</i>	<i>16.500</i>

*10.2.03: Verkauf weiterer 120 Aktien zum Kurs von 420 je Aktie.*

*Die Aktien der Tranche A (60 Stück) und B (30 Stück) werden außerhalb der Spekulationsfrist verkauft. Nur die Aktien der Tranche C wurden innerhalb der Spekulationsfrist angeschafft, es kann daher nur für 30 Aktien eine Spekulationsbesteuerung erfolgen. Die Anschaffungskosten der spekulationsverfangenen Aktien betragen 330 je Aktie, der Spekulationsüberschuss daher 2.700 Euro (90 Euro x 30).*

**Es bestehen keine Bedenken, diese Vorgangsweise auch für betrieblich gehaltene Wertpapiere anzuwenden.**

Die Abschnittsüberschrift 22.4.7 wird geändert:

22.4.7 Zufluss, **Abfluss**

Rz 6663 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 6663**

Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften sind nach Maßgabe **des Zufließens des Veräußerungserlöses gemäß § 19 EStG 1988** steuerlich zu erfassen. **Abzugsposten (Anschaffungskosten, Herstellungskosten, Instandsetzungskosten, bis zur Veräußerung angefallene Werbungskosten) sind – abweichend vom tatsächlichen Abfluss – nach Maßgabe des Zufließens der Einnahmen steuerlich zu berücksichtigen. Zu nachträglichen Werbungskosten siehe Rz 6665.**

**Auch im Falle einer Fremdfinanzierung des Wirtschaftsgutes liegt der Zufluss des Veräußerungspreises im Veräußerungszeitpunkt vor. Im Falle einer befreienden Schuldübernahme (§ 1405 ABGB) als Teil des Veräußerungspreises liegt der Zufluss des vom Erwerber durch Schuldübernahme entrichteten Veräußerungspreises im Zeitpunkt der Zustimmung zur Schuldübernahme durch den Gläubiger vor (siehe Rz 4627a).**

*Beispiel:*

*Ein Grundstück wird um **100.000 Euro** angeschafft, ein Betrag von **50.000 Euro** wird fremdfinanziert und dafür eine Hypothek auf diesem Grundstück eingeräumt. Drei Jahre später wird das Grundstück um **200.000 Euro** veräußert, die noch ausstehende Hypothek von **40.000 Euro** wird in Anrechnung auf den Kaufpreis vom Käufer übernommen, **wobei die Zustimmung des Gläubigers erst im folgenden Jahr erfolgt**. Der sich sonach ergebende Barpreis von **160.000 Euro** wird in zwei Jahresraten vereinnahmt, Werbungskosten sind nicht angefallen.*

*Ermittlung der Spekulationseinkünfte:*

*Im ersten Jahr ist als Veräußerungspreis der halbe Barpreis (**80.000 Euro**) zu erfassen. **Dem ist von den Anschaffungskosten ein Teilbetrag in Höhe von 80.000 Euro gegenüberzustellen, so dass noch kein Überschuss entstanden ist.** Im zweiten Jahr sind die restlichen Einkünfte von **80.000 Euro** und die **übernommene Verbindlichkeit von 40.000 Euro** zu erfassen. **Nach Abzug des noch verbleibenden Teiles der Anschaffungskosten (20.000 Euro) ergeben sich Einkünfte von 100.000 Euro.***

Die Abschnittsüberschrift 22.5.6 vor Rz 6676 wird geändert

## **22.5.6 Verlustausgleich, Vorrang von Spekulationsgeschäften, sukzessive Anschaffung und Veräußerung von Beteiligungen**

Rz 6676b wird neu eingefügt (Klarstellung)

### **Rz 6676b**

**Werden einzelne Aktien einer sukzessive erworbenen Beteiligung an einer Aktiengesellschaft veräußert, kann der Steuerpflichtige eine Zuordnung der Anschaffungskosten und des Anschaffungszeitpunktes vornehmen, wenn der Bestand der Wertpapiere hinsichtlich dieser Daten lückenlos dokumentiert ist (siehe dazu Rz 6627a).**

**Sukzessiv erworbene GmbH-Anteile stellen ein einheitliches Wirtschaftsgut dar. Ein Steuerpflichtiger kann daher nicht selbst bestimmen, welcher zu verschiedenen Zeitpunkten und Preisen erworbene Anteil veräußert wird (siehe dazu Rz 6627b).**

Rz 6865 wird geändert (Klarstellung)

## **Rz 6865**

### **Rentenabfindung**

**Sofern Rentenabfindungen nicht gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 steuerpflichtig sind, sind sie** unter § 32 Z 1 EStG 1988 zu subsumieren (**zB** Verdienstentgangsrenten eines (nicht)selbständigen Steuerpflichtigen).

Rz 6904 wird geändert (Judikatur)

## **Rz 6904**

Für nachträgliche Vermögensverluste besteht auch ohne "formell ordnungsmäßige Buchführung" ein Verlustvortrag gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988.

**Zur nachträglichen Änderung des Veräußerungserlöses siehe Rz 5661.**

Die bisherige Abschnittsüberschrift 23.3.4 entfällt

Rz 6904a entfällt (Judikatur)

Die bisherige Abschnittsüberschrift 23.3.5 wird geändert und lautet

### **23.3.4 Durchführung der Besteuerung**

Der Abschnitt 23.5 samt allen Unterabschnitten entfällt (Anpassung an StiftR 2009)

Rz 7005 wird geändert (Judikatur)

## **Rz 7005**

Ist die Leistungsdauer von Anfang an bestimmt, liegen Raten vor.

Ist eine am Umsatz der auf die Veräußerung folgenden Jahre orientierte Gegenleistung ausreichend konkretisiert, ist sie nicht nach Rentenregeln, sondern als Forderung anzusetzen und gehört damit zum Veräußerungsgewinn (VwGH 17.09.1997, 93/13/0106, Veräußerung gegen Fixbetrag und 10% der folgenden Dreijahresumsätze). **Stellt sich heraus, dass die**

geschätzte Kaufpreisforderung zu hoch oder zu niedrig angesetzt wurde, ist die Differenz als Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 zu berücksichtigen (VwGH 04.02.2009, 2006/15/0151, zu einem nach der Betriebsveräußerung eingetretenen Forderungsausfall).

Rz 7011 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 7011**

Renten können im Zusammenhang mit der Übertragung von Wirtschaftsgütern (Versorgungsrenten, Gegenleistungsrenten, Unterhaltsrenten, gemischte Renten) oder unabhängig von einer solchen (zB Schadensrenten wie Unfall-, Berufsunfähigkeits- oder Invaliditätsrenten auf Grund einer Schädigung durch einen Dritten, Unterhaltsrenten, **Renten auf Grund einer Pflegeversicherung**) vereinbart werden. Zu Renten aus einer privaten Unfall-, Invaliditäts- oder Berufsunfähigkeitsversicherung **sowie einer Pflegeversicherung** siehe Rz 7018.

Eine Mehrbedarfsrente, das ist eine Rente, die ausschließlich einen erforderlichen Mehraufwand an Pflege und (insbesondere medizinischer) Betreuung des Empfängers abgilt, ist nicht steuerbar, da sie dem Empfänger kein disponibles Einkommen verschafft (VfGH 07.12.2006, B 242/06).

Rz 7015 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht)

#### **Rz 7015**

Sonstige Renten, bspw. Schadensrenten, sind **grundsätzlich** sofort beim Rentenzahler nach § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 abzugsfähig bzw. beim Rentenempfänger nach § 29 Z 1 EStG 1988 steuerpflichtig. **Eine Unterhaltersatzrente, das ist eine Schadensrente, die an die Stelle einer sonst bestehenden Unterhaltsverpflichtung tritt und diese ersetzt, ist beim Empfänger nicht steuerpflichtig.**

Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen (Unterhaltsrenten) und freiwillige Zuwendungen gemäß §§ 20 Abs. 1 Z 4 **sind** in Verbindung mit Abs. 3 und 29 Z 1 EStG 1988 steuerlich unbeachtlich, und zwar auch dann, wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen (VwGH 19.05.1994, 94/15/0062). Dies gilt



bspw. auch für Rentenzahlungen auf Grund einer Vereinbarung über die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens anlässlich einer Scheidung, die als Ausgleichszahlungen iSd Ehegesetzes anzusehen sind (VwGH 23.04.1998, 95/15/0191).

Rz 7018 wird geändert (Klarstellung)

## **Rz 7018**

Bei Renten, die auf Grund eines Rentenversicherungsvertrages oder anlässlich der Umwandlung der Auszahlung **eines Versicherungsanspruches** in eine Rente geleistet werden, kann grundsätzlich eine Kaufpreisrente unterstellt werden. **Die Bezeichnung des Versicherungsvertrages, aus dem ein Anspruch auf Rentenzahlungen erwächst, ist für die steuerliche Beurteilung von Rentenzahlungen auf Grund eines Versicherungsverhältnisses unbeachtlich.** Renten aus einer **als private** Unfall-, Invaliditäts- oder Berufsunfähigkeitsversicherung, **aber auch als Kranken- oder Pflegeversicherung titulierten Versicherung** stellen Kaufpreisrenten dar (**hinsichtlich Mehrbedarfsrenten siehe aber Rz 7011**).

Nach § 29 Z 1 EStG 1988 idF des Budgetbegleitgesetzes 2003 tritt Steuerpflicht ab jenem Zeitpunkt ein, zu dem die Rentenzahlungen die Gegenleistung überschreiten. Bei Versicherungsrenten (auch bei Risikoversicherungen) entsteht der Rentenvertrag auf Grund der Besonderheiten des Versicherungsrechtes bei Beginn der Rentenzahlung. Als Gegenleistung ist jener Betrag anzusetzen, der zu Beginn der Rentenleistung als Einmalzahlung zum Erwerb des Rentenstammrechtes zu leisten wäre (idR der Endwert der Ansparphase). Zur Kapital-, Er- und Ablebensversicherung mit Einmalauszahlung siehe Rz 6208.

### ***Beispiel:***

***Im Rahmen eines Rentenversicherungsvertrages wurden laufende Prämien an ein Versicherungsunternehmen geleistet. Der Endwert der Ansparphase beträgt 50.000 Euro.***

- ***Vor Auszahlung der ersten Rente wird die Versicherungssumme in Form einer Einmalzahlung ausbezahlt. Es liegt keine Rentenabfindung iSd § 29 Z 1 EStG 1988 vor, die Einmalzahlung ist daher außerhalb des Anwendungsbereichs des § 27 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nicht steuerbar.***
- ***Nach der ersten Rentenzahlung wird der Rentenanspruch gegen eine Einmalzahlung abgefunden. Nach § 29 Z 1 EStG 1988 tritt Steuerpflicht***

***insoweit ein, als die erfolgten Rentenzahlungen zuzüglich der Abfindung den Endwert von 50.000 Euro übersteigen.***

Zinsen für Fremdkapital, das für den Erwerb eines Rentenstammrechtes aufgenommen wurde, stellen gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 Werbungskosten dar; zum Verlustausgleich siehe Rz 151 ff. Die Versicherungssteuer ist nicht als Werbungskosten absetzbar (VwGH 21.4.2005, 2004/15/0155).

Für den Wert der einjährigen Nutzung ist mangels einer eigenen einkommensteuerrechtlichen Vorschrift gemäß § 1 Abs. 1 BewG 1955 auf § 17 Abs. 3 BewG 1955 zurückzugreifen. Danach ist bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird. Beispielsweise ist als Jahreswert bei einer Vertragsgestaltung nahe der die Rentenleistungen innerhalb von drei Phasen schwanken, ein gewichteter Durchschnittswert heranzuziehen, der auf die Länge der einzelnen Phasen und die Höhe der in den einzelnen Phasen bezogenen Rentenleistungen abstellt.

Rz 7018a wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 7018a**

**Wird durch eine Rentenleistung ein Verdienstentgang ersetzt, stellt die Rente eine steuerpflichtige Einnahme iSd § 32 Z 1 EStG 1988 dar; dh. die empfangenen Rentenzahlungen führen (sofort) zu Einkünften und sind bei jener Einkunftsart zu erfassen, die durch die Rente ersetzt wird (zB Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit; siehe dazu auch Rz 6810 ff).**

Rz 7018b wird neu eingefügt (Klarstellung)

#### **Rz 7018b**

**Wird durch eine nicht steuerbare Rente ein Mehrbedarf abgedeckt (Rz 7011), sodass die Rente nicht steuerbar ist, bzw. wird eine steuerbare aber wegen fehlender Überschreitung der Gegenleistung (Rentenbarwert, Endwert der Ansparphase) noch nicht steuerpflichtige Rente vereinnahmt, sind Aufwendungen**

**in Zusammenhang mit dem versicherten und durch die Rente abgegoltenen Risiko nur insoweit als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, als sie den Betrag der nicht steuerpflichtigen Rente übersteigen.**

Rz 7019b wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2009)

### **Rz 7019b**

Hinsichtlich der Voraussetzungen des Vorliegens einer Zukunftsvorsorgeeinrichtung siehe InvFR **2008** Rz 25. Neben Pensionsinvestmentfonds können auch Veranlagungen in Versicherungen oder **betriebliche Vorsorgekassen** als Zukunftsvorsorgeeinrichtung ausgestaltet sein. Fehlen die in InvFR **2008** Rz 25 dargelegten Kriterien, liegt keine begünstigte Zukunftsvorsorge vor und eine dafür erworbene Rente ist als Gegenleistungsrente steuerpflichtig. Die Bestimmungen des § 108h Abs. 1 Z 1 EStG 1988 heben jedoch weder die Veranlagungsbestimmungen des InvFG 1993 noch des VAG auf. Bei **betrieblichen Vorsorgekassen** finden die Veranlagungsbestimmungen des **BMSVG** mit Ausnahme der Grenze für Veranlagungen in Aktien Anwendung. Für Veranlagungen, die nicht in Pensionsinvestmentfonds erfolgen, gilt abweichend vom Investmentfondsrecht Folgendes:

Die in InvFR **2008 Rz 27 ff** beschriebenen Veranlagungsvoraussetzungen müssen bei Versicherungen im Deckungsstock, dem die jeweiligen Versicherungsverträge zugeordnet sind, und bei **betrieblichen Vorsorgekassen** in der entsprechenden Veranlagungsgemeinschaft gegeben sein.

Die in InvFR **2008 Rz 26** genannte Kapitalgarantie kann bei Versicherungsverträgen auch von der Versicherung selbst gegeben werden.

Bis zum 31. Dezember **2005 konnten** gemäß § 108i Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 prämienbegünstigte Versicherungen auf Zukunftsvorsorgen übertragen werden. Eine solche Übertragung **konnte** insbesondere auch durch entsprechende Vertragsänderungen beim bisherigen Versicherungsvertrag erfolgen. Mit der Übertragung **musste** ein Verfügungsverzicht für mindestens 10 Jahre - beginnend ab der Übertragung – **abgegeben werden.**

Die Veranlagung kann auch über Investmentfonds erfolgen. Eine Anrechnung auf die in InvFR **2008 Rz 27** beschriebene Aktienquote erfolgt jedoch nur in dem Verhältnis, in dem sich das Fondsvermögen nach der tatsächlichen Veranlagung aus Aktien zusammensetzt, die an Börsen iSd § 108h Abs. 1 Z 1 EStG 1988 (Näheres siehe dazu InvFR **2008 Rz 29**) gehandelt werden.

Rz 7037 wird geändert (Judikatur)

### **Rz 7037**

Beträgt der Rentenbarwert zusammen mit einem allfälligen Einmalbetrag nicht weniger als 50%, jedoch höchstens 125% des Wertes des übertragenen Einzelwirtschaftsgutes, liegt insgesamt eine Kaufpreisrente vor.

**Wird eine Rente im Zuge eines unentgeltlichen Erwerbes eines Einzelwirtschaftsgutes vom Rechtsvorgänger übernommen, ist die übernommene Rente unabhängig von der steuerlichen Qualifikation beim Rechtsvorgänger zu beurteilen. Steht der Rentenbarwert der übernommenen Rente zum Zeitpunkt der Übertragung in keinem angemessenen Verhältnis (weniger als 50%) zum Wert des übertragenen Einzelwirtschaftsgutes, liegt keine Kaufpreisrente vor (VwGH 24.03.2009, 2004/13/0063).**

**Dies führt aber nicht zu einer Umqualifizierung der Rente beim Rentenempfänger.**

Der Abschnitt 25. wird geändert (Anpassung an StiftR 2009)

Siehe **StiftR 2009**.

Rz 7301 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2009)

### **Rz 7301**

Offene und verdeckte Ausschüttungen der im § 37 Abs. 4 Z 1 lit. a bis d EStG 1988 aufgezählten in- und ausländischen Körperschaften, weiters Zuwendungen jeder Art von österreichischen Privatstiftungen oder von vergleichbaren ausländischen Stiftungen und sonstigen vergleichbaren Vermögensmassen an Begünstigte und Letztbegünstigte **sowie**

### **Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften**

unterliegen dem halben Durchschnittssteuersatz. Zu den Ausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften siehe Rz 5030 ff.

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

Rz 7311 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2009)

### **Rz 7311**

Auf Veräußerungs-, **Aufgabe- und Übergangsgewinne** ist der Hälftesteuersatz auf Antrag anzuwenden, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerb **des Betriebes** sieben Jahre (84 Monate) verstrichen sind (**siehe zu Übergangsgewinnen Rz 7323**).

Rz 7314 wird geändert (SchenkMG 2008)

### **Rz 7314**

Erwerbsunfähigkeit liegt vor, wenn der Steuerpflichtige wegen körperlicher oder geistiger **Behinderung** in einem Ausmaß erwerbsunfähig ist, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen.

Erwerbsunfähigkeit iSd § 24 Abs. 6 und § 37 Abs. 5 EStG 1988 liegt jedenfalls vor, wenn ein Steuerpflichtiger keine Erwerbstätigkeit mehr ausüben kann (VwGH 4.11.1998, 98/13/0104) oder eine befristete oder unbefristete Erwerbsunfähigkeitspension zuerkannt wird.

Rz 7323 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2009, Klarstellung)

### **Rz 7323**

**Für Übergangsgewinne, die nach dem 17.6.2009 anfallen (Zeitpunkt der Veröffentlichung des Budgetbegleitgesetzes 2009 im BGBl.) steht der Hälftesteuersatz nur dann zu, wenn seit der Eröffnung des Betriebes oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.**

**Der Übergangsgewinn ist nur dann begünstigt, wenn die Betriebsveräußerung oder –aufgabe selbst steuerpflichtig ist. Wird der Betrieb eines Einnahmen-Ausgaben-Rechners zB unter Buchwertfortführung nach Art. III UmgrStG in eine Körperschaft eingebracht, ist ein aus diesem Anlass zu ermittelnder Übergangsgewinn daher nicht begünstigt.**

Rz 7343 wird geändert (Judikatur)

### **Rz 7343**

Unter die Begünstigung des § 38 EStG 1988 fallen nur Einkünfte aus der Verwertung von Erfindungen, die nach patentrechtlichen Bestimmungen geschützt sind (Patenterteilung iSd Patentrechts). Unterliegt eine Erfindung nicht der Möglichkeit des Patentschutzes, so können die aus der Verwertung dieser Erfindung erzielten Einkünfte von vornherein nicht begünstigt sein (VwGH 27.07.1994, 92/13/0146). Eine Erfindung, die nach anderen Gesetzen, zB iSd Gebrauchsmustergesetzes 1994, geschützt ist, stellt keine patentrechtlich geschützte Erfindung dar (**VwGH 22.04.2009, 2007/15/0017**).

Rz 7351 wird geändert (Judikatur)

### **Rz 7351**

Durch das Übereinkommen über die Erteilung europäischer Patente (Europäisches Patentübereinkommen), BGBl. Nr. 350/1979, wurde ein den Vertragsstaaten gemeinsames Recht für die Erteilung von Erfindungspatenten geschaffen. Die nach diesem Übereinkommen erteilten Patente werden als europäische Patente bezeichnet. Diese können für einen, mehrere oder alle Vertragsstaaten erteilt werden. Wird ein europäisches Patent für Österreich erteilt, so ist die betreffende Erfindung in Bezug auf das Erfordernis des patentrechtlichen Schutzes in territorialer Hinsicht so zu behandeln, als ob für diese Erfindung ein österreichisches Patent erteilt worden wäre (**VwGH 22.04.2009, 2007/15/0017**).

Rz 7377a wird geändert (Entfall eines Verweises)

### **Rz 7377a**

§ 37 Abs. 8 Z 2 bis 5 EStG 1988 nimmt bestimmte taxativ aufgezählte ausländische Kapitalerträge von der allgemeinen Einkommens- und Einkunftsermittlung aus und unterwirft sie einer gesonderten Einkommensteuer in Höhe von 25% und somit einer Besteuerung nach Art einer Endbesteuerung. Es handelt sich dabei um

- Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien und aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung (siehe dazu Rz 6133 ff),
- gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (siehe dazu Rz 6137),
- gleichartige Bezüge aus Substanzgenussrechten (siehe dazu Rz 6138 ff),

sofern diese ausländischen Kapitalerträge nicht von einer inländischen auszahlenden Stelle ausbezahlt werden. In letzterem Fall unterlägen sie der Kapitalertragsteuer (siehe Rz 7790 ff).

Weiters unterliegen der Besteuerung nach Art einer Endbesteuerung

- Zinserträge aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten (siehe Rz 7701 ff), wobei Schuldner und auszahlende Stelle dieser Kapitalerträge ausländische Kreditinstitute bzw. ausländische Betriebsstätten inländischer Kreditinstitute (siehe Rz 7729) sein müssen.
- Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren (siehe Rz 7708 ff) sowie diesen entsprechende Kapitalerträge aus Genussrechten, sofern sich die kuponauszahlende Stelle nicht im Inland befindet (siehe Rz 7712), und ein in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht öffentliches Angebot dieser Forderungswertpapiere vorliegt (siehe Rz 7807 ff).

Rz 7377b wird geändert (Anpassung eines Verweises)

### **Rz 7377b**

Tatsächliche Ausschüttungen und ausschüttungsgleiche Erträge aus Anteilen an in- und ausländischen Kapitalanlagefonds sowie in- und ausländischen Immobilienfonds, sofern sie in ausländischen Depots liegen, unterliegen ebenfalls der Besteuerung nach Art einer Endbesteuerung. Gemäß § 37 Abs. 8 Z 4 und 5 EStG 1988 unterliegen ausschüttungsgleiche Erträge aus ausländischen Kapitalanlagefonds einschließlich steuerpflichtiger

Substanzgewinne sowie ausschüttungsgleiche Erträge aus ausländischen Immobilienfonds immer der Besteuerung nach Art einer Endbesteuerung und somit der Erklärungspflicht (siehe InvFR 2008 Rz 366, Rz 437 und Rz 577 f).

Rz 7377c wird geändert (Anpassung eines Verweises)

### **Rz 7377c**

Abschnitt 29.3 ist sinngemäß anzuwenden (siehe Rz 7741 bis Rz 7752). Betreffend Erträge bzw. ausschüttungsgleiche Erträge in- und ausländischer Kapitalanlagefonds sowie in- und ausländischer Immobilienfonds siehe InvFR 2008 Rz 366, Rz 437 und Rz 577 f.

Die Abschnittsüberschrift 28.2 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2009)

### **28.2 Erstattung von Absetzbeträgen in der Veranlagung (§ 40 EStG 1988)**

Die Abschnittsüberschrift 28.2.1 entfällt (Budgetbegleitgesetz 2009).

Rz 7512 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2009)

### **Rz 7512**

Die Einkommensermittlung und eine sich daraus ergebende Gutschrift der Negativsteuer (siehe LStR 2002 Rz 811) erfolgt im Wege der Veranlagung. **Wurde im Antragsjahr kein Einkommen bezogen, kann gemäß § 40 EStG 1988 zwecks Erstattung des Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbetrages eine Einkommensteuerveranlagung nach § 39 EStG 1988 erfolgen. Die Erstattung erfolgt bis zum vollen Ausmaß des jeweils zustehenden Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbetrages (inkl. des Kinderzuschlages).**

*Beispiel:*

***Eine alleinerziehende Mutter eines Kindes bezieht kein Einkommen. Der Alleinerzieherin wird, auch wenn die Veranlagungsgrenze unterschritten wird, auf Grund ihres Antrages im Wege der Veranlagung gemäß § 39 EStG 1988 eine Negativsteuer von 494 € gutgeschrieben.***



Die Abschnittsüberschriften 28.2.2 bis 28.2.4 entfallen (Budgetbegleitgesetz 2009).

Die Rz 7513 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2009)

### **Rz 7513**

**Die Erstattung im Wege der Veranlagung gemäß § 40 EStG 1988 erfolgt nur auf Antrag. Der Antrag ist innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres, für das die Erstattung beantragt wird, zu stellen.**

Die Rz 7514 und Rz 7515 entfallen (Budgetbegleitgesetz 2009).

Rz 7519a wird geändert (Entfall eines Verweises)

### **Rz 7519a**

Zum Begriff der anderen Einkünfte siehe LStR 2002 Rz 910 und Rz 966.

**Hinsichtlich der Ausschüttungen, ausschüttungsgleichen Erträge und Substanzgewinne aus ausländischen Investmentfondsanteilen, die dem besonderen Steuersatz von 25% gemäß § 37 Abs. 8 EStG 1988 unterliegen, sind diese Einkünfte nicht andere Einkünfte im Sinn des § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988. Dies gilt jedoch nicht, sofern von der Veranlagungsoption gemäß § 97 Abs. 4 EStG 1988 Gebrauch gemacht wird.**

Rz 7526 wird geändert (StRefG 2009)

### **Rz 7526**

Mit dem Antrag auf Veranlagung kann der Steuerpflichtige Werbungskosten (§ 16 EStG 1988), Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) oder außergewöhnliche Belastungen (§§ 34, 35 und 105 EStG 1988), den Alleinverdiener/Alleinerzieherabsetzbetrag (§ 33 Abs. 4 Z 1 und 2 EStG 1988), die Einschleifregelung bei sonstigen Bezügen (§ 77 Abs. 4 EStG 1988) **und den Kinderfreibetrag (§ 106a EStG 1988)** geltend machen.

Rz 7529b wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 7529b**

Werden endbesteuerungsfähige Kapitaleinkünfte auf Grund des Günstigkeitsvergleiches gemäß § 97 Abs. 4 EStG 1988 mitveranlagt, stellen sie "andere Einkünfte" iSd § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dar. Der Veranlagungsfreibetrag kann jedoch in diesem Fall im Hinblick auf die bei Mitveranlagung der endbesteuerungsfähigen Kapitaleinkünfte **und Substanzgewinne aus Investmentfonds** vorzunehmende vollständige Anrechnung der Kapitalertragsteuer nicht höher sein, als der positive Saldo der "anderen Einkünfte" ohne endbesteuerungsfähige Einkünfte. Ist der Saldo der "anderen Einkünfte" ohne endbesteuerungsfähige Einkünfte negativ oder werden ausschließlich endbesteuerungsfähige Kapitaleinkünfte mitveranlagt, kommt kein Veranlagungsfreibetrag zum Ansatz.

*Beispiel 1:*

*Einnahmenüberschuss aus Vermietung und Verpachtung 200 €, endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen 800 €. Veranlagungsfreibetrag bei Mitveranlagung der endbesteuerungsfähigen Einkünfte: 200 €.*

*Beispiel 2:*

*Verlust aus Vermietung und Verpachtung 300 €, endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen 900 €. Es kommt bei Mitveranlagung der endbesteuerungsfähigen Einkünfte kein Veranlagungsfreibetrag zum Ansatz.*

*Beispiel 3:*

*Endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen 1000 €. Es sind keine sonstigen nicht lohnsteuerpflichtigen Einkünfte vorhanden. Bei Mitveranlagung der endbesteuerungsfähigen Einkünfte kommt kein Veranlagungsfreibetrag zum Ansatz.*

Rz 7538 wird geändert (StRefG 2009)

### **Rz 7538**

Zur Veranlagung gemäß § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 (andere Einkünfte von mehr als 730 Euro) gemäß **§ 41 Abs. 1 Z 2, Z 5 und Z 7 EStG 1988** (gleichzeitig mehrere nichtselbständige Einkünfte, Wegfall des berücksichtigten Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrages, **unrichtige Erklärung des Arbeitnehmers über den Kinderbetreuungszuschuss des Arbeitgebers**) siehe LStR 2002 Rz 916.

Rz 7549 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2009)

#### **Rz 7549**

Sind Einkünfte festzustellen (siehe § 188 BAO), ist die Erklärungspflicht von den zur Geschäftsführung oder Vertretung der Gesellschaft oder Gemeinschaft befugten Personen wahrzunehmen. Die Erklärungspflicht nach § 43 Abs. 1 EStG 1988 ist als eigenständige Erklärungspflicht normiert und besteht auch dann, wenn eine Veranlagung zur Einkommensteuer in Folge unterbleibt. Gemäß § 81 Abs. 2 BAO haben die vertretungsbefugten Personen einen gemeinsamen Bevollmächtigten zu bestellen und der Abgabenbehörde bekannt zu geben.

Rz 7551 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2009)

#### **Rz 7551**

Die Steuererklärung zur Feststellung der Einkünfte ist ab 2006 elektronisch abzugeben. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung der Steuererklärung mit Verordnung festzulegen.

Rz 7555 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2009)

#### **Rz 7555**

Bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sind die Einnahmen und Werbungskosten nach der in der Steuererklärung vorgesehenen gruppenweisen Gliederung auszuweisen.

Rz 7718 wird geändert (Anpassung eines Verweises)

#### **Rz 7718**

Ist gemäß § 108g Abs. 5 EStG 1988 eine Nachversteuerung von Anteilen an einer Zukunftsvorsorgeeinrichtung (Rz 7019b) vorzunehmen, finden die **InvFR 2008 Rz 30 bis Rz 32** sowie **Rz 34 und Rz 35** mit der Maßgabe Anwendung, dass die Einbehaltung und Abfuhr der nachzuerhebenden Steuer der jeweiligen Versicherung oder Mitarbeitervorsorgekasse obliegt, sofern kein Pensionsinvestmentfonds vorliegt.

Rz 7723a wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2009)

### **Rz 7723a**

Geld und Sachausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften (siehe Rz 5030) unterliegen dem Kapitalertragsteuerabzug und sind endbesteuert (§ 93 Abs. 2 Z 1 lit. f in Verbindung mit § 97 Abs. 1 EStG 1988). Für den Kapitalertragsteuerabzug ist unerheblich, ob die Erträge auf Ebene der Agrargemeinschaft landwirtschaftliche oder nichtlandwirtschaftliche Einkünfte darstellen, ob sie steuerbar, steuerfrei oder steuerpflichtig sind. Ausschüttungen auf Grund von Grundverkäufen der Agrargemeinschaft unterliegen daher dem Kapitalertragsteuerabzug.

Der Kapitalertragsteuerabzug ist grundsätzlich davon unabhängig, ob die dahinter stehenden Erträge beim Anteilsinhaber steuerpflichtig oder steuerfrei sind. Nicht zu den Sachausschüttungen gehört das Ausüben des Rechts auf bloße Nutzung der Liegenschaften der Agrargemeinschaft (zB die Nutzung des Weide- oder Wegerechtes).

Im Hinblick darauf, dass Sachausschüttungen vielfach (wegen des Einsatzes der Sachausschüttung im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb) in gleicher Höhe Betriebsausgaben gegenüberstehen und damit die auf Sachausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer nicht auf einen verbleibenden Gewinn entfällt, bestehen keine Bedenken gemäß § 206 lit. c BAO von Kapitalertragsteuerfestsetzungen Abstand zu nehmen, wenn die Ausschüttung (Geld- und/oder Sachausschüttung) je Anteilsinhaber bei der jeweiligen Agrargemeinschaft 2.000 Euro (für Ausschüttungen bis einschließlich 2004: 1.000 Euro) im Kalenderjahr nicht übersteigt (Freigrenze ohne Berücksichtigung von Elementarholz und - ab 2005 - ohne vom Anteilsinhaber für den Eigenbedarf genutztes Holz, Einrechnung von Kalamitätsausschüttungen zu einem Zehntel, siehe Rz 7723e). Die Agrargemeinschaft kann somit Ausschüttungen (Geld- und/oder Sachausschüttungen) von pro Kalenderjahr höchstens 2.000 Euro (für Ausschüttungen bis einschließlich 2004: 1.000 Euro) je Anteilsinhaber (unabhängig von der Anzahl der dem Anteilsinhaber zuzurechnenden Anteile) ohne Vornahme eines Kapitalertragsteuerabzuges vornehmen. Wenn die Ausschüttungen diesen Betrag übersteigen, unterliegen sie insgesamt dem Kapitalertragsteuerabzug. Wenn die Ausschüttungen diesen Betrag nicht übersteigen, sind sie auch nicht in die Einkommensteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen.

Die Kapitalertragsteuer für Sachausschüttungen ist vom gemeinen Wert derselben zu berechnen. Dabei bestehen keine Bedenken, die Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl. II Nr. 416/2001, analog anzuwenden (siehe dazu auch Rz 7723e).

Rz 7723b wird geändert

### **Rz 7723b**

Es bestehen keine Bedenken, die auf zu verschiedenen Zeitpunkten vorgenommenen Ausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer einmal jährlich im Nachhinein bis 7. Jänner des Folgejahres an das zuständige Finanzamt abzuführen.

Wenn Ausschüttungen im Laufe des Jahres ohne Steuerabzug erfolgt sind, muss dem jeweiligen Mitglied die auf das Mitglied entfallende Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% der Bemessungsgrundlage in Rechnung gestellt werden. Wird auf die Nachforderung gegenüber dem Mitglied verzichtet, ist die Jahresbemessungsgrundlage mit 33,33% der Kapitalertragsteuer zu unterziehen und die Kapitalertragsteuer bis 7. Jänner des Folgejahres abzuführen.

Die Agrargemeinschaft hat den Empfängern für jede Ausschüttung eine Bescheinigung über die Steuerabrechnung zu erteilen. Diese Verpflichtung entfällt, wenn die Kapitalerträge über ein Kreditinstitut gezahlt werden und über die Zahlung eine Abrechnung durch das Kreditinstitut erfolgt (siehe § 96 Abs. 4 EStG 1988).

#### *Beispiel:*

*Eine körperschaftlich organisierte Agrargemeinschaft hat 18 Anteile. In der Sitzung vom 15. Jänner **03** wird beschlossen, dass für **02** ein Betrag von 54.000 Euro mit Wirkung ab 20. Jänner **03** zur Ausschüttung gelangen soll. Daraus ergeben sich 3.000 Euro pro Anteil.*

- *Von diesem Betrag sind 25%, das sind 13.500 Euro oder 750 Euro pro Anteil, als Kapitalertragsteuer bis spätestens 7. Jänner **04** an das Finanzamt abzuführen, sodass letztendlich 2.250 Euro pro Anteil ausbezahlt werden können.*
- *Im Erklärungsformular "Ka1" ist unter Punkt 1 der Betrag von 54.000 Euro und in das Feld "Summe KA" der Betrag von 13.500 Euro einzutragen. Bei den vier Feldern "Der Kapitalertrag ist zugeflossen (§ 95 EStG)" ist das erste Feld "Bezeichnung der Körperschaft, Datum des Beschlusses" anzukreuzen und mit den Worten "Agrargemeinschaft, 15. Jänner **03**" auszufüllen.*

- *Den Mitgliedern ist eine Abrechnung zur Verfügung zu stellen die lautet:*

<i>Bruttoausschüttung vom 20. Jänner <b>03</b> für <b>02</b></i>	<i>3.000 Euro</i>
<i>davon Kapitalertragsteuer, abgeführt an das Finanzamt X.</i>	<i>750 Euro</i>
<i>Nettoausschüttung</i>	<i>2.250 Euro</i>

Rz 7723f entfällt.

Rz 7775 wird geändert.

### **Rz 7775**

Unterliegen Kapitalerträge ausländischer Anleger nach Rz 7773 nicht der beschränkten Steuerpflicht, so kann unter bestimmten Voraussetzungen von der Vornahme eines Steuerabzugs abgesehen werden. Der Steuerabzug darf nur dann unterbleiben, wenn der Anleger dem Kreditinstitut (kuponauszahlende Stelle) seine Ausländereigenschaft nachweist bzw. glaubhaft macht. Es ist der Umstand nachzuweisen oder glaubhaft zu machen, dass der Anleger im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Dazu ist es erforderlich, dass der Anleger einen amtlichen Lichtbildausweis **iSd § 40 BWG** vorlegt, aus dem seine Identität zweifelsfrei hervorgeht. Das Kreditinstitut (der Emittent) muss den Namen des Anlegers, die ausstellende Behörde und die amtliche Nummer des Lichtbildausweises **in geeigneter Form** festhalten **und diese Angaben nach den Regelungen des BWG überprüfen**. Überdies muss der Anleger - gleichgültig, ob er ausländischer oder österreichischer Staatsbürger ist - seine Adresse angeben; auch diese ist **in geeigneter Form** festzuhalten. Ab dem 1. Jänner 2004 gilt ein Zweitwohnsitz im Sinne der Zweitwohnsitzverordnung, BGBl. II Nr. 528/2003, nicht als Wohnsitz im Sinne des § 1 EStG 1988 und daher auch nicht als Wohnsitz für Zwecke der Kapitalertragsteuer. Die Bank ist im Zusammenhang mit der Kapitalertragsteuer-Erhebung nicht verpflichtet, das Vorliegen der Verordnungsvoraussetzungen zu prüfen, wenn vom Anleger eine entsprechende Erklärung abgegeben wird. **Die Verantwortung für die Richtigkeit der Erklärung liegt beim Anleger. Ergeben sich jedoch auf Grund der nach dem BWG durchzuführenden Prüfungen berechtigte Zweifel daran, sind diese Erkenntnisse auch für steuerliche Zwecke zu verwerten und es ist jedenfalls bis zur Klärung ein KEST-Abzug vorzunehmen.**

Die Überschrift zum Unterabschnitt 29.5.2.3 wird geändert und lautet neu:

### **29.5.2.3 Zurechnung von Kapitalerträgen bei Spar- und anderen Konten sowie bei Depots**

Rz 7779 wird geändert.

#### **Rz 7779**

**Für Erträge aus Sparkonten (Sparbüchern), anderen Konten und Depots gilt Rz 7775 ff sinngemäß. Für ausländische Körperschaften sind zusätzlich auf Grund einer Identitätsprüfung iSd § 40 BWG 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, Sitz und Ort der Geschäftsleitung der ausländischen Körperschaft.**

**Die kuponauszahlende Stelle hat mit der ihr zumutbaren Sorgfalt die gemachten Angaben zu überprüfen. Zumutbar sind immer die im BWG enthaltenen Sorgfaltspflichten, die Ergebnisse von Prüfungen auf Grund des BWG sind daher stets auch für Zwecke des KEST-Abzuges zu verwenden.**

**Ergeben sich Anhaltspunkte, dass nicht die Körperschaft, sondern eine dahinter stehende dritte Person Zurechnungsempfänger der Kapitalerträge ist (insbesondere bei einer als transparent anzusehenden ausländischen Stiftung), darf ein Kapitalertragsteuerabzug nur dann unterbleiben, wenn die dahinter stehende Person identifiziert wird und die Voraussetzungen für das Unterbleiben des Steuerabzuges bei dieser Person vorliegen (siehe dazu auch Rz 7779a und Rz 8020).**

**Gemäß § 38 Abs. 3 BWG befreit das Bankgeheimnis ein Kreditinstitut nicht, sämtliche für den KEST-Abzug relevanten Unterlagen bei einer KEST-Nachschau den prüfenden Organen der Finanzverwaltung vorzulegen. Durch das Bankgeheimnis entsteht für Zwecke der KEST-Befreiung vielmehr eine erhöhte**

**Mitwirkungspflicht des Kreditinstitutes, die zu dieser Vorlageverpflichtung führt. Das Bankgeheimnis steht jedoch einer weiteren Verwertung von daraus gewonnenen Erkenntnissen in anderen Verfahren entgegen, es sei denn es liegt eine der Ausnahmen des § 38 Abs. 2 BWG vor.**

Folgende Rz 7779a wird neu eingefügt:

#### **Rz 7779a**

**Bei ausländischen Stiftungen (Anstalten oder Trusts) darf ein KEST-Abzug nur unterbleiben, wenn diese als intransparent anzusehen sind (vgl. dazu insbesondere StfR 2009 Rz 21). Damit die kuponauszahlende Stelle feststellen kann, ob die ausländische Stiftung (Anstalt oder Trust) steuerlich als intransparent zu behandeln ist, gilt (nur) für Zwecke des KEST-Abzuges Folgendes: Der Stiftungsvorstand (bzw. das zur Vertretung befugte äquivalente Verwaltungsorgan) hat gegenüber der kuponauszahlenden Stelle eine schriftliche (Anleger-)Erklärung abzugeben. Aus dieser muss zweifelsfrei hervorgehen, dass der Stiftungsvorstand (bzw. das zur Vertretung befugte äquivalente Verwaltungsorgan) die ausschließliche Dispositionsbefugnis über das gesamte Vermögen der Stiftung (Anstalt oder Trust) hat und diese unbeeinflusst von Weisungen Dritter ausübt. Die Verantwortung für die Richtigkeit der Erklärung liegt beim Anleger; ergeben sich jedoch für die kuponauszahlende Stelle insbesondere auf Grund der nach dem BWG durchzuführenden Prüfungen berechnete Zweifel an der Richtigkeit der Angaben, ist ein KEST-Abzug solange vorzunehmen, solange die Voraussetzungen für das Unterbleiben des KEST-Abzuges nicht einwandfrei vorliegen.**

**Werden Sparkonten (Sparbücher), andere Konten und Depots nach dem 31.12.2009 eröffnet, muss die schriftliche (Anleger-)Erklärung bereits bei Eröffnung abgegeben werden.**

**Für zum 31.12.2009 schon bestehende Sparkonten (Sparbücher), andere Konten und Depots muss die schriftliche (Anleger-)Erklärung bis längstens 30.6.2010 abgegeben werden. Unterbleibt dies, hat ein KEST-Abzug zu erfolgen.**



Rz 7820 wird geändert (Anpassung von Verweisen)

### **Rz 7820**

Steuerpflichtige, deren Tarifsteuer unter 25% liegt, erhalten die Kapitalertragsteuer nach Maßgabe des § 97 EStG 1988 rückerstattet bzw. angerechnet. Eine Rückerstattung bzw. Anrechnung von Kapitalertragsteuer ist immer nur für alle in Betracht kommenden Kapitalerträge und steuerpflichtigen Substanzgewinne von Investmentfonds, die dem besonderen Steuersatz von 25% unterliegen (siehe InvFR **2008 Rz 366, Rz 437 und Rz 577 f**), möglich. Einzubeziehen sind ebenso Substanzgewinne, bei denen gemäß § 206 BAO von einer Steuerfestsetzung abgesehen wird (InvFR **2008 Rz 164 ff**). Es ist daher bspw. nicht zulässig, das Erstattungsverfahren auf bestimmte Kapitalerträge oder Substanzgewinne einzuschränken und die anderen Kapitalerträge endbesteuert zu belassen. Die Kapitalertragsteuer kann vielmehr nur für sämtliche in Betracht kommenden Kapitalerträge erstattet oder für sämtliche Kapitalerträge nicht erstattet werden. Ebenso wenig ist es zulässig, für Kapitalerträge das Erstattungsverfahren in Anspruch zu nehmen und für Substanzgewinne den ermäßigten Steuersatz zu beantragen. Eine Besonderheit besteht allerdings in Fällen, in denen Entlastungsverpflichtungen auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen wahrzunehmen sind. Wird auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens beantragt, im Wege einer Veranlagung eine Entlastung von der Kapitalertragsteuer herbeizuführen, besteht keine Verpflichtung, auch die übrigen mit Kapitalertragsteuer endbesteuerten Kapitalerträge in die Veranlagung einzubeziehen.

Rz 7833 wird geändert (StRefG 2009)

### **Rz 7833**

Eine Erstattung der Kapitalertragsteuer nach § 97 Abs. 4 EStG 1988 wird insoweit nicht vorgenommen, als der (Ehe-)Partner des Steuerpflichtigen Alleinverdiener ist (in diesem Fall wird nur der den Alleinverdienerabsetzbetrag des (Ehe-)Partners übersteigende Kapitalertragsteuer-Betrag erstattet) oder für den Steuerpflichtigen (Kind) ein Kinderabsetzbetrag bezogen wird (ab 2002 monatlich 50,90 Euro, **ab 2009 monatlich 58,40 Euro**).

*Beispiele:*

*1. Ein Kind, für das ganzjährig Familienbeihilfe bezogen worden ist, hat im Jahr 2008 Spargbuchzinsen von 2.800 Euro. Die Kapitalertragsteuer beträgt daher 700 Euro. Weitere Einkünfte liegen nicht vor. Es kommt 2008 zu einer Erstattung von 89,20 Euro.*

*2. Ein Kind, für das ganzjährig Familienbeihilfe bezogen worden ist, hat im Jahr 2009 Spargbuchzinsen von 2.800 Euro. Die Kapitalertragsteuer beträgt daher 700 Euro. Weitere Einkünfte liegen nicht vor. Es kommt 2009 zu keiner Erstattung der KEST, weil diese niedriger ist, als der für das Kind ganzjährig bezogene Kinderabsetzbetrag (700,80 Euro).*

*3. Der Ehepartner eines Alleinverdieners mit zwei Kindern bezog im Jahr 2008 Spargbuchzinsen von 2.000 Euro. Die KEST beträgt daher 500 Euro. Weitere Einkünfte liegen nicht vor. Eine KEST-Erstattung für 2008 unterbleibt, da die KEST niedriger ist, als der dem Ehepartner zustehende Alleinverdienerabsetzbetrag in Höhe von 669 Euro.*

Rz 7995 wird geändert (Judikatur)

## **Rz 7995**

Maßgeblich für den Steuerabzug von beschränkt steuerpflichtigen Einkünften (§ 98 EStG 1988) sind die §§ 70, 93 und 99 EStG 1988:

- § 70 EStG 1988 normiert den Lohnsteuerabzug bei beschränkter Steuerpflicht.
- § 93 EStG 1988, der den Steuerabzug vom Kapitalertrag regelt, hat auch für die beschränkte Steuerpflicht Geltung.
- § 99 EStG 1988 zählt speziell für die beschränkte Steuerpflicht besondere Fälle auf, in denen die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben wird (besondere Abzugsteuer, sogenannte "Ausländersteuer"); darüber hinaus kann in bestimmten Fällen ein Steuerabzug durch Verordnung vorgesehen werden (§ 99 Abs. 1a EStG 1988). **Da sich beschränkt steuerpflichtige Gebietsfremde und unbeschränkt steuerpflichtige Gebietsansässige hinsichtlich der Erhebungsmethode der Steuer nicht in einer objektiv vergleichbaren Lage befinden, stellt die Steuererhebung im Abzugsweg für beschränkt Steuerpflichtige keine gemeinschaftsrechtliche Diskriminierung dar (vgl. EuGH 22.12.2008, Rs C-282/07, Truck Center SA).**

Rz 8018 wird geändert (Aussagen befinden sich bereits in Rz 7775 und Rz 7776)

## **Rz 8018**

Unterliegen Kapitalerträge ausländischer Anleger nicht der beschränkten Steuerpflicht, darf ein Steuerabzug nach § 93 EStG 1988 nur dann unterbleiben, wenn der Anleger dem Kreditinstitut (der kuponauszahlenden Stelle) seine Ausländereigenschaft nachweist bzw. glaubhaft macht, dass er im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat (**siehe dazu Rz 7775 f**).

Rz 8020 wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 8020**

Übertragen Abgabepflichtige Vermögen auf eine von ihnen in einer Steueroase gegründete und dort steuerfreie **Körperschaft** und legt diese **Körperschaft** ihre Finanzmittel in der Folge in österreichischen festverzinslichen Bankkonten (Wertpapierkonten) an, dann mag das den Zinsertrag abwerfende Vermögen wohl (zivilrechtlich) der **Körperschaft** gehören, doch werden die wirtschaftlichen Eigentümer dieses Vermögens - und in einem solchen Fall auch des daraus abreifenden Ertrages - die Abgabepflichtigen sein. Denn sie begeben sich in solchen Fällen regelmäßig nicht der Verfügungsmacht weder über das Vermögen noch über den daraus erzielten Ertrag. **Zu ausländischen Stiftungen (Anstalten, Trusts) siehe Rz 7779a.**

Ist der Zinsertrag aus steuerlicher Sicht nicht der ausländischen **Körperschaft**, sondern **dahinter stehenden** Abgabepflichtigen zuzurechnen, **hat ein KEST-Abzug zu erfolgen.**

**Ein solcher darf hinsichtlich eines hinter der ausländischen Körperschaft stehenden Abgabepflichtigen nur unterbleiben, wenn**

- **dieser der kuponauszahlenden Stelle gegenüber die Höhe des ihm zuzurechnenden Anteils am Zinsertrag nachweist und**
- **die Voraussetzungen der Rz 8018 für den betreffenden Abgabepflichtigen vorliegen.**

**Hat in einem derartigen Fall der Abgabepflichtige seinen Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat der EU, ist von dem ihm zuzurechnenden Anteil am Zinsertrag EU-Quellensteuer einzubehalten, sofern kein Grund für eine Nichterhebung der EU-Quellensteuer vorliegt.**

Rz 8021 wird geändert (Richtigstellung)

### **Rz 8021**

Wurde Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt, obwohl keine Steuerpflicht nach § 98 EStG 1988 vorliegt, weil das Kreditinstitut von der Ausländereigenschaft des Anlegers nicht in Kenntnis gesetzt war, kann sie den Steuerabzug nicht mehr rückgängig machen, wenn zu einem späteren Zeitpunkt das Bestehen der Ausländereigenschaft im Zeitpunkt des Steuerabzuges nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht wird. Der Anleger hat jedoch die Möglichkeit, bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, eine Rückzahlung gemäß § 240 Abs. 3 BAO zu beantragen. Der Antrag auf Rückzahlung ist an das Finanzamt **zu richten, dem die Erhebung der Abgaben vom Einkommen des Antragstellers obliegt (§ 240 Abs. 3 letzter Satz in Verbindung mit § 56 und § 70 BAO)**; diesem Antrag sind die oben genannten Nachweise anzuschließen. Im Zuge dieser Antragstellung oder einer Einkommensteuerveranlagung ist die Ausländereigenschaft durch Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung nachzuweisen.

Rz 8034 wird geändert (StRefG 2009, Klarstellung)

### **Rz 8034**

Die zu veranlagenden Einkünfte sind nach den allgemeinen Vorschriften über die Ermittlung des Gewinnes bzw. Überschusses zu ermitteln. So haben zB beschränkt Steuerpflichtige, die im Inland über eine Betriebsstätte verfügen, wie unbeschränkt Steuerpflichtige ua. vollen Zugang zu den steuerlichen Investitionsbegünstigungen, sie vereinnahmen steuerfrei, was auch bei unbeschränkter Steuerpflicht steuerfrei ist, die Progressionsermäßigung des § 37 EStG 1988 steht ihnen ebenso offen wie unbeschränkt Steuerpflichtigen.

Gemäß § 102 Abs. 3 EStG 1988 ist **bis zur Veranlagung 2008** vor Anwendung des Tarifs zur Bemessungsgrundlage ein Betrag von 8.000 Euro hinzuzurechnen. **Ab der Veranlagung 2009 ist vor der Anwendung des Tarifs zur Bemessungsgrundlage ein Betrag von 9.000 Euro hinzuzurechnen.** Dies führt dazu, dass beschränkt Steuerpflichtige an der das Existenzminimum sichernden Null-Steuerzone nur im Ausmaß von 2.000 Euro teilhaben, da es in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des EuGH Sache des Ansässigkeitsstaates ist, das Existenzminimum steuerfrei zu stellen. Siehe dazu auch LStR 2002 Rz 1241m.

**Die Hinzurechnung gemäß § 102 Abs. 3 EStG 1988 hat als reine Tarifmaßnahme keinen Einfluss auf die Höhe der Einkünfte. Wurde im Veranlagungsjahr ein Verlust erzielt, ist dieser ohne Berücksichtigung der Hinzurechnung gemäß § 102 Abs. 2 EStG 1988 vortragsfähig (siehe dazu Rz 8059).**

Rz 8302 wird geändert (Klarstellung)

## **Rz 8302**

Die Mitteilungspflicht besteht, wenn in § 1 Abs. 1 der Verordnung BGBl. II Nr. 417/2001 umschriebene Leistungen von natürlichen Personen oder Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit erbracht werden und die in § 1 Abs. 2 der Verordnung beschriebenen Entgeltsgrenzen überschritten werden. Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind zB OG, KG und Miteigentumsgemeinschaften. Mitteilungspflicht besteht bei Leistungserbringung durch eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit nur hinsichtlich der Personenvereinigung als solcher, nicht aber hinsichtlich der Gesellschafter (Mitglieder) derselben.

Eine Mitteilung nach § 109a EStG 1988 hat in Fällen zu unterbleiben, in denen die betroffene Person mit den von der Mitteilung zu erfassenden Einkünften nach den Vorschriften des österreichischen Einkommensteuerrechtes in Österreich nicht steuerpflichtig ist. Gleiches gilt in Fällen, in denen von der Mitteilung zu erfassende nach österreichischem Einkommensteuerrecht grundsätzlich steuerpflichtige Einkünfte beim Leistenden in Anwendung eines DBA in Österreich nicht zu besteuern sind.

Ist eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit von einer Mitteilung nach § 109a EStG 1988 betroffen, besteht stets Mitteilungspflicht.

Eine Mitteilung nach § 109a EStG 1988 hat auch in Fällen zu unterbleiben, in denen die betroffene Person mit den von der Mitteilung betroffenen Entgelten nicht steuerpflichtig ist (zB bei im Wege eines freien Dienstvertrages ausbezahlten Pflegegeldern, die nach Rz 6606 nicht steuerpflichtig sind, Aufwandsentschädigungen, die nach den VereinsR 2001 zu keinen Einkünften führen). **Gleiches gilt, wenn nachgewiesen wird, dass die ausbezahlte Vergütung beim Leistungserbringer nicht zu Einkünften führt (zB ein Aufsichtsrat**

ist dienstvertraglich verpflichtet, die Aufsichtsratsvergütung seinem Arbeitgeber, der ihn entsendenden Gesellschaft, zu überlassen).

Folgender Anhang IV zu Abschnitt 5, Rz 1338m, wird angefügt:

## **Anhang IV (zu Abschnitt 5, Rz 1338m)**

**Bericht über die Prüfung des Vorliegens der Voraussetzungen gemäß  
§ 4a Z 4 lit. a EStG 1988 (alternativ § 4a Z 4 lit. b EStG 1988)**

**(Muster nach Kammer der Wirtschaftstreuhänder)**

Das Leitungsorgan der Körperschaft XY hat uns beauftragt, im Rahmen einer den Anforderungen der §§ 268 ff UGB entsprechenden Prüfung des Jahresabschlusses (alternativ: Prüfung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung samt Vermögensübersicht) der Körperschaft XY für das Rechnungsjahr vom (Datum) bis (Datum) eine Bestätigung über das Vorliegen der Voraussetzungen gemäß § 4a Z 4 lit. a EStG 1988 (alternativ: § 4a Z 4 lit. b EStG 1988) zu erteilen.

Für die Durchführung des Auftrages und unsere Verantwortlichkeit, auch im Verhältnis zu Dritten, sind vereinbarungsgemäß die vom Vorstand der Kammer der Wirtschaftstreuhänder herausgegebenen Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe vom 8. März 2000, zuletzt adaptiert am 26. Februar 2008, maßgebend (Anlage I). Unsere Verantwortung und Haftung für nachgewiesene Vermögensschäden aufgrund einer fahrlässigen Pflichtverletzung bei dieser Prüfung ist analog zu § 275 Abs. 2 UGB (Haftungsregelung bei der Abschlussprüfung bei einer kleinen oder mittelgroßen Gesellschaft) gegenüber der Körperschaft und auch gegenüber Dritten mit insgesamt 2 Millionen Euro begrenzt.

### **Gesetzliche Grundlagen**

Die gesetzlichen Bestimmungen führen zu den zu bestätigenden Voraussetzungen wie folgt aus (§ 4a Z 4 lit. a EStG 1988 bzw. § 4a Z 4 lit. b EStG 1988):

**a) für Körperschaften im Sinne der Z 3 lit. a:**

- Die Körperschaft dient ausschließlich Zwecken nach Maßgabe der §§ 34 ff der Bundesabgabenordnung.
- Die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Rechnungskreis) dient seit mindestens drei Jahren ununterbrochen im Wesentlichen unmittelbar begünstigten Zwecken gemäß Z 3.
- Die Körperschaft unterhält, abgesehen von völlig untergeordneten Nebentätigkeiten, ausschließlich solche wirtschaftliche Tätigkeiten, die unter § 45 Abs. 1, § 45 Abs. 2 oder § 47 der Bundesabgabenordnung fallen oder für welche die Begünstigungen gemäß § 45a der Bundesabgabenordnung bestehen bleiben.
- Die in Zusammenhang mit der Verwendung der Spenden stehenden Verwaltungskosten der Körperschaft übersteigen 10% der Spendeneinnahmen nicht.

**b) für Körperschaften im Sinne der Z 3 lit. b:**

- Die Sammlung von Geld für begünstigte Zwecke gemäß Z 3 ist, abgesehen von der Mittelverwendung im Sinne des 7. Teilstriches, als ausschließlicher Zweck in der Rechtsgrundlage (wie Satzung, Gesellschaftsvertrag) verankert.
- Das mangelnde Gewinnstreben ist in der Rechtsgrundlage verankert.
- Die tatsächliche Geschäftsführung entspricht den Vorgaben der Rechtsgrundlage und die Körperschaft entfaltet eine betriebliche Tätigkeit nur in untergeordnetem Ausmaß.
- Die Rechtsgrundlage stellt sicher, dass an Mitglieder oder Gesellschafter oder diesen nahestehenden Personen keinerlei Vermögensvorteile zugewendet werden und dass gesammelte Spendenmittel ausschließlich für begünstigte Zwecke gemäß Z 3 verwendet werden. Dies gilt auch für den Fall der Auflösung der Körperschaft oder des Wegfalls des begünstigten Zweckes.

- Die Rechtsgrundlage stellt sicher, dass jede Änderung der Rechtsgrundlage, insbesondere des Zweckes der Körperschaft, sowie die Beendigung ihrer Tätigkeit dem Finanzamt Wien 1/23 unverzüglich bekannt gegeben werden.
- Die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Rechnungskreis) dient seit mindestens drei Jahren ununterbrochen der Sammlung von Geld für begünstigte Zwecke gemäß Z 3.
- Die Mittelverwendung erfolgt entweder durch Weitergabe an Körperschaften im Sinne der Z 3 lit. a oder in Durchführung von Aktionen ausschließlich zu begünstigten Zwecken gemäß Z 3, wobei dazu andere Rechtsträger nach Maßgabe des § 40 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung herangezogen werden können. Im letztgenannten Fall ist die ausschließliche Verwendung der Mittel zu begünstigten Zwecken gemäß Z 3 durch die Spenden sammelnde Körperschaft sicherzustellen.
- Die Körperschaft veröffentlicht jene Organisationen und Zwecke, denen die gesammelten Spenden zukommen.
- Die in Zusammenhang mit der Verwendung der Spenden stehenden Verwaltungskosten der Körperschaft übersteigen 10% der Spendeneinnahmen nicht.
- Prüfungshandlungen und Ergebnis
- Um die erforderliche Bestätigung abgeben zu können, haben wir die im Rahmen unserer Jahresabschlussprüfung gewonnenen Erkenntnisse herangezogen sowie die nachstehend angeführten Prüfungshandlungen durchgeführt:
- Einsichtnahme in die Rechtsgrundlage (wie Satzung, Gesellschaftsvertrag) der Körperschaft für den Zeitraum von (Datum) bis (Datum)

*[ANMERKUNG: Der Zeitraum soll zumindest drei Jahre umfassen, um die entsprechende Bestätigung hinsichtlich des Vorliegens der Voraussetzung "Die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit*



*eigenem Rechnungskreis) dient seit mindestens drei Jahren ununterbrochen der Sammlung von Geld für begünstigte Zwecke gemäß Z 3" abgeben zu können.]*

- **Einsichtnahme in die von der Gesellschaft erstellte Aufgliederung der Verwaltungskosten und stichprobenweise Überprüfung, dass die darin enthaltenen mit der Verwendung der Spenden in Zusammenhang stehenden Verwaltungskosten der Körperschaft 10% der Spendeneinnahmen nicht übersteigen.**
- **Einsichtnahme in jene Dokumente der Körperschaft, in denen sie die Organisationen und Zwecke, denen die gesammelten Spenden zukommen, veröffentlicht.**
- **Kritische Würdigung unserer im Rahmen der Jahresabschlussprüfung gewonnenen Erkenntnisse, im Hinblick auf Hinweise, dass die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft den Vorgaben der Rechtsgrundlage nicht entspricht und die Körperschaft eine betriebliche Tätigkeit nicht nur in untergeordnetem Ausmaß entfaltet.**

**Das Leitungsorgan der Körperschaft hat uns im Rahmen einer Vollständigkeitserklärung bestätigt, dass uns alle zur Beurteilung über das Vorliegen der Voraussetzungen der Bestimmung des § 4a Z 4 lit. a EStG 1988 (alternativ: § 4a Z 4 lit. b EStG 1988) erforderlichen Unterlagen, Dokumente und Auskünfte vollständig vorgelegt und erteilt worden sind.**

**Auf Basis der oa. Prüfungshandlungen bestätigen wir, dass die Voraussetzungen des § 4a Z 4 lit. a EStG 1988 (alternativ: § 4a Z 4 lit. b EStG 1988) (nicht) vorliegen.**

**[Ort], am ..... 2009**

Bundesministerium für Finanzen, 11. Dezember 2009