BMF - VI/6 (VI/6)

BMF
BUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN

5. Juni 2013

BMF-010203/0252-VI/6/2013

An

Bundesministerium für Finanzen
Finanzämter
Großbetriebsprüfung
Steuerfahndung
Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer
Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Lohnsteuer
unabhängigen Finanzsenat

EStR 2000 - Wartungserlass 2013

I. Übersicht:

Durch diesen Erlass erfolgt insbesondere die Anpassung der EStR 2000 auf Grund der Änderungen durch das

- Abgabenänderungsgesetz 2011, BGBl. I Nr. 76/2011
- Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012
- Abgabenänderungsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 112/2012

Insbesondere wird Folgendes behandelt:

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

Abschnitt bzw. Randzahl	**Inhalt**
Rz 198 bis 211	Verlustdeckelung gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988

© Bundesministerium für Finanzen

Rz 577 bis 588, Rz 703 bis 710, Rz 763 bis 785, Rz 2484 bis 2490, Rz 2626 bis 2636, Rz 3869 bis 3884, Rz 4860 bis 4873, Rz 5008 bis 5010	Grundstücksbesteuerung NEU im Rahmen betrieblicher Einkünfte
Rz 638 bis 652k, Rz 6516a	Fehlerberichtigung gemäß § 4 Abs. 4 Z 2 EStG 1988
Rz 664b bis 664e, Rz 5452a	Ausnahmen vom Zufluss-Abfluss-Prinzip
Rz 786 bis 804, Rz 6101 bis 6238, Rz 7701 bis 7788	Einarbeitung des KESt-Erlasses
Rz 1330 f, 1338, 1338h, 1341, 1343, 1348, 1349	Anpassung der Aussagen zur Spendenbegünstigung
Rz 3845 bis 3848	Änderungen beim Gewinnfreibetrag
Rz 4102, 4109a, 4137a, 4140a, 4157a, 4174 f, 4179, 4186a, 4195a bis 4195c, 4197 bis 4198, 4200, 5027, 5034 bis 5044, 5078, 5084, 5086, 5090, 5122 bis 5124, 5157, 5172 bis 5173a, 5183 bis 5185, 5572a	Grundstücksbesteuerung NEU im Rahmen land- und forstwirtschaftlicher Einkünfte
Rz 5659 bis 5659e, Rz 5661, 5662a, 5668, 5669, 5675, 5675a, 5678, 5691a, 5695a, 5695b, 5714 bis 5715, 7310a, 7369a, 7370a	Grundstücksbesteuerung NEU bei Betriebsveräußerungen und -aufgaben
Rz 5855a bis 5855c, Rz 5912a, 5980 ff, 6022, 6022a	Grundstücksbesteuerung NEU und Personengesellschaften und Miteigentumsgemeinschaften
Rz 6428 bis 6433, Rz 6440a bis 6443, Rz 6455 f, 6487	Grundstücksbesteuerung NEU iZm Vermietung und Verpachtung
Rz 6620 bis 6737	Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen und

	Immobilienertragsteuer
Rz 6751 bis 6758	Spekulationseinkünfte
Rz 7002, 7014a, 7014b, 7026 f, 7052, 7055a ff	Grundstücksbesteuerung NEU und Rentenbesteuerung
Rz 7965 bis 7972a	Beschränkte Steuerpflicht und Kapitalvermögen
Rz 7985 bis 7987	Grundstücksbesteuerung NEU und beschränkte Steuerpflicht
Rz 8208 bis 8209d	Änderungen bei der Forschungsprämie

Laufende Wartung (auszugsweise Darstellung):

Abschnitt bzw. Randzahl	**Inhalt**
Rz 101b	Für Zwecke der Vergleichbarkeit mit Preisen iSd des KunstförderungsG ist der Entgeltcharakter eines Preises gegeben, wenn der Preisträger nicht auf Grund bisheriger oder zukünftig zu erwartender Leistungen ausgezeichnet werden soll, sondern eine Auftragsarbeit der den Preis auslobenden Institution prämiert wird.
Rz 134a ff und Rz 6625	Erbauseinandersetzung: Ausgleichszahlung mit nachlassfremden Mitteln weniger als die Hälfte des zustehenden Anteils am gemeinen Wert aller zu diesem Zeitpunkt steuerhängigen Wirtschaftsgüter des Nachlassvermögens -> steuerneutral. Ausgleichszahlung in Höhe des Pflichtteiles -> steuerneutral Ausgleichszahlung mindestens die Hälfte des zustehenden Anteils am gemeinen Wert aller zu diesem Zeitpunkt steuerhängigen Wirtschaftsgüter des Nachlassvermögens -> Veräußerung.
Rz 583, 2233, 2274, 2282, 2633, 3882	Aufgabe der Einheitstheorie; Grund und Boden und Gebäude sind selbständige Wirtschaftsgüter und als solche getrennt zu

	bewerten.
Rz 612b	Leitungsrechte sind nicht abnutzbares Anlagevermögen, gesamter Aufwand stellt Anschaffungskosten dar.
Rz 709 und 709a	Kein Inflationsabschlag bei Grund-und-Boden-Rücklage.
Rz 766	Erwachsen aus den steuerfreien Grundstücksveräußerungen Verluste, sind diese nicht mit anderen Einkünften ausgleichsfähig.
Rz 776	Kosten der Selbstberechnung iSd § 30 Abs. 3 EStG 1988 sind auch Kosten der Ermittlung der Bemessungsgrundlage (einschließlich Fremdhonorare); davon ausgenommen sind Kosten von Bewertungsgutachten.
Rz 783	Besteuerung vorbetrieblicher stiller Reserven erfolgt nicht im Zuge der Entnahme des Grundstückes, sondern erst im Zeitpunkt einer späteren Veräußerung.
Rz 1330a	Spendenabzug bei Losverkäufen
Rz 1349a	Spenden aus dem Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft
Rz 3861b	Grundstücksveräußerung fällt nicht in den Anwendungsbereich der LuF-PauschVO 2011; Übertragung stiller Reserven daher zulässig.
Rz 4140a	Ein einheitlicher land- und forstwirtschaftlicher Betrieb ist insbesondere auch dann anzunehmen, wenn der Betrieb auf nahe Angehörige aufgeteilt wird und eine Verflechtung in der Nutzung von Produktionsmitteln und im Vertrieb der erzeugten Produkte vorliegt.
4137a, 4157a	Ist bei Anwendung einer Pauschalierung, bei Betriebsgebäuden die AfA nicht gesondert abzugsfähig, ist für Zwecke der Ermittlung des Gewinnes aus Grundstücksveräußerungen dennoch eine rechnerische AfA von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Abzug zu bringen.

Rz 4157a	Bei Anwendung der LuF-PauschVO 2011 ist der Gewinn aus Grundstücksveräußerungen nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 zu ermitteln.
Rz 4182a	Bei land- und forstwirtschaftlicher Vollpauschalierung sind ab 2013 gesondert anzusetzen: – Entschädigungen für Jagdbeeinträchtigungen, – Verdienstausfallentschädigungen für Nebentätigkeiten, – Entschädigungen künftiger Mieteinnahmen.
Rz 4195b f	Waldveräußerung und Grundstücksbesteuerung NEU
Rz 4873 und Rz 6421a	Schuldzinsen iZm mit der Anschaffung oder Herstellung von Grundstücken, die dem besonderen Steuersatz unterliegen, sind insoweit abzugsfähig, als sie auf Zeiträume der laufenden Nutzung als Einkunftsquelle entfallen.
Rz 5039, 5039a, 6621	Der Begriff des Grundstücks umfasst auch selbständige Wirtschaftsgüter, die in einem engen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit einem Grundstück stehen (zB Bewässerungseinrichtungen, Wege, Zäune usw.); dies gilt nicht für Wirtschaftsgüter, die aus der Nutzung des Grundstücks entstehen und land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen (zB stehendes Holz).
Rz 5572a	Bäuerliche Hofübergabe
Rz 5675	Kein besonderer Steuersatz und kein Inflationsabschlag für Grundstücke im Rahmen einer Betriebsveräußerung gegen Rente.
Rz 5691a	Keine Kürzung des Freibetrages nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 durch dem veräußerten Betrieb zugehörende Grundstücke.
Rz 5715	Wurde ein Betrieb vor dem 1.4.2012 aufgegeben und erfolgt eine Veräußerung eines Gebäudes innerhalb der 5-jährigen

	Nachversteuerungsfrist des § 24 Abs. 6 EStG 1988 nach dem 31.3.2012, kommt auf Grund des § 295a BAO der besondere Steuersatz nicht zur Anwendung.
Rz 6424	AfA-Bemessungsgrundlage bei erstmaliger Nutzung zur Einkunftserzielung ab 1.1.2013: Fiktive Anschaffungskosten bei Gebäuden nur mehr bei „Altgebäuden". Für Neugebäude gelten die tatsächlichen AK (HK).
Rz 6622	Grundstücksgleiche Rechte: Baurecht, Fischereirecht an fremdem Gewässer, Bergwerksberechtigungen.
Rz 6623	Ist bei aufschiebender Bedingung der Bedingungseintritt hinreichend wahrscheinlich, wird der Tatbestand bereits mit Vertragsabschluss erfüllt. Unabhängig vom steuerlichen Rückwirkungsverbot, stellt die gerichtliche ex tunc-Auflösung eines Veräußerungsvertrages nach § 870 ABGB (List oder Zwang), § 871 ABGB (Irrtum) oder § 932 ABGB (Wandlung) ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar.
Rz 6624	Keine Veräußerung: zB Überlassung an Zahlungs statt zur Erfüllung des Pflichtteils; Übertragung unter Zurückbehaltung eines Nutzungsrechtes; Übergang nach § 14 WEG 2002 an den überlebenden Partner.
Rz 6626	Grundstückstausch
Rz 6627	Realteilung
Rz 6633	Für die Hauptwohnsitzbefreiung ist ab 1.4.2012 auch das (wirtschaftliche) Eigentum des Veräußerers während der gesamten Behaltedauer erforderlich, ausgenommen bei Schenkung oder Erbschaft.
Rz 6637	Werden in einem Eigenheim oder in einer Eigentumswohnung Nutzflächen bis maximal ein Drittel der Gesamtnutzfläche nicht für

	eigene Wohnzwecke genutzt (sondern für betriebliche Zwecke oder Vermietung), erstreckt sich die Steuerbefreiung auch auf diese Flächen (ausgenommen der betrieblich genutzte Teil stellt auf Grund der 80/20-Regel Betriebsvermögen dar).
Rz 6646	Keine Herstellerbefreiung ab 1.1.2013, wenn das Gebäude durch den Rechtsvorgänger hergestellt wurde.
Rz 6652	Ein zulässiger Wertausgleich ist von der Steuerbefreiung für Flurbereinigungen erfasst; darüber hinaus liegt ein steuerpflichtiger Vorgang vor. Beträgt der Wertausgleich mehr als 50% des gemeinen Wertes des hingegebenen Grundstücks, liegt kein Tauschgeschäft vor. Die Steuerbefreiung besteht allerdings nur für jene Steuerpflichtigen, für die auf Grund landesgesetzlicher Vorschriften bezüglich der Flurverfassung die Wirkungen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens eintreten.
Rz 6653	Befreiung für Entschädigung für Wertminderung des Grundstücks für Maßnahmen im öffentlichen Interesse (§ 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988). Nicht erfasst sind jene Beträge, die für eine Servitutseinräumung empfangen werden (zB Nutzungsentgelt für die Duldung eines Leistungsrechtes).
Rz 6654	Maßgeblich für die Steuerverfangenheit ist die abstrakte Steuerbarkeit nach § 30 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012. Ein auf Grund und Boden des Altvermögens nach dem 30.3.2012 errichtetes Gebäude stellt Neuvermögen dar.
Rz 6656	Die auf Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen entfallende Steuer stellt im Rahmen eines Insolvenzverfahrens oder einer Überlassung an Zahlungs statt gemäß § 154 AußStrG eine Sondermasseforderung dar.

Rz 6662	Auf den Herstellungszeitraum entfallende Fremdfinanzierungskosten können als Teil der Herstellungskosten behandelt werden.
Rz 6677	Nachträgliche Einkünfteminderungen sind zur Hälfte mit anderen Einkünften ausgleichsfähig.
Rz 6681	Veräußerung durch eine Hausgemeinschaft
Rz 6689	Entsteht im Rahmen der Veräußerung gegen Rente ausnahmsweise ein Verlust, unterliegt dieser nicht den Ausgleichsbeschränkungen des § 30 Abs. 7 EStG 1988, weil der besondere Steuersatz im Falle eines Überschusses nicht zur Anwendung käme.
Rz 6706	Es bestehen keine Bedenken, in Fällen, in denen der besondere Steuersatz teilweise nicht anwendbar ist, die ImmoESt-Selbstberechnung dennoch vorzunehmen. Die entrichtete ImmoESt hat in diesen Fällen keine Abgeltungswirkung und lediglich den Charakter einer besonderen Vorauszahlung im Sinne des § 30b Abs. 4 EStG 1988.
Rz 6714	Die Haftung für die Richtigkeit der ImmoESt kommt dann zum Tragen, wenn der Parteienvertreter Unterlagen und Angaben des Veräußerers der Berechnung der ImmoESt zu Grunde legt, von denen er offenkundig Kenntnis hat, dass sie nicht den Tatsachen entsprechen.
Rz 6732	Die in § 30c Abs. 1 EStG 1988 vorgesehene Mitteilungsverpflichtung stellt eine abgabenrechtliche Anzeigepflicht dar. Die finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit im Falle der Verletzung dieser Verpflichtung bleibt unberührt.
Rz 7011, 7018	Eine Mehrbedarfsrente ist nicht steuerbar, wenn der Mehrbedarf dem Grunde nach die Voraussetzungen der außergewöhnlichen Belastung nach den §§ 34 und 35 EStG 1988 erfüllt (VfGH

	07.12.2006, B 242/06, VwGH 18.10.2012, 2009/15/0148). Mehrbedarfsrenten sind auch Renten aus Pflegeversicherungen.
Rz 7310a	Sind von einer Betriebsveräußerung oder –aufgabe auch Grundstücke betroffen, auf die der besondere Steuersatz angewendet wird, ist insoweit der Hälftesteuersatz oder die Dreijahresverteilung nicht anzuwenden.

II. Änderung des Inhaltsverzeichnisses:

Die Überschrift zu Abschnitt 2.4.3 lautet:

2.4.3 Erbauseinandersetzung

Die Überschrift zu Abschnitt 3.2.4 lautet:

3.2.4 Entschädigungen von Wertminderungen von Grundstücken

Die Überschrift zu Abschnitt 4.7 lautet:

4.7 Grundstücke des Betriebsvermögens (§ 4 Abs. 3a EStG 1988)

Die Überschrift zu Abschnitt 4.7.1 lautet:

4.7.1 Allgemeines

Die Überschrift zu Abschnitt 4.7.2 lautet:

4.7.2 Steuerbefreiungen

Die Überschrift zu Abschnitt 4.7.3 lautet:

4.7.3 Ermittlung des Veräußerungsgewinnes von Grundstücken

Die Überschrift zu Abschnitt 4.7.4 lautet:

4.7.4 Verwertung von Verlusten iZm Grundstücken (§ 6 Z 2 lit. d EStG 1988)

Die Überschrift zu Abschnitt 4.8 lautet:

4.8 Kapitalbesteuerung im betrieblichen Bereich

Die Überschrift zu Abschnitt 4.8.1 lautet:

4.8.1 Allgemeines

Die Überschrift zu Abschnitt 4.8.2 lautet:

4.8.2 Anschaffungskosten im betrieblichen Bereich

Die Überschrift zu Abschnitt 4.8.3 lautet:

4.8.3 Teilwertabschreibung und Veräußerungsverluste

Die Überschrift zu Abschnitt 4.8.4 lautet:

4.8.4 Einlagenbewertung

Die Überschrift zu Abschnitt 4.8.5 lautet:

4.8.5 Entnahme

Die Überschriften zu Abschnitt 4.8.6 lautet:

4.8.6 Übergangsfragen

Die Abschnittsüberschriften zu Abschnitt 5.6 und den Unterabschnitten 5.6.1 bis 5.6.9 entfallen.

Die Überschrift zu Abschnitt 6.11.1 lautet:

6.11.1 Allgemeines

Die Überschrift zu Abschnitt 6.11.5 lautet:

6.11.5 Die Entnahme von Grundstücken

Die Überschrift zu Abschnitt 6.12.1 lautet:

6.12.1 Einlagen nach dem 31.3.2012

Die Überschrift zu Abschnitt 6.12.2 lautet:

6.12.2 Einlage eines entdeckten Bodenschatzes

Die Überschrift zu Abschnitt 6.12.3 lautet:

6.12.3 Einlagen vor dem 1.4.2012

Die Überschrift zu Abschnitt 6.12.4 lautet:

6.12.4 Einlage von Beteiligungen vor dem 1.4.2012

Die Überschrift zu Abschnitt 6.12.7 entfällt.

Die Überschrift zu Abschnitt 6.21 lautet:

6.21 Bewertung von (bebauten) Grundstücken im Anlagevermögen

Die Überschrift zu Abschnitt 6.21.4 lautet:

6.21.4 Die Entnahme von Grundstücken

Die Überschrift zu Abschnitt 9.2 wird geändert:

9.2 Gewinnfreibetrag (§ 10 EStG 1988, Rechtslage ab der Veranlagung 2010 bis 2012)

Die Überschrift zu Abschnitt 9.2a wird geändert und lautet:

9.2a Gewinnfreibetrag (§ 10 EStG 1988, Rechtslage für Veranlagungszeiträume 2013 bis 2016)

Die Überschrift zum (neuen) Abschnitt 9.2b lautet:

9.2b Begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne

Die Überschrift zu Abschnitt 9.2b.1 lautet:

9.2b.1 Allgemeines

Die Überschrift zu Abschnitt 9.2b.2 lautet:

9.2b.2 Betroffener Personenkreis

Die Überschrift zu Abschnitt 9.2b.3 lautet:

9.2b.3 Ermittlung des Eigenkapitals

Die Überschrift zu Abschnitt 9.2b.4 lautet:

9.2b.4 Steuersatzermäßigung

Die Überschrift zu Abschnitt 9.2b.5 lautet:

9.2b.5 Mitunternehmerschaften

Die Überschrift zu Abschnitt 9.2b.6 lautet:

9.2b.6 Nachversteuerung

Die Überschrift zu Abschnitt 9.2b.7 lautet:

9.2b.7 Wechsel der Gewinnermittlung

Die Überschrift zu Abschnitt 9.2b.8 lautet:

9.2b.8 Übertragung betrieblicher Einheiten

Die Überschrift zu Abschnitt 9.2b.9 lautet:

9.2b.9 Eigenkapitalabfall 2003 (§ 11a Abs. 7 EStG 1988)

Die Überschrift zu Abschnitt 9.2b.10 lautet:

9.2b.10 Abschließende Beispiele

Die Überschrift zu Abschnitt 9.2b.11 lautet:

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

Abschnitt 11.8 entfällt.

Die Überschrift zu Abschnitt 14.9 lautet:

14.9 Aufwendungen iZm steuerfreien oder dem besonderen Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 oder § 30a Abs. 1 EStG 1988 unterliegenden Einkünften (§ 20 Abs. 2 EStG 1988)

Die Überschrift zu Abschnitt 15.1.5 lautet:

15.1.5 Grundstücke

Die Überschrift zu Abschnitt 19.6.6a lautet:

19.6.6a private Grundstücksveräußerungen

Die Überschrift zu Abschnitt 20.1.3 lautet:

20.1.3 Werbungskosten und Anschaffungsnebenkosten

Die Überschrift zu Abschnitt 20.2 lautet:

20.2 Steuerpflichtige Kapitaleinkünfte

Die Überschrift zu Abschnitt 20.2.1 lautet:

20.2.1 Einkünfte aus der Überlassung von Kapital

Die Überschrift zu Abschnitt 20.2.2 lautet:

20.2.2 Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen

Die Überschrift zu Abschnitt 20.2.3 lautet:

20.2.3 Einkünfte aus Derivaten

Die Überschrift zu Abschnitt 20.2.4 lautet:

20.2.4 Beurteilung verschiedener Produktgruppen

Die Überschrift zu Abschnitt 20.2.5 lautet:

20.2.5 Befreiungen

Die Abschnitte 20.2.6 bis 20.2.8 entfallen.

Die Überschrift zu Abschnitt 20.3 lautet:

20.3 Besonderer Steuersatz

Die Überschrift zu Abschnitt 20.3.1 lautet:

20.3.1 Allgemeines

Die Überschrift zu Abschnitt 20.3.2 lautet:

20.3.2 Verhältnis von § 27a EStG 1988 zu anderen Bestimmungen

Die Überschrift zu Abschnitt 20.3.3 lautet:

20.3.3 Ausnahmen vom besonderen Steuersatz

Die Überschrift zu Abschnitt 20.3.4 lautet:

20.3.4 Regelbesteuerungsoption

Die Überschrift zu Abschnitt 20.3.5 lautet:

20.3.5 Übergangsfragen

Die Überschrift zu Abschnitt 20.4 lautet:

20.4 Verlustausgleich

Die Überschrift zu Abschnitt 20.4.1 lautet:

20.4.1 Kein Verlustausgleich gegen Sparbuchzinsen und Stiftungszuwendungen

Die Überschrift zu Abschnitt 20.4.2 lautet:

20.4.2 Verluste aus stiller Gesellschaft auf Wartetaste

Die Überschrift zu Abschnitt 20.4.3 lautet:

20.4.3 Kein Ausgleich gegen tarifbesteuerte Kapitaleinkünfte

Die Überschrift zu Abschnitt 20.4.4 lautet:

20.4.4 Kein Ausgleich von Verlusten gegen andere Einkunftsarten

Die Überschrift zu Abschnitt 20.4.5 lautet:

20.4.5 Übergangsfragen

Die Überschrift zu Abschnitt 20.5 lautet:

20.5 Veranlagungspflicht und Antrag auf Veranlagung

Die Überschrift zu Abschnitt 20.5.1 lautet:

20.5.1 Veranlagungspflicht

Die Überschrift zu Abschnitt 20.5.2 lautet:

20.5.2 Antrag auf Veranlagung – Verlustausgleichsoption

Die Überschrift zu Abschnitt 20.5.3 lautet:

20.5.3 Antrag auf Veranlagung – Regelbesteuerungsoption

Die Überschrift zu Abschnitt 21.2.2 lautet:

21.2.2 AfA-Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichem Erwerb (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988)

Die Überschrift zu Abschnitt 21.7 lautet:

21.7 Nachversteuerung (§ 28 Abs. 7 EStG 1988) – Rechtslage für Veräußerungen vor dem 1.4.2012

Folgender neuer Abschnitt „21.7a" wird eingefügt:

21.7a Zu- oder Abschläge zur steuerwirksamen Berichtigung periodenübergreifender Fehler aus verjährten Veranlagungszeiträumen

Die Überschrift zu Abschnitt 22.4 lautet:

22.4 Private Grundstückveräußerungen (§ 30 EStG 1988 idF 1. StabG 2012, §§ 30a, 30b und 30c EStG 1988)

Die Überschrift zu Abschnitt 22.4.1 lautet:

22.4.1 Einkünftetatbestand, Grundstücksbegriff (§ 30 Abs. 1 EStG 1988)

Die Überschrift zu Abschnitt 22.4.2 lautet:

22.4.2 Veräußerung, Anschaffung

Die Überschrift zu Abschnitt 22.4.3 lautet:

22.4.3 Steuerbefreiungen (§ 30 Abs. 2 und § 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988)

Die Überschrift zu Abschnitt 22.4.4 lautet:

22.4.4 Ermittlung der Einkünfte

Die Überschrift zu Abschnitt 22.4.5 lautet:

22.4.5 Verlustausgleichsverbot (§ 30 Abs. 7 EStG 1988)

Die Überschrift zu Abschnitt 22.4.6 lautet:

22.4.6 Anrechnung der Grunderwerbsteuer und anderer Steuern (§ 30 Abs. 8 EStG 1988)

Die Überschrift zu Abschnitt 22.4.7 lautet:

22.4.7 Veräußerung einer Liegenschaft durch eine Miteigentumsgemeinschaft (zB Hausgemeinschaft)

Die Überschrift zu Abschnitt 22.4.8 lautet:

22.4.8 Besonderer Steuersatz, Regelbesteuerungsoption, Ausnahmen vom besonderen Steuersatz (§ 30a EStG 1988)

Die Überschrift zu Abschnitt 22.5 lautet:

22.5 Immobilienertragsteuer (§§ 30b und 30c EStG 1988 idF 1. StabG 2012; AbgÄG 2012)

Die Überschrift zu Abschnitt 22.5.1 lautet:

22.5.1 Grundkonzept

Die Überschrift zu Abschnitt 22.5.2 lautet:

22.5.2 Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer

Die Überschrift zu Abschnitt 22.5.3 lautet:

22.5.3 Erhebung der ESt im Rahmen der Veranlagung

Die Überschrift zu Abschnitt 22.6 lautet:

22.6 Spekulationsgeschäfte (§ 31 EStG 1988 idF 1. StabG 2012)

Die Überschrift zu Abschnitt 24.10 lautet:

24.10 Steuerbare Veräußerungen von Privatvermögen und Rente

Der Abschnitt 24.11 entfällt.

Die Abschnitte 26a.1 bis 26a.3.7 entfallen.

Der Abschnitt 27.1 entfällt.

Der Abschnitt 27.8.2 entfällt.

Die Abschnitte 28.3.1 bis 28.3.5 entfallen.

Der Abschnitt 28.6.2.3 entfällt.

Die Überschrift zu Abschnitt 29.1 lautet:

29.1 Allgemeines

Die Abschnitte 29.1.1 bis 29.1.4 entfallen.

Die Überschrift zu Abschnitt 29.2 lautet:

29.2 Inländische Kapitalerträge

Die Überschrift zu Abschnitt 29.2.1 lautet:

29.2.1 Auszahlende Stelle bzw. Schuldner bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital

Die Überschrift zu Abschnitt 29.2.2 lautet:

29.2.2 Depotführende Stelle bei realisierten Wertsteigerungen und Derivaten

Die Überschrift zu Abschnitt 29.2.3 lautet:

29.2.3 Zeitpunkt des Kapitalertragsteuerabzuges

Die Abschnitte 29.2.4 bis 29.2.6 entfallen.

Die Überschrift zu Abschnitt 29.3 lautet:

29.3 KESt-Abzug bei Depotübertragungen

Die Abschnitte 29.3.1 bis 29.3.3 entfallen.

Die Überschrift zu Abschnitt 29.4 lautet:

29.4 KESt-Abzug beim Wegzug

Die Überschrift zu Abschnitt 29.4.1 lautet:

29.4.1 Allgemeines – Grundtatbestand

Die Überschrift zu Abschnitt 29.4.2 lautet:

29.4.2 Erhebung durch Steuerabzug

Die Überschrift zu Abschnitt 29.4.3 lautet:

29.4.3 Erhebung in der Veranlagung

Die Abschnitte 29.4.4 bis 29.4.7 entfallen.

Die Überschrift zu Abschnitt 29.5 lautet:

29.5 Einzelfragen

Die Überschrift zu Abschnitt 29.5.1 lautet:

29.5.1 Pauschale Wertermittlung

Die Überschrift zu Abschnitt 29.5.2 lautet:

29.5.2 Fiktionen

Die Überschrift zu Abschnitt 29.5.3 lautet:

29.5.3 Kapitalertragsteuer bei verschiedenen Produktgruppen

Die Überschrift zu Abschnitt 29.5.4 lautet:

29.5.4 Nachträglich gekürzte Kapitalerträge

Die Überschrift zu Abschnitt 29.5.5 lautet:

29.5.5 Ausländische Anleger

Die Überschrift zu Abschnitt 29.5.6 lautet:

29.5.6 Verlustausgleich durch die depotführende Stelle

Die Überschrift zu Abschnitt 29.6 lautet:

29.6 Befreiungen vom Kapitalertragsteuerabzug

Die Überschrift zu Abschnitt 29.6.1 lautet:

29.6.1 Gläubiger-Schuldner-Identität

Die Überschrift zu Abschnitt 29.6.2 lautet:

29.6.2 Beteiligungserträge von Körperschaften

Die Überschrift zu Abschnitt 29.6.3 lautet:

29.6.3 Zwischenbankgeschäfte

Die Überschrift zu Abschnitt 29.6.4 lautet:

29.6.4 Kapitaleinkünfte bei Auslandsfilialen

Die Überschrift zu Abschnitt 29.6.5 lautet:

29.6.5 Befreiungserklärung

Die Überschrift zu Abschnitt 29.6.6 lautet:

29.6.6 Befreiung für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften

Die Überschrift zu Abschnitt 29.6.7 lautet:

29.6.7 KESt-Befreiung bei Wegzug

Die Überschrift zu Abschnitt 29.6.8 lautet:

29.6.8 Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren gemäß § 93 Abs. 3 EStG 1988 idF vor Budgetbegleitgesetz 2011 von internationalen Finanzinstitutionen (nunmehr § 124b Z 186 EStG 1988)

Die Überschrift zu Abschnitt 29.6.9 lautet:

29.6.9 Ausgabe von Anteilsrechten aufgrund einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln gemäß § 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1988

Die Überschrift zu Abschnitt 29.6.10 lautet:

29.6.10 Befreiung für Investmentfonds und Immobilien-Investmentfonds

Die Überschrift zu Abschnitt 29.6.11 lautet:

29.6.11 Ausschüttungen und ausschüttungsgleiche Erträge aus inländischen Kapitalanlagefonds und inländischen Immobilien-Investmentfonds

Die Überschrift zu Abschnitt 29.6.12 lautet:

29.6.12 Befreiung von Kapitaleinkünften bei Privatstiftungen

Die Überschrift zu Abschnitt 29.6.13 lautet:

29.6.13 Beschränkt Steuerpflichtige gemäß § 98 EStG 1988 bzw. § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988

Die Überschrift zu Abschnitt 29.7 lautet:

29.7 Abgeltungswirkung

Die Abschnitte 29.7.1 bis 29.7.7 entfallen.

Die Überschrift zu Abschnitt 29.8 lautet:

29.8 Völkerrechtlich privilegierte Anleger

Die Überschrift zu Abschnitt 29.8.1 lautet:

29.8.1 Diplomaten

Die Überschrift zu Abschnitt 29.8.2 lautet:

29.8.2 Diplomatische und berufskonsularische Vertretungsbehörden

Die Überschrift zu Abschnitt 29.8.3 lautet:

29.8.3 Internationale Organisationen

Die Überschrift zu Abschnitt 29.9 lautet:

29.9 Nachversteuerung von nicht bestimmungsgemäß verwendeten Anteilen an einer Zukunftsvorsorgeeinrichtung

Die Überschrift zu Abschnitt 30.1.7 lautet:

30.1.7 Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988)

Die Überschrift zu Abschnitt 30.1.9 lautet:

30.1.9 Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 98 Abs. 1 Z 7 EStG 1988)

Die Überschrift zu Abschnitt 30.1.10 entfällt

Die Überschrift zu Abschnitt 31a.1.1 lautet:

31a.1.1 Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung

Die Überschrift zu Abschnitt 31a.1.2 lautet:

31a.1.2 Forschungsprämie für Auftragsforschung

Die Überschrift zu Abschnitt 31a.1.3 entfällt

III. Änderung der Einleitung

In der Einleitung zu den Einkommensteuerrichtlinien wird als neuer dritter Absatz eingefügt:

Die BMF-Info zur neuen Grundstücksbesteuerung in Frage und Antwort, BMF-010203/0402-VI/6/2012, ist mit Veröffentlichung des EStR 2000 – Wartungserlasses 2013 nicht weiter anzuwenden.

IV. Änderung von Randzahlen

Rz 101b wird neu eingefügt (Klarstellung)

Rz 101b

Gemäß § 3 Abs. 3 Kunstförderungsgesetz sind 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, wobei die Rechtsform der Institution unbeachtlich ist. Eine solche Förderungsinstitution stellt auch eine Universität dar.

Voraussetzung für eine Vergleichbarkeit ist jedenfalls, dass

- **der Preis in der Rechtsgrundlage der Institution verankert ist, sowie dass**
- **der Kreis an möglichen Preisträgern nicht abschließend umschrieben ist (zB an eine Mitgliedschaft gebunden) und dass**

- **der Preis keinen Entgeltcharakter hat. Dies wäre etwa der Fall, wenn auf Grundlage der Preisverleihung Ansprüche an einem oder mehreren Werken erworben werden, sodass der „Preis" in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einen Kaufpreis darstellt. Entgeltcharakter ist jedenfalls auch dann gegeben, wenn der Preisträger nicht auf Grund bisheriger oder zukünftig zu erwartender Leistungen ausgezeichnet werden soll, sondern eine Auftragsarbeit der den Preis auslobenden Institution prämiert wird. Für eine Auftragsarbeit sprechen ein enger Themenbereich der Ausschreibung und die Verschaffung von wirtschaftlichen Vorteilen für die auslobende Institution.**

Rz 102 wird geändert:

Rz 102

Die Begriffe "Einkünfte" und "Einkommen" setzen eine Tätigkeit voraus, die von der Absicht des Steuerpflichtigen getragen ist, insgesamt eine wirtschaftliche Vermögensvermehrung zu erreichen. Die Sphäre der Einkommenserzielung soll von jener der Einkommensverwendung durch die Liebhabereibeurteilung abgegrenzt werden. Diese Abgrenzung hat anhand der Liebhabereirichtlinien 2012 (LRL 2012) zu erfolgen. Im Weiteren wird auf diese Richtlinien verwiesen. ~~Aus der positiven Umschreibung der Einkünfte als Gewinn bzw. als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in § 2 Abs. 4 EStG 1988 ist abzuleiten, dass nur jene Einkunftsquellen einkommensteuerrechtlich zu berücksichtigen sind, die auf Dauer gesehen zu einem Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss führen. Andernfalls ist Liebhaberei (Voluptuar) gegeben. Die damit verbundenen Verluste (bzw. Verlustanteile) sind steuerlich weder ausgleichs- noch vortragsfähig. Allfällige "Zufallsgewinne" werden nicht besteuert.~~

Rz 103 entfällt

Randzahl 103: ***derzeit frei***

Rz 108 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 108

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

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

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

Zur Aufteilung eines Nachlasses im Wege eines Erbübereinkommens siehe die in Rz 134a ff dargestellten Grundsätze.

Rz 108a wird neu eingefügt (1. StabG 2012)

Rz 108a

Der Grundsatz, dass die Einkünfte iZm der Verlassenschaft ab dem Todestag des Erblassers den Erben zuzurechnen sind, gilt auch für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen. Wird ein Grundstück aus der Verlassenschaft veräußert, sind die Einkünfte entsprechend den Erbquoten auf alle Erben aufzuteilen. Zur Abfuhr der ImmoESt siehe Rz 6710.

Rz 110 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 110

Der ruhende Nachlass wird nur dann als Körperschaftsteuersubjekt angesehen, wenn keine Erben vorhanden sind oder diese die Erbschaft ausschlagen (vgl. VwGH 13.3.1997, 96/15/0102; VwGH 26.5.1998, 93/14/0191). **Zur Abfuhr der ImmoESt im Falle der Grundstücksveräußerung aus dem Nachlass siehe Rz 108a.**

Zur Aufteilung der Einkünfte bei ehelicher Gütergemeinschaft siehe Rz 1224.

Rz 111 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht)

Rz 111

Einkünfte aus einem Fruchtgenuss iSd ABGB sind dem Fruchtgenussberechtigten als eigene Einkünfte zuzurechnen (VwGH 25.6.1969, 1430/68), wenn er auf die Einkünfteerzielung Einfluss nimmt, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet (VwGH 4.3.1986, 85/14/0133). Dazu gehört, dass der Fruchtgenussberechtigte die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses trägt (insbesondere Erhaltungsaufwand, Abgaben und Zinsen). Dem Fruchtgenussberechtigten bleibt daher nur der Nettoertrag (Einnahmen abzüglich Aufwendungen). Außerdem muss der Fruchtgenuss für eine gewisse Dauer bei rechtlich abgesicherter Position bestellt sein. ~~Ein Zeitraum von 10 Jahren kann üblicherweise als ausreichend angesehen werden.~~

Die Zurechnung der Einkünfte muss nicht mit der Zurechnung der zur Einkunftserzielung eingesetzten Wirtschaftsgüter zusammenfallen. Die Eigentumsverhältnisse an einem Wirtschaftsgut allein sagen noch nichts darüber aus, wem die Einkünfte zuzurechnen sind (VwGH 14.6.1972, 0770/70, betreffend Zimmervermietung durch einen Ehegatten im Gebäude, das im Eigentum des anderen Ehegatten steht). AfA kann aber im Allgemeinen nur der wirtschaftliche Eigentümer, somit im Falle eines Fruchtgenusses regelmäßig nur der Fruchtgenussbesteller, geltend machen, sofern bei ihm überhaupt eine Einkunftsquelle anzunehmen ist (VwGH 6.11.1991, 91/13/0074).

Rz 115a wird geändert

Rz 115a

Fassung für die Veranlagungen 2008, 2009, 2010 und 2011:

Wird das Fruchtgenussrecht veräußert, ergeben sich Steuerfolgen aus diesbezüglichen Erlösen nur bei den betrieblichen Einkunftsarten. Bei außerbetrieblichen Einkünften unterliegt die Entschädigung – ausgenommen zB bei Spekulation – nicht der Einkommensteuer (VwGH 16.9.1986, 83/14/0123, VwGH 10.2.1987, 86/14/0125). Dies gilt auch dann, wenn das Fruchtgenussrecht vom Eigentümer abgelöst wird, es sei denn, die Übertragung des Wirtschaftsgutes und die Ablöse des Fruchtgenusses sind in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein einheitlicher Übertragungsvorgang.

Ein einheitlicher Vorgang liegt insbesondere dann vor, wenn

- ein privates Wirtschaftsgut (zB eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft) unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes übertragen wird und
- nach dem 31. Mai 2008 das vorbehaltene Fruchtgenussrecht vom Erwerber des Wirtschaftsgutes abgelöst wird und
- diese Ablösezahlung innerhalb von zehn Jahren nach Übertragung des Wirtschaftsgutes erfolgt.

Bei der Beurteilung, ob ein einheitlicher Vorgang vorliegt, ist auf die Angehörigenjudikatur (vgl. Rz 1127 ff) Bedacht zu nehmen.

Der einheitliche Vorgang stellt eine Veräußerung dar, wenn der Betrag für die Ablöse des Fruchtgenussrechtes und ein allfälliges Entgelt für das übertragene Wirtschaftsgut insgesamt mehr als 50% des gemeinen Wertes des nicht um den Fruchtgenuss verminderten übertragenen Wirtschaftsgutes zum Zeitpunkt der Ablöse des Fruchtgenussrechtes beträgt. Bei einer zum Zeitpunkt der Übertragung bestehenden mindestens 1-prozentigen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft liegt eine Beteiligungsveräußerung nach § 31 EStG 1988 vor. Betragen die Ablöse des Fruchtgenussrechtes und das allfällige Entgelt für das übertragene Wirtschaftsgut insgesamt nicht mehr als 50% des gemeinen Wertes, liegt eine unentgeltliche Übertragung vor.

Fassung für Übertragungen ab 2012:

Wird ein Fruchtgenussrecht ab 1.1.2012 entgeltlich an einen Dritten übertragen oder vom Eigentümer abgelöst, führt dies – vergleichbar der Untervermietung durch einen Hauptmieter

– zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (VwGH 21.12.2010, 2009/15/0046, vgl. Rz 6409).

Einkünfte aus einem Fruchtgenussrecht an Kapitalanlagen wie etwa an Kapitalanteilen, sofern die Einkünfte daraus dem Fruchtnießer originär zuzurechnen sind (Nettofruchtgenuss), fallen unter die Einkünfte aus Kapitalvermögen, wenn das Fruchtgenussrecht nach dem 31.3.2012 entgeltlich eingeräumt wird. Die entgeltliche Übertragung eines solchen Fruchtgenussrechtes stellt daher Einkünfte gemäß § 27 Abs. 3 oder Abs. 4 EStG 1988 dar. Der Steuersatz richtet sich nach der zu Grunde liegenden Kapitalanlage.

Wurde das Fruchtgenussrecht vor dem 1.4.2012 entgeltlich eingeräumt, liegen wie bei einem Fruchtgenuss an Liegenschaftsvermögen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor.

Rz 116 wird geändert (Klarstellung)

Rz 116

Der Zuwendungsfruchtgenuss muss für eine gewisse Dauer bei rechtlich abgesicherter Position bestellt sein (siehe Rz 111), wobei ein Zeitraum von 10 Jahren als ausreichend angesehen werden kann.

Die Einkünfte aus einem durch letztwillige Verfügung eingeräumten Fruchtgenuss sind grundsätzlich dem Fruchtnießer zuzurechnen. Ein testamentarischer Fruchtnießer einer Liegenschaft ist idR nicht wirtschaftlicher Eigentümer (VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257). Hat der Erbe die mit der Fruchtgenusssache verbundenen Aufwendungen zu tragen, sodass dem Fruchtnießer die Bruttoerträge verbleiben (Bruttofruchtgenuss), dann sind die Einkünfte nicht dem Fruchtnießer, sondern dem Erben zuzurechnen (VwGH 18.12.1964, 0439/64). Die vom Erben aus dem Rechtsgrund der Annahme der Erbschaft an den Fruchtnießer geleisteten Bruttoerträge stellen beim Erben sofort Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 und gleichzeitig beim Berechtigten sonstige Einkünfte gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 dar (vgl. Rz 6602 ff).

Rz 122 wird geändert

Rz 122

IdR ist dem zivilrechtlichen Eigentümer dieses Wirtschaftsgut auch steuerlich zuzurechnen. Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum ist dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, nämlich Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem Eigentümer auf Dauer, dh. auf die Dauer der voraussichtlichen wirtschaftlichen Nutzung, geltend machen kann (VwGH 24.11.1982, 81/13/0021).

Zur Einkünftezurechnung bei ausländischen Versicherungsprodukten siehe **Rz 6209 ff**.

Der Abschnitt 2.4.3 und die Rz 134a bis 134e werden neu eingefügt (1. StabG 2012)

2.4.3 Erbauseinandersetzung

Rz 134a

Die zur Erbmasse gehörenden Wirtschaftsgüter sowie Betriebe gehen entsprechend des Umfanges der Erbteile bereits mit dem Todestag des Erblassers auf die Erben über (siehe Rz 9). Bis zur Rechtskraft der Einantwortung besteht daher zwischen den Miterben bezüglich der Wirtschaftsgüter der Verlassenschaft eine Miteigentümergemeinschaft bzw. bezüglich in der Verlassenschaft befindlicher Betriebe eine Mitunternehmerschaft der Erben. Kommt es vor der Einantwortung zu einer Erbauseinandersetzung unter den Erben, ist zu beurteilen, ob die Übertragung steuerlicher Miteigentumsanteile bzw. Mitunternehmeranteile gegen Leistung eines Wertausgleichs zwischen den Erben eine Veräußerung oder eine Nachlassteilung ohne Veräußerungscharakter (Tauschcharakter) darstellt. Diese Beurteilung ist auch dann vorzunehmen, wenn die Aufteilung des Nachlasses aufgrund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers erfolgt, indem etwa angeordnet wird, dass einer der Erben ein

Grundstück aus der Verlassenschaft bekommt und der andere eine Ausgleichszahlung erhalten muss. Die konkrete zivilrechtliche Ausgestaltung der letztwilligen Verfügung ist nicht relevant.

Werden vom Erblasser Vermächtnisse auferlegt, muss unterschieden werden:

- **Ist der Vermächtnisnehmer (Legatar) auch gesetzlicher oder testamentarischer Erbe, kommen die untenstehenden Beurteilungsgrundsätze zur Anwendung;**
- **Ist der Vermächtnisnehmer hingegen nicht gesetzlicher Erbe, stellen Geldlegate und Sachlegate ohne Gegenleistungsverpflichtung stets unentgeltliche Vorgänge dar.**

Rz 134b

Für die Beurteilung, ob die Übertragung steuerlicher Miteigentumsanteile an Wirtschaftsgütern bzw. Mitunternehmeranteile des Nachlasses gegen Leistung eines Wertausgleichs zwischen den Erben eine Veräußerung oder eine Nachlassteilung ohne Veräußerungscharakter (Tauschcharakter) darstellt, gilt Folgendes:

1. Die Übertragung eines Anteiles an einem Nachlassgegenstand (zB Grundstück) gegen die Gewährung von anderen Wirtschaftsgütern des Nachlasses (zB Sparbuch, Grundstück, Bargeld) stellt eine steuerneutrale Erbauseinandersetzung dar. Aus dem Nachlass stammt eine Ausgleichszahlung auch dann, wenn die verwendeten Geldmittel aus der Veräußerung des von der Erbauseinandersetzung betroffenen Grundstücks durch den übernehmenden Erben stammen.

2. Wird für die Übertragung eines Anteils an einem Nachlassgegenstand ein Wertausgleich aus nachlassfremden Mitteln geleistet (zB Ausgleichszahlung aus den Mitteln eines Miterben), liegt eine Veräußerung vor, wenn der Wertausgleich mindestens die Hälfte des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes ausmacht (§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988). Betrifft eine Ausgleichszahlung mehrere Wirtschaftsgüter, ist die Ausgleichszahlung im Verhältnis der gemeinen Werte zuzuordnen. Dabei sind allerdings alle zu diesem Zeitpunkt steuerhängigen

Wirtschaftsgüter zusammenzufassen. In diesem Fall ist die für das Vorliegen einer Veräußerung relevante Wertgrenze die Hälfte des zustehenden Anteils am gemeinen Wert aller zu diesem Zeitpunkt steuerhängigen Wirtschaftsgüter des Nachlassvermögens (ausgenommen Geldbeträge). Die mit diesen Wirtschaftsgütern unmittelbar zusammenhängenden Verbindlichkeiten sind vom gemeinen Wert in Abzug zu bringen; besteht kein unmittelbarer Zusammenhang, sind die Verbindlichkeiten im Verhältnis der gemeinen Werte der steuerhängigen und der nicht steuerhängigen Wirtschaftsgüter aufzuteilen und der auf die steuerhängigen Wirtschaftsgüter entfallende Teil von deren gemeinen Werten in Abzug zu bringen. Je nach Art der betroffenen Wirtschaftsgüter können im Falle einer Veräußerung betriebliche (zB § 24 EStG 1988) oder außerbetriebliche Einkünfte (zB § 30 EStG 1988) vorliegen.

3. Es bestehen keine Bedenken, die Übertragung eines Wirtschaftsgutes durch einen Pflichtteilsberechtigten gegen Leistung einer Ausgleichszahlung in Höhe des Pflichtteiles als steuerneutrale Erbauseinandersetzung zu beurteilen.

4. Sind im Nachlass zur Tragung der Todfallskosten keine ausreichenden liquiden Mittel vorhanden, bestehen keine Bedenken, die Todfallskosten bei der Beurteilung der Entgeltlichkeit der Erbauseinandersetzung außer Ansatz zu lassen.

> ***Beispiel 1 (Übertragung eines Grundstücksanteiles gegen Ausgleichszahlung):***
>
> ***Ein Nachlass besteht aus einem Grundstück (gemeiner Wert 70.000 Euro) und Geldeinlagen in Höhe von 100.000 Euro. Es gibt kein Testament. Erbberechtigt sind die Kinder A und B je zur Hälfte. Diese kommen überein, dass das Grundstück von A übernommen werden soll. Im Gegenzug bekommt B zusätzlich zu seinem Anteil an den im Nachlass befindlichen Geldeinlagen (50.000 Euro) als Ausgleich 35.000 Euro aus diesen Geldeinlagen. Der Wertausgleich erfolgt ausschließlich durch Mittel aus dem Nachlass; es liegt daher kein Veräußerungsvorgang vor.***
>
> ***Beispiel 2 (Übertragung eines Grundstücksanteiles gegen Ausgleichszahlung):***
>
> ***Ein Nachlass besteht aus einem Grundstück (gemeiner Wert 70.000 Euro). Es gibt kein Testament. Erbberechtigt sind die Kinder A und B je zur Hälfte. Diese kommen überein, dass das Grundstück von A übernommen werden***

soll. Im Gegenzug muss A dem B für seinen Anteil am Grundstück einen Wertausgleich leisten. A zahlt daher an den B entsprechend dem Wert des halben Grundstücks 35.000 Euro aus seinem Vermögen. Da die Geldzahlung aus nachlassfremden Mitteln entrichtet wird und den halben gemeinen Wert des bemessenen Erbteiles (17.500 Euro) des B übersteigt, liegt eine Veräußerung des steuerlichen Miteigentumsanteiles des B am Grundstück vor.

Variante (Übertragung eines Grundstücksanteiles gegen Ausgleichszahlung in Höhe des Pflichtteiles):

B verzichtet auf eine wertäquivalente Ausgleichszahlungszahlung und erhält eine Abfindung in Höhe des Pflichtteiles (17.500 Euro). Es liegt eine steuerneutrale Nachlassteilung vor.

Beispiel 3 (Wechselseitige Übertragung von Grundstücksanteilen unter Berücksichtigung einer Ausgleichszahlung):

Ein Nachlass besteht aus dem Grundstück 1 (gemeiner Wert 60.000 Euro), dem Grundstück 2 (gemeiner Wert 100.000 Euro). Es gibt kein Testament. Erb- und Pflichtteilsberechtigt sind die Kinder A und B je zur Hälfte. Diese kommen überein, dass A das Grundstück 1 und B das Grundstück 2 übernehmen soll. Im Gegenzug muss B dem A eine Ausgleichszahlung in Höhe von 20.000 Euro für die Übertragung seines Anteiles an Grundstück 2 leisten.

Für die Beurteilung der relevanten Grenze, ab der die Ausgleichszahlung für die Übertragung des Anteiles an Grundstück 2 eine Veräußerung durch A darstellt, kann auf die Hälfte der halben gemeinen Werte beider Grundstücke (160.000/4 = 40.000 Euro) abgestellt werden. Die Ausgleichszahlung in Höhe von 20.000 Euro erreicht nicht die Hälfte der halben gemeinen Werte der Grundstücke (40.000 Euro); es liegt daher eine steuerneutrale Nachlassteilung vor.

Beispiel 4 (Wechselseitige Übertragung von Grundstücksanteilen und anderer Nachlassgegenstände unter Berücksichtigung einer Ausgleichszahlung):

Ein Nachlass besteht aus dem Grundstück 1 (gemeiner Wert 60.000 Euro), dem Grundstück 2 (gemeiner Wert 100.000 Euro) und einem Gemälde (gemeiner Wert 150.000 Euro). Es gibt kein Testament. Erb- und Pflichtteilsberechtigt sind die Kinder A und B je zur Hälfte. Diese kommen überein, dass A das Grundstück 1 und B das Grundstück 2 sowie das Gemälde übernehmen soll. Im Gegenzug muss B dem A eine Ausgleichszahlung in Höhe von 95.000 Euro für die Übertragung seiner Anteile an Grundstück 2 und dem Gemälde leisten.

Für die Beurteilung der relevanten Grenze, ab der die Ausgleichszahlung für die Übertragung des Anteiles an Grundstück 2 eine Veräußerung durch A darstellt, kann auf die Hälfte der halben gemeinen Werte beider

Grundstücke (160.000/4 = 40.000 Euro) abgestellt werden. Die auf das Gemälde entfallende Ausgleichszahlung ist nicht zu berücksichtigen, weil es nicht steuerhängig ist. Die Ausgleichszahlung ist daher im Verhältnis der gemeinen Werte der Anteile von A am Grundstück 2 und an dem Gemälde aufzuteilen. Dies ergibt ein Verhältnis von 1:1,5 (50.000:75.000). Von der gesamten Ausgleichszahlung entfallen daher 38.000 Euro auf das Grundstück 2; dies macht weniger als die Hälfte der halben gemeinen Werte der Grundstücke (40.000 Euro) aus; es liegt daher eine steuerneutrale Nachlassteilung vor.

Beispiel 5 (Wechselseitige Übertragung von Grundstücksanteilen und anderer Nachlassgegenstände unter Berücksichtigung einer Ausgleichszahlung):

Ein Nachlass besteht aus dem Grundstück 1 (Anschaffungskosten 60.000 Euro; gemeiner Wert 90.000 Euro), dem Grundstück 2 (gemeiner Wert 260.000 Euro) und einem Gemälde (gemeiner Wert 130.000 Euro). Die je zur Hälfte erbberechtigten Erben A und B kommen überein, dass A das Grundstück 1 und B das Grundstück 2 sowie das Gemälde übernehmen soll. Im Gegenzug muss B dem A eine Ausgleichszahlung in Höhe von 150.000 Euro für die Übertragung seiner Anteile an Grundstück 2 und dem Gemälde leisten.

Für die Beurteilung der relevanten Grenze, ab der die Ausgleichszahlung für die Übertragung des Anteiles an Grundstück 2 eine Veräußerung durch A darstellt, kann auf die Hälfte der halben gemeinen Werte beider Grundstücke (350.000/4 = 87.500 Euro) abgestellt werden. Die auf das Gemälde entfallende Ausgleichszahlung ist nicht zu berücksichtigen, weil es nicht steuerhängig ist. Die Ausgleichszahlung ist daher im Verhältnis der gemeinen Werte der Anteile von A an Grundstück 2 und an dem Gemälde aufzuteilen. Dies ergibt ein Verhältnis von 2:1 (130.000:65.000). Von der gesamten Ausgleichszahlung entfallen daher 100.000 Euro auf das Grundstück 2; dies macht mehr als die Hälfte der halben gemeinen Werte der Grundstücke aus; es liegt daher eine Veräußerung des Grundstücksanteiles von A an den B vor.

Beispiel 6 (Übertragung eines Grundstücksanteiles gegen Ausgleichszahlung bei testamentarischer Erbfolge):

Ein Nachlass besteht aus einem Grundstück (gemeiner Wert 80.000 Euro). Laut Testament sind A und B Erben, wobei allerdings A ¾ und B ¼ des Nachlasses erhalten sollen. Diese kommen überein, dass das Grundstück von A übernommen werden soll. Im Gegenzug muss A dem B für seinen Anteil am Grundstück einen Wertausgleich leisten. A zahlt daher an den B entsprechend dem Wert des Viertelanteiles am Grundstück 20.000 Euro aus seinem Vermögen. Da die Geldzahlung aus nachlassfremden Mitteln entrichtet wird und den halben gemeinen Wert des bemessenen Erbteiles (10.000 Euro) des B übersteigt, liegt eine Veräußerung des steuerlichen Miteigentumsanteiles des B am Grundstück vor.

Variante (Übertragung eines Grundstücksanteiles gegen Ausgleichszahlung in Höhe des Pflichtteiles bei testamentarischer Erbfolge):

A und B sind Kinder des Erblassers, womit sie nach der gesetzlichen Erbfolge jeweils 50% des Nachlasses erhalten müssten; der gesetzliche Pflichtteil beträgt 50% des gesetzlichen Erbteiles. Da eine Reduktion des gesetzlichen Pflichtteils durch Testament nicht möglich ist, entspricht die wertäquivalente Ausgleichszahlungszahlung in Höhe von 20.000 Euro dem gesetzlichen Pflichtteil des B. Es liegt daher eine steuerneutrale Nachlassteilung vor.

Beispiel 7 (Wechselseitige Übertragung von Grundstücksanteilen unter Berücksichtigung einer Ausgleichszahlung bei testamentarischer Erbfolge):

Ein Nachlass besteht aus dem Grundstück 1 (gemeiner Wert 100.000 Euro), dem Grundstück 2 (gemeiner Wert 60.000 Euro). Laut Testament sind A und B Erben, wobei allerdings A ¾ und B ¼ des Nachlasses erhalten sollen. Diese kommen überein, dass das Grundstück 1 von A und das Grundstück 2 von B übernommen werden soll. Da die Werte der Grundstücke nicht den bemessenen Erbteilen entsprechen, muss B dem A einen Wertausgleich in Höhe von 20.000 Euro leisten.

Für die Beurteilung der relevanten Grenze, ab der die Ausgleichszahlung für die Übertragung des Anteiles an Grundstück 2 eine Veräußerung durch A darstellt, kann auf die Hälfte des gemeinen Wertes des dem A zustehenden Anteils am gemeinen Wert aller zu diesem Zeitpunkt steuerhängigen Wirtschaftsgüter des Nachlassvermögens abgestellt werden. In diesem Fall sind das 60.000 Euro (auf A entfallen ¾ des Nachlasswertes von 160.000 Euro; das sind 120.000 Euro; die Hälfte davon beträgt 60.000 Euro).

Die Ausgleichszahlung durch B macht daher weniger als die Hälfte des gemeinen Wertes des dem A zustehenden Anteils am gemeinen Wert der steuerhängigen Wirtschaftsgüter des Nachlassvermögens aus; es liegt daher eine steuerneutrale Nachlassteilung vor.

Beispiel 8 (Übertragung eines Grundstücksanteiles gegen Übernahme von Nachlassverbindlichkeiten und Leistung einer Ausgleichszahlung):

Ein Nachlass besteht aus einem Grundstück (gemeiner Wert 100.000 Euro) und einer Verbindlichkeit (50.000 Euro) auf Grund der Anschaffung des Grundstückes. Die Erben A und B kommen überein, dass A sowohl das Grundstück als auch die gesamte Verbindlichkeit übernehmen soll. Im Gegenzug erhält B eine Ausgleichszahlung von 20.000 Euro.

Da die Verbindlichkeit mit dem Grundstück in Zusammenhang steht, ist der gemeine Wert des Grundstückes zu kürzen. Auf B entfiele daher bei einer Aufteilung entsprechend der gesetzlichen Erbfolge ein Erbteil von 25.000 Euro. Die Ausgleichszahlung von 20.000 Euro beträgt mehr als die Hälfte des (gekürzten) gemeinen Wertes des dem B zustehenden Anteils. Es liegt daher eine Veräußerung des Miteigentumsanteiles durch B vor.

Rz 134c

Liegt auf Grund der Höhe des Wertausgleichs aus nachlassfremden Mitteln ein Veräußerungsvorgang (zB eines Grundstücksanteiles) vor, ist der Veräußerungserlös die geleistete Ausgleichszahlung zuzüglich des gemeinen Wertes sonstiger aus dem Nachlass für dieses Wirtschaftsgut geleisteter Abfindungen; dies gilt auch für Verbindlichkeiten, soweit diese durch den Übernehmer zusätzlich übernommen wurden.

Beispiel 1:

Ein Nachlass besteht einerseits aus einem Betrieb mit einem Buchwert von 60.000 Euro und einem gemeinen Wert von 200.000 Euro.

Die Erben A und B kommen vor Einantwortung überein, dass A den Betrieb erhält, im Gegenzug muss A eine Ausgleichszahlung in Höhe von 100.000 Euro entrichten. Da die Ausgleichszahlung die Hälfte des gemeinen Wertes des übertragenen Betriebsanteiles übersteigt, ist für B die Übertragung des Anteils am Betrieb daher als Veräußerungsvorgang iSd § 24 EStG 1988 zu werten. Der Veräußerungsgewinn beträgt:

Veräußerungserlös	***100.000 Euro***
- 50% des Buchwertes des Betriebes	***-30.000 Euro***
Veräußerungsgewinn	***70.000 Euro***

A hat die Hälfte des Betriebes entgeltlich erworben; seine Anschaffungskosten betragen 100.000 Euro. Hinsichtlich des auf ihn im Erbweg übergehenden Hälfteanteiles führt er 50% des Buchwertes des Betriebes (30.000 Euro) fort.

Beispiel 2:

Ein Nachlass besteht aus dem Grundstück 1 (Anschaffungskosten 60.000 Euro; gemeiner Wert 90.000 Euro), dem Grundstück 2 (gemeiner Wert 260.000 Euro) und einem Gemälde (gemeiner Wert 130.000 Euro). Die je zur Hälfte erbberechtigten Erben A und B kommen überein, dass A das Grundstück 1 und B das Grundstück 2 sowie das Gemälde übernehmen soll. Im Gegenzug muss B dem A eine Ausgleichszahlung in Höhe von 150.000 Euro für die Übertragung seiner Anteile an Grundstück 2 und dem Gemälde leisten (davon entfallen 100.000 Euro auf den Grundstücksanteil). Die Übertragung des Anteils an Grundstück 2 durch A stellt eine Veräußerung dar (siehe Beispiel 5 in Rz 134b). Der Veräußerungsgewinn beträgt:

Veräußerungserlös (Ausgleichszahlung plus erhaltener

Grundanteil an Grundstück 1, 100.000 + 45.000) 145.000 Euro

- 50% AK Grundstück -30.000 Euro

Veräußerungsgewinn 115.000 Euro

Für B stellt die Übertragung seiner Quote an Grundstück 1 im Wert von 45.000 Euro an A mangels erhaltener Ausgleichszahlung keinen Veräußerungsvorgang dar.

Die im Zuge der Erbauseinandersetzung jeweils übertragenen Grundstücksanteile sind bei A bzw. B wie folgt zu bewerten:

Anteil an Grundstück 2 bei B: B hat diesen Anteil entgeltlich erworben; seine Anschaffungskosten betragen 145.000 Euro (= 100.000 Euro Ausgleichszahlung plus 45.000 Euro Sachabfindung durch Anteil an Grundstück 1); Anschaffungskosten des gesamten Grundstückes bei A daher 175.000 Euro (145.000 Euro Abfindung + anteilige historische AK von 30.000 Euro).

Anteil an Grundstück 1 bei A: Der Erwerb des Anteiles an Grundstück 1 stellt bei A einen unentgeltlichen Vorgang dar. Daher ist das gesamte Grundstück durch A unentgeltlich erworben worden und es sind die historischen Anschaffungskosten des Erblassers als Anschaffungskosten des A anzusetzen (60.000 Euro).

Beispiel 3:

Ein Nachlass besteht aus einem Grundstück (gemeiner Wert 100.000 Euro; Anschaffungskosten 30.000 Euro) und einer Verbindlichkeit (50.000 Euro) auf Grund der Anschaffung des Grundstückes. Die Erben A und B kommen überein, dass A sowohl das Grundstück als auch die gesamte Verbindlichkeit übernehmen soll. Im Gegenzug erhält B eine Ausgleichszahlung von 20.000 Euro.

Da die Verbindlichkeit mit dem Grundstück in Zusammenhang steht, ist der gemeine Wert des Grundstückes zu kürzen. Die Ausgleichszahlung von 20.000 Euro beträgt mehr als die Hälfte des (gekürzten) gemeinen Wertes des dem B zustehenden Anteils. Es liegt daher eine Veräußerung des Miteigentumsanteiles durch B vor (siehe Beispiel 8 in Rz 134b). Der Veräußerungsgewinn beträgt:

Veräußerungserlös (Ausgleichszahlung plus von A übernommene

Verbindlichkeit 20.000 + 25.000) 45.000 Euro

- 50% AK Grundstück -15.000 Euro

Veräußerungsgewinn 30.000 Euro

Rz 134d

Erwirbt ein Erbe vor Einantwortung die gesamte Verlassenschaft gegen Abfindungszahlungen an die anderen Erben, ist ein solcher Vorgang ebenfalls entweder als entgeltliches Rechtsgeschäft (Anschaffung bzw. Veräußerung, VwGH 19.10.1993, 89/14/0052) oder als unentgeltliche Übertragung (gemischte Schenkung, VwGH 18.2.1999, 97/15/0021) zu beurteilen. Dies gilt auch für den Fall, dass die übrigen Erben zu Gunsten eines Miterben entgeltlich auf ihr Erbrecht verzichten.

Rz 134e

Ein Veräußerungsgeschäft liegt auch bei einem Erbschaftskauf vor. Zivilrechtlich handelt es sich bei einem Erbschaftskauf um den entgeltlichen Erwerb des Erbrechtes zwischen Erbanfall und Einantwortung. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist der Erbschaftskauf jedoch nichts anderes als die entgeltliche Veräußerung (sämtlicher) Wirtschaftsgüter des Nachlasses. Dementsprechend ist die Übertragung eines Betriebes im Wege des Erbschaftskaufs als Betriebsveräußerung (§ 24 EStG 1988) zu behandeln. Gehören auch private Wirtschaftsgüter zum Nachlass, unterliegt deren Veräußerung den Regeln der §§ 27, 30 und 31 EStG 1988. Der Kaufpreis ist daher zum Zweck der Ermittlung der Höhe der jeweiligen Einkünfte im Verhältnis der Verkehrswerte der vom Erbschaftskauf betroffenen Wirtschaftsgüter auf diese aufzuteilen.

Rz 151 wird geändert (Änderung eines Verweises)

Rz 151

Der Verlustausgleich ist Teil der Einkommensdefinition nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 (Gesamtbetrag der Einkünfte nach Ausgleich mit Verlusten und nach Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen).

Verluste sind negative Einkünfte und vermindern grundsätzlich die Bemessungsgrundlage. Sofern sie außerhalb der Einkunftsarten (zB ein Spielverlust, Verlust von Privatvermögen)

oder im Rahmen einer Liebhaberei anfallen **(siehe LRL 2012 Rz 3 ff)**, sind sie einkommensteuerrechtlich unbeachtlich.

Rz 154a wird neu eingefügt (BBG 2011 und 1. StabG 2012)

Rz 154a

Verluste aus progressiv besteuerten Einkunftsquellen können gegen Einkünfte, auf die der besondere Steuersatz anwendbar ist, ausgeglichen werden, wenn die Regelbesteuerungsoption ausgeübt wird. Zu Verlustausgleichsbeschränkungen siehe auch Rz 178.

In Rz 163 tritt an die Stelle des Verweises „KStR 2001 Rz 299" der Verweis „**KStR 2013 Rz 365**".

Rz 178 wird geändert (BBG 2011 und 1. StabG 2012)

Rz 178

Neben § 2 Abs. 2a EStG 1988 bestehen folgende Beschränkungen:

- ~~Entstehen oder erhöhen sich Verluste durch die Inanspruchnahme des Investitionsfreibetrages, so sind sie weder ausgleichs- noch gemäß § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 vortragsfähig. Ein solcher Verlust ist mit späteren Gewinnen (Gewinnanteilen) aus diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen (§ 10 Abs. 8 EStG 1988; VwGH 5.11.1991, 91/14/0099).~~
- **Substanzverluste und Verluste aus Derivaten (§ 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988) dürfen nicht mit Zinserträgen aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten sowie mit Privatstiftungszuwendungen ausgeglichen werden (§ 27 Abs. 8 Z 1 EStG 1988).**
- **Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die der besondere Steuersatz anwendbar ist, dürfen nicht ausgeglichen werden mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen, auf die der besondere Steuersatz nicht anwendbar ist (§ 27 Abs. 8 Z 3 EStG 1988).**

- **Verluste aus Kapitalvermögen, die nicht mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden können, dürfen nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten vertikal ausgeglichen werden (§ 27 Abs. 8 Z 4 EStG 1988).**
- Verlustanteile eines echten stillen Gesellschafters (stille Beteiligung im Privatvermögen) sind nicht zu berücksichtigen. Sie sind jedoch mit späteren Gewinnen zwecks Auffüllung bis zur Höhe der Einlage zu verrechnen **(§ 27 Abs. 8 Z 2 EStG 1988).**
- Verluste aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 unterliegen einem Ausgleichsverbot (insbesondere Vermietung beweglicher Gegenstände und gelegentliche Vermittlungen, darunter fallen auch Privatgeschäftsvermittler mit Umsätzen von ~~(ab 2002)~~ weniger als 900 Euro jährlich ~~(bis 2001: weniger als 12.000 S jährlich)~~.
- Verluste aus Spekulationsgeschäften sind nur mit allenfalls vorhandenen anderen Spekulationsüberschüssen, nicht hingegen mit anderen Einkünften ausgleichsfähig (**§ 31** Abs. 4 EStG 1988).
- ~~Ebenso sind Verluste aus der Veräußerung von Beteiligungen iSd § 31 EStG 1988 an Körperschaften nur mit Überschüssen aus anderen derartigen Beteiligungsveräußerungen ausgleichsfähig.~~
- **Verluste aus der Veräußerung von Grundstücken des Privatvermögens sind vorrangig nur mit Überschüssen aus anderen derartigen Veräußerungsgeschäften ausgleichsfähig; ein verbleibender Verlust ist nur zur Hälfte und nur mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszugleichen.**
- **Betriebliche Substanzverluste aus Grundstücken, auf deren Wertsteigerungen der besondere Steuersatz anwendbar wäre, sind vorrangig mit Veräußerungs- und Entnahmegewinnen sowie Zuschreibungen aus Grundstücken desselben Betriebes zu verrechnen; ein verbleibender Verlust ist nur zur Hälfte mit anderen Einkünften auszugleichen (§ 6 Z 2 lit. d EStG 1988).**
- **Betriebliche Verluste aus realisierten Wertsteigerungen im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988, auf deren Erträge der besondere Steuersatz**

anwendbar ist, sind vorrangig mit positiven Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen und Derivaten sowie mit Wertzuschreibungen solcher Wirtschaftsgüter desselben Betriebes zu verrechnen; ein verbleibender Verlust ist nur zur Hälfte mit anderen Einkünften auszugleichen (§ 6 Z 2 lit. c EStG 1988).

- Bei beschränkter Steuerpflicht sind nicht ausgleichsfähig die Verluste aus Einkunftsarten, die nicht unter § 98 EStG 1988 fallen (Inlandsverluste sind nach § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 in Verbindung mit § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 abzugsfähig) sowie ausländische Verluste vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht. Bei Wechsel von der beschränkten in die unbeschränkte Steuerpflicht ist der nach § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ermittelte Restverlust als Sonderausgabe nach § 18 EStG 1988 im nächsten Kalenderjahr abzugsfähig.
- Die Verordnung des BMF über die Aufstellung von Durchschnittsätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (**BGBl. II Nr. 471/2010 idF BGBl. II Nr. 4/2011** in Verbindung mit § 17 EStG 1988) sieht gewinnmindernde Beträge vor, die vom pauschaliert ermittelten Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft abgezogen werden dürfen. Dabei handelt es sich um Ausgedingslasten, Sozialversicherungsbeiträge, die vom Steuerpflichtigen selbst gegenüber der Sozialversicherungsanstalt der Bauern geleistet werden~~, Beiträge des Steuerpflichtigen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen~~ sowie um bezahlte Pachtzinse und Schuldzinsen ~~(§ 13 Verordnung BGBl. Nr. 430/1997)~~. Diese Abzugsposten dürfen zu keinem negativen Ergebnis führen **(§ 13 LuF-PauschVO 2011)**.
- Eine Rückgängigmachung von in Vorjahren ausgeglichenen Verlusten ergibt sich bei Ausscheiden eines Mitunternehmers mit negativem Kapitalkonto, welcher als Veräußerungsgewinn jedenfalls den Betrag seines negativen Kapitalkontos, den er nicht auffüllen muss, versteuern muss (§ 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988). Ausgenommen hievon ist die unentgeltliche Übertragung zu Buchwerten mit Schenkungsabsicht.

Rz 198 wird geändert (Anpassung an die durch das 1. StabG 2012 geänderte Rechtslage)

Rz 198

Nach § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 idF StRefG 2005 sind im Ausland nicht berücksichtigte Verluste bei Ermittlung des Einkommens anzusetzen. **Auf Grund des 1. StabG 2012 wird ab der Veranlagung 2012 die Verlustberücksichtigung der Höhe nach mit dem nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlust gedeckelt. Die Berücksichtigung (allenfalls gedeckelter) ausländischer Verluste** ~~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 **198c**). 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 **höchstens im Umfang des nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlustes** im Inland zu berücksichtigen und unterliegt nicht der Nachversteuerung.

Rz 198a wird geändert (Anpassung an die durch das 1. StabG 2012 geänderte Rechtslage)

Rz 198a

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); für die Deckelung ist hingegen der nach ausländischem Steuerrecht ermittelte Verlust maßgeblich:

- **Ist der nach ausländischem Steuerrecht ermittelte Verlust höher als der nach österreichischem Steuerrecht ermittelte, ist nur der niedrigere Verlust nach österreichischem Steuerrecht zu berücksichtigen.**

- **Ist der nach ausländischem Steuerrecht ermittelte Verlust niedriger als der nach österreichischem Steuerrecht ermittelte, darf nur der niedrigere Verlust nach ausländischem Steuerrecht berücksichtigt werden.**
- **Liegt nach ausländischem Steuerrecht ein Gewinn vor, bleibt für eine Berücksichtigung eines diesem Gewinn entsprechenden Verlustes nach österreichischem Steuerrecht kein Raum; ebenso wenig kommt ein Progressionsvorbehalt in Betracht.**

  Beispiel:

  Im Jahr 01 beträgt der nach dem Steuerrecht des Betriebsstättenstaates ermittelte Gewinn einer DBA-befreiten Betriebsstätte 100. Dem entspricht nach österreichischem Steuerrecht ein Verlust von 50, weil das ausländische Steuerrecht den Ansatz bestimmter Rückstellungen nicht zulässt. Aufgrund des „Verlustdeckels" kommt es im Jahr 01 zu keiner Verlustberücksichtigung.

  Im Jahr 02 beträgt der nach österreichischem Steuerrecht ermittelte Gewinn der ausländischen DBA-befreiten Betriebsstätte 30, nach dem Steuerrecht des Betriebsstättenstaates liegt ein Verlust von 120 vor, weil nun die nach österreichischem Recht rückzustellenden Aufwendungen schlagend werden.

  Da nach inländischem Steuerrecht kein Verlust vorliegt, kommt es auch im Jahr 02 zu keiner Verlustberücksichtigung.

Rz 198b wird neu eingefügt (Übernahme von Texteilen aus der bisherigen Rz 198)

Rz 198b

Hinsichtlich der Gewinnermittlungsart und des Gewinnermittlungszeitraumes gilt die Einheitsbetrachtung von Betrieb und Betriebsstätte (siehe Rz 196 f). Die Berücksicht**ig**ung ausländischer Verluste hat nach § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 zwingend zu erfolgen (Ausnahme siehe Rz 210 sowie unten). Sollte jedoch *[...] Rest des bisherigen Textes der Rz 198 wird unverändert übernommen.*

Der Text der bisherigen Rz 198a wird wortident in eine neue Rz 198c übernommen.

Rz 198c

Bei Anwendung der *[...] Rest des bisherigen Textes der Rz 198a wird unverändert übernommen*

Rz 203 wird geändert (Anpassung an die durch das 1. StabG 2012 geänderte Rechtslage)

Rz 203

Die Nachversteuerung erfolgt höchstens im Ausmaß der Doppelverlustberücksichtigung. Sie ist daher einerseits auf das Ausmaß der Verlustberücksichtigung in Österreich eingeschränkt. Mehr als in Österreich an Verlusten berücksichtigt wurde, kann daher nicht nachversteuert werden. Andererseits sind hinsichtlich der ausländischen Verlustberücksichtigung die ausländischen Ergebnisse nicht auf österreichisches Recht umzurechnen, weil die Nachversteuerung im Inland nur auf die Verlustverwertung im Ausland abstellt. Das Ausmaß der Doppelverlustberücksichtigung wird somit durch die Höhe des **unter Berücksichtigung des Verlustdeckels (Rz 198)** berücksichtigten (umgerechneten) inländischen Verlustes einerseits und die Höhe des (nicht umgerechneten) ausländischen Verlustes andererseits begrenzt (siehe auch Rz 206).

Der Nachversteuerungsbetrag ergibt sich somit folgendermaßen:

1.	Gesamtausmaß des im Inland **unter Berücksichtigung des Verlustdeckels (Rz 198)** berücksichtigten (berücksichtigungsfähigen) noch nicht nachversteuerten umgerechneten ausländischen Verlustes	1. zu 2.: der niedrigere Betrag bestimmt das Ausmaß der Doppelverlust-berücksichtigung und den Nachversteuerungsbetrag
2.	Ausmaß des im betreffenden Jahr im Ausland verwerteten (verwertungsfähigen) nicht umgerechneten ausländischen Verlustes	

Folgende Rz 203a wird neu eingefügt (Klarstellung)

Rz 203a

Wurden ausländische Verluste in Folge der Umrechnung auf österreichisches Steuerrecht in niedrigerer Höhe (als nach ausländischem Steuerrecht) berücksichtigt und kommt es in Folgejahren zu einer teilweisen Verwertung

dieser Verluste im Ausland, bildet der volle im Ausland verwertete Betrag die Basis für die Nachversteuerung im Inland (maximal bis zur Höhe des in Österreich berücksichtigten Betrages); eine anteilige Nachversteuerung ist nicht geboten.

> ***Beispiel:***
>
> ***Im Jahr 01 beträgt der einer DBA-befreiten Betriebsstätte zuzurechnende Verlust nach inländischem Recht 100, der in dieser Höhe im Inland berücksichtigt wird; nach ausländischem Recht entspricht dem ein Verlust von 300 (der in den Verlustvortrag im Ausland eingeht).***
>
> ***Im Jahr 02 kann der Verlust in Höhe von 150 im Ausland verwertet werden.***
>
> ***Die Nachversteuerung im Jahr 02 ist im vollen Umfang von 100 vorzunehmen; eine anteilige Nachversteuerung (zB in Höhe von 50 = 100*150/300) kommt nicht in Betracht.***

Folgende Rz 203b wird neu eingefügt (Anpassung der bisherigen Rz 203 an die geänderte Rechtslage im dritten Aufzählungspunkt und im ersten Beispiel, im Übrigen unveränderte Übernahme des bisherigen Inhaltes)

Rz 203b

Die Nachversteuerung ist von der Höhe der im jeweiligen Jahr im Ausland erzielten umgerechneten Einkünfte unabhängig; liegen die Voraussetzungen für die Nachversteuerung vor, erhöht der Nachversteuerungsbetrag den Gesamtbetrag der Einkünfte. Dabei gilt Folgendes:

- Sollten die im Ausland erzielten positiven umgerechneten Einkünfte höher sein, als der Nachversteuerungsbetrag, sind diese DBA-steuerfrei. In jenem Umfang, in dem sie den Nachversteuerungsbetrag übersteigen, sind sie progressionserhöhend anzusetzen. Der Nachversteuerungsbetrag erhöht den Gesamtbetrag der Einkünfte.
- Sollten die im Ausland erzielten positiven umgerechneten Einkünfte niedriger sein als der Nachversteuerungsbetrag, ist der Nachversteuerungsbetrag in Höhe des im Ausland verwerteten Verlustes (unabhängig von den umgerechneten niedrigeren Einkünften) voll anzusetzen und erhöht den Gesamtbetrag der Einkünfte.

- Sollten die nach ausländischem Recht positiven Einkünfte umgerechnet einen Verlust ergeben, ist dieser **nicht zu berücksichtigen**. Der Nachversteuerungsbetrag erhöht den Gesamtbetrag der Einkünfte.

  Beispiele:

  1. Im Jahr 1 wurde ein ausländischer Verlust von 50 mit inländischen Einkünften ausgeglichen. Im Jahr 2 wird ein ausländischer Gewinn von 40 erzielt, der in dieser Höhe im Ausland zur Verwertung des Verlustes des Jahres 1 führt. Der ausländische Gewinn von 40 beträgt umgerechnet

  a) 55

  b) 30

  c) - 10.

  Im Fall a) sind 40 nachzuversteuern und 15 als progressionserhöhende Einkünfte anzusetzen. 10 (des im Jahr 1 ausgeglichen Verlustes) bleiben weiter nachversteuerungshängig.

  Im Fall b) sind 40 nachzuversteuern. 10 (des im Jahr 1 ausgeglichen Verlustes) bleiben weiter nachversteuerungshängig.

  *Im Fall c) sind 40 nachzuversteuern, der umgerechnete ausländische Verlust von 10 ist **nicht zu berücksichtigen**. 10 (das sind 10 des im Jahr 1 ausgeglichenen Verlustes) bleiben weiter nachversteuerungshängig.*

  2. DBA mit Befreiungsmethode: [...] Rest der Rz unverändert

Folgende Rz 203c wird neu eingefügt (Anpassung an die geänderte Rechtslage hinsichtlich der bisherigen Rz 203a)

Rz 203c

Entsteht oder erhöht sich bei der Umrechnung von Auslandsergebnissen unter Anwendung des inländischen Steuerrechts durch eine zeitlich verschobene spätere Berücksichtigung von Ausgaben in Folgejahren ein Verlust**, ist dieser ab der Veranlagung 2012 wegen der Verlustdeckelung (Rz 198) nicht zu berücksichtigen.**

Bis zur Veranlagung 2011 hat eine Berücksichtigung im Inland nur insoweit zu erfolgen, als nicht bereits im Ausland eine Verwertung dieser aus der Umrechnung entstandenen Verluste erfolgt ist, da es sonst zu einer doppelten Verlustverwertung käme.

[...] Rest der Rz unverändert

Folgende Rz 204a wird neu eingefügt (1. StabG 2012)

Rz 204a

Entfallen ausländische Verluste auf die Veräußerung eines Grundstückes im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988, sind die inländischen Beschränkungen hinsichtlich der Verrechnung von Verlusten aus Grundstücksveräußerungen bzw. der Teilwertabschreibungen von Grundstücken zu beachten (§ 6 Z 2 lit. d und § 30 Abs. 7 EStG 1988).

Sollen ausländische Verluste aus progressiv besteuerten Quellen mit inländischen positiven Einkünften aus der Veräußerung von Grundstücken ausgeglichen werden, ist die Ausübung der Regelbesteuerungsoption für die Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken erforderlich. Dies gilt nicht, wenn auf die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 3 oder 4 EStG 1988 nicht anwendbar ist.

Rz 206 wird geändert (Anpassung an die durch das 1. StabG 2012 geänderte Rechtslage)

Rz 206

Da der ausländische Verlust (ebenso wie ein ausländischer Gewinn) umzurechnen ist, können sich Abweichungen vom Ergebnis im ausländischen Quellenstaat ergeben: Ergibt sich nach dem Steuerrecht des Quellenstaates ein höherer Verlust als nach österreichischem Recht, bleibt dieser in Österreich insoweit **unberücksichtigt** und kann zu keiner Nachversteuerung führen. Ergibt sich im Quellenstaat hingegen ein niedrigerer Verlust als nach österreichischem Recht, **gilt Folgendes:**

- **Ab der Veranlagung 2012 ist die Verlustberücksichtigung mit der Höhe des ausländischen Verlustes gedeckelt (siehe Rz 198).**
- **Bis zur Veranlagung 2011 ist der nach österreichischem Steuerrecht ermittelte (höhere) Verlust zu berücksichtigen, nachversteuert werden kann aber nur der niedrigere ausländische Verlust.** Denn in Österreich wird nicht mehr nachversteuert, als der Quellenstaat an Verlustvortrag zulässt; hinsichtlich der Differenz

ist keine Doppelverlustverwertung gegeben und es kommt zu keiner Nachversteuerung in Österreich (siehe auch Rz 203).

In Rz 209 wird der Verweis „(vgl. auch Rz 7603)" ersetzt durch den Verweis **„(vgl. LStR 2002 Rz 912e ff)**", im Übrigen bleibt die Rz unverändert.

Rz 210 wird geändert (Anpassung an die durch das 1. StabG 2012 geänderte Rechtslage)

Rz 210

Fassung bis zur Veranlagung 2011:

Werden ausländische Einkünfte eines in Österreich ansässigen Abgabepflichtigen in einem ausländischen Staat nicht durch Gegenüberstellung der tatsächlich erzielten Erträge und der tatsächlich geleisteten Aufwendungen, sondern in pauschalierter Form der Besteuerung unterzogen (zB durch Erhebung einer Quellensteuer von den Zahlungen an einen inländischen Bauunternehmer mit verlust- und gewinnbringenden Baustellen oder durch Besteuerung fiktiv angesetzter Einnahmen oder Ausgaben), dann wird davon auszugehen sein, dass mit der Pauschalierung ausgleichend nicht nur die aus der Auslandstätigkeit erzielten Gewinne, sondern auch die hierbei erlittenen Verluste berücksichtigt werden. Auch bei einem ausländischen Besteuerungsregime, das anerkanntermaßen insgesamt als Begünstigung des Abgabepflichtigen einzustufen ist (zB ausländische "Tonnagenbesteuerung"), wird davon auszugehen sein, dass auftretende Verlustsituationen mitberücksichtigt werden.

Wurden in Fällen einer ausländischen Pauschalbesteuerung nach österreichischem Steuerrecht ermittelte ausländischer Verluste in Österreich berücksichtigt, hat idR eine Nachversteuerung stattzufinden, sobald nach österreichischem Steuerrecht ausländische Gewinne erzielt werden. Für die Nachversteuerung ist hier österreichisches Steuerrecht maßgebend, weil mit der Pauschalierung das (positive und das negative) wirtschaftliche Gesamtergebnis in vereinfachter Form der Besteuerung unterzogen wird und daher geradezu automatisch auch ausländische Verluste berücksichtigt werden.

Nur dann, wenn der Abgabepflichtige nachweisen kann, dass die Pauschalbesteuerung in seinem Fall nicht zur Verlustdoppelverwertung führt (zB weil die betrieblichen Aktivitäten in dem betreffenden ausländischen Staat insgesamt einer Steuerbelastung ausgesetzt sind, die jener nach österreichischem Recht im Fall der Verweigerung der Verlustberücksichtigung zumindest gleichkommt), ist die DBA-Freistellungsverpflichtung in den Jahren der Erzielung der ausländischen Betriebstättengewinne ungekürzt gegeben.

In Fällen ausländischer Pauschalbesteuerung bestehen keine Bedenken, wenn die ausländischen Verluste in Österreich unberücksichtigt bleiben. Dementsprechend kommt es dann auch nicht zu einer Nachversteuerung.

Fassung ab Veranlagung 2012:

Werden ausländische Einkünfte eines in Österreich ansässigen Abgabepflichtigen in einem ausländischen Staat nicht durch Gegenüberstellung der tatsächlich erzielten Erträge (Einnahmen) und der tatsächlich geleisteten Aufwendungen (Ausgaben), sondern in pauschalierter Form einer (Gewinn/Überschuss)Besteuerung unterzogen, bleibt für eine Verlustberücksichtigung in Österreich auf Grund der Verlustdeckelung kein Raum (siehe Rz 198 dritter Punkt).

Rz 211 wird geändert (Anpassung an die durch das 1. StabG 2012 geänderte Rechtslage)

Rz 211

Sind ausländische Einkünfte nach ausländischem Recht generell steuerbefreit (zB sogenannte "Tax Holidays") **kommt ab der Veranlagung 2012 eine Verlustberücksichtigung in Österreich auf Grund der Verlustdeckelung nicht in Betracht (siehe Rz 198). Bis zur Veranlagung 2011** hat eine Verlustberücksichtigung in Österreich im Hinblick auf die Steuerfreistellung im Ausland **ebenfalls** zu unterbleiben.

[...] Rest der Rz unverändert.

In den Rz 306, 1063, 1437, 3345, 4515, 4869, 5171, 5658, 5662, 5987, 5991, 6619, 6801 bis 6911, 7005, 7018a und 7908a werden die Gesetzeszitate „§ 32 Z 1 EStG 1988, § 32 Z 1

lit. a EStG 1988, § 32 Z 1 lit. b EStG 1988, § 32 Z 1 lit. a und b EStG 1988, § 32 Z 1 lit. c EStG 1988, § 32 Z 1 lit. d EStG 1988, § 32 Z 2 EStG 1988 und § 32 Z 3 EStG 1988" durch die Gesetzeszitate **„§ 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988, § 32 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988, § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988, § 32 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988, § 32 Abs. 1 Z 1 lit. d EStG 1988, § 32 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 und § 32 Abs. 1 Z 3 EStG 1988**" ersetzt.

Die Abschnittsüberschrift 3.2.4 und die Rz 313a werden neu eingefügt (1. StabG 2012)

3.2.4 Entschädigungen von Wertminderungen von Grundstücken

Rz 313a

Zu Entschädigungen von Wertminderungen von Grundstücken auf Grund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse siehe Rz 586 und Rz 6653.

In Rz 416 wird der erste Bulletpoint geändert (1. StabG 2012)

Rz 416

[...]

- Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 bleiben Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertschwankungen von Grund und Boden **vor dem 1.4.2012** außer Ansatz, bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 hingegen nicht. **Wertveränderungen von Grund und Boden nach dem 31.3.2012 sind auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 steuerlich relevant.**

[...]

Rz 430h wird geändert (Klarstellung)

Rz 430h

Der Kreis der "Angehörigen der freien Berufe" iSd § 189 Abs. 4 UGB ist nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen. Es sind darunter vor allem solche Berufe zu verstehen, die

überwiegend wissenschaftlichen, künstlerischen, religiösen, sozialen, lehrenden, heilenden und rechtswahrenden Charakter haben und in der Regel, jedoch nicht zwingend, eine gewisse höhere Bildung voraussetzen. Es handelt sich um Erwerbstätigkeiten, bei denen die persönlichen Kenntnisse und Fähigkeiten des Steuerpflichtigen im Vordergrund stehen, eine Vertretung grundsätzlich ausgeschlossen ist und die betriebliche Organisationsstruktur tendenziell in den Hintergrund tritt. Unter diese Personengruppe fallen im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit jedenfalls nur Freiberufler iSd § 22 Z 1 EStG 1988, nicht aber Steuerpflichtige mit Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit iSd § 22 Z 2 EStG 1988 (vermögensverwaltende Tätigkeit wie zB Hausverwalter oder Aufsichtsräte); hinsichtlich der Gesellschafter-Geschäftsführern iSd § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 siehe Rz 430f.

Der Kreis der Angehörigen der freien Berufs iSd UGB einerseits und der Freiberufler iSd § 22 Z 1 EStG 1988 andererseits decken sich nicht. Keine freien Berufe sind nach der Verkehrsauffassung **und damit für das UGB** beispielsweise **folgende Tätigkeiten, die zu freiberuflichen Einkünften iSd § 22 EStG 1988 führen**:

- Unterrichtende Tätigkeiten, die einen höheren Grad an betrieblicher Organisationsstruktur erfordern und bei denen nicht der persönliche Kontakt mit dem Lernenden im Vordergrund steht, wie zB Fahrschulen, Tanzschulen, Schischulen, Lernstudios mit Gruppenunterricht
- Erzieherische Tätigkeiten, die einen höheren Grad an betrieblicher Organisationsstruktur erfordern (zB Privatkindergärten)
- ~~Bilanzbuchhalter iSd Bilanzbuchhaltergesetzes (BiBuG, BGBl I Nr. 161/2006)~~
- ~~Vermögensberater; Unternehmensberater sind als angehörige freier Berufe anzusehen~~
- **Unternehmensberater**
- Übersetzungsbüros
- Versicherungsmathematiker, sofern nicht wissenschaftlich.

Soweit demnach Steuerpflichtige mit Einkünften aus selbständiger Arbeit nach § 22 EStG 1988 unternehmensrechtlich nicht als freie Berufe gelten, kann es zu einer unternehmensrechtlichen Rechnungslegungspflicht kommen, die über § 124 BAO auch steuerlich beachtlich ist. Die Gewinnermittlung ist aber mangels gewerblicher Einkünfte eine

solche nach § 4 Abs. 1 EStG 1988. Frühester Zeitpunkt ist - bei einem Umsatz von mehr als 600.000 Euro im Wirtschaftsjahr 2007 - das Wirtschaftsjahr 2008 (siehe Rz 430k).

Tätigkeiten, die nach dem EStG 1988 als gewerblich einzustufen sind, können umgekehrt nach der Verkehrsauffassung und damit für das UGB als freie Berufe gelten, wie beispielsweise

- Heilpraktiker und andere medizinische Tätigkeiten, die kein ärztliches Studium erfordern (zB alternative Begleittherapien zur Schulmedizin)
- Artisten
- Garten- und Landschaftsarchitekten.

Soweit in derartigen Fällen bis 2006 eine steuerliche Buchführungspflicht (idR über § 125 BAO) bestanden hat, entfällt diese ab 2007.

Keine freien Berufe sind nach der Verkehrsauffassung und damit für das UGB beispielsweise folgende Tätigkeiten, die zu gewerblichen Einkünften iSd § 23 EStG 1988 führen:

- **Bilanzbuchhalter iSd Bilanzbuchhaltungsgesetzes (BibuG, BGBl. I Nr. 161/2006; siehe Rz 5211)**
- **Vermögensberater.**

Rz 487 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 487 Baurecht

Der Abschluss eines Baurechtsvertrages führt nur dann bzw. insoweit zu einem aktivierungsfähigen Wirtschaftsgut Baurecht, als Aufwendungen zur Erlangung des Rechtes getätigt werden. Der kapitalisierte Wert der Verpflichtung zur Bezahlung des Bauzinses ist jedenfalls nicht zu aktivieren (VwGH 19.9.1995, 92/14/0008).

Werden für die Erlangung des Baurechtes Aufwendungen (zB Ablösezahlungen) getätigt, so stellt das Baurecht ein eigenständiges unbewegliches Wirtschaftsgut dar, welches abnutzbar ist. ~~Die Bestimmungen für Grund und Boden gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 kommen daher nicht zur Anwendung.~~

Ein im Grundbuch eingetragenes (begründetes) Baurecht stellt ein grundstücksgleiches Recht im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 dar; unabhängig davon, ob der Baurechtszins laufend oder durch Einmalzahlung entrichtet wird (siehe Rz 6622).

~~Ansonsten hat es in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht sein Bewenden damit, dass~~ **Die** laufenden Baurechtszinszahlungen **stellen** ~~jeweils~~ Betriebsausgaben dar~~stellen~~, die sonstigen Rechte und Pflichten aus dem Baurechtsverhältnis **finden** aber weder auf der Aktiv- noch auf der Passivseite der Bilanz Berücksichtigung ~~finden~~ (VwGH 26.2.1975, 0936/74; VwGH 19.9.1995, 92/14/0008). **Die Veräußerung des Baurechtes unterliegt dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 (siehe Rz 6622).**

Rz 506 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 506 - Fischereirecht

Das unbefristete Fischereirecht ist ein selbständiges nichtabnutzbares Wirtschaftsgut **(siehe Rz 6622)**.

Rz 519 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 519 - Jagdrecht

Das Jagdrecht ist im rechtlichen Verkehr selbständig bewertbar und daher ein selbständiges Wirtschaftsgut, auch wenn es ein Ausfluss des Eigentumsrechtes am Grundstück ist, von diesem nicht getrennt werden kann und somit stets dem rechtlichen Schicksal des Eigentums am Grund und Boden folgen muss (VwGH 11.12.1990, 90/14/0199; VwGH 16.11.1993, 90/14/0077). **Auf Grund der fehlenden selbständigen Übertragbarkeit stellt ein Jagdrecht kein grundstücksgleiches Recht im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 dar (zu grundstücksgleichen Rechten siehe Rz 6622).**

Rz 527 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 527 - Mietrecht – Nutzungsrecht

Ein entgeltlich erworbenes Mietrecht (das auch vom Vormieter eingeräumt werden kann) ist ein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut**, aber kein grundstücksgleiches Recht im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988**; zur Abgrenzung Mietrecht - Mietvorauszahlung (siehe VwGH 15.7.1998, 97/13/0076; VwGH 21.12.1999, 94/14/0125).

Das Mietrecht an betrieblich genutzten Räumen gehört zum Betriebsvermögen, auch wenn in der Bilanz kein Wertansatz dafür aufscheint. Betriebliche Mietrechte werden nämlich idR nicht bilanziert, weil sich die gegenseitigen Forderungen und Schulden wechselseitig ausgleichen. Wird jedoch von einer Seite eine Vorleistung erbracht, so hat dieser Vorgang in den Bilanzen seinen Niederschlag zu finden (VwGH 20.11.1968, 1685/67).

Die Nutzungsrechte an betrieblich benötigten Büroräumen gehören zum notwendigen Betriebsvermögen des Unternehmens, das sie ausschließlich betrieblich nutzt. Welcher Art die Nutzungsrechte sind (Hauptmietrechte, Rechte aus einem Untermietverhältnis oder auf Grund anderer zivilrechtlicher Titel) ist hiebei ohne Bedeutung. Ob die Nutzungsrechte als Aktivpost in der Bilanz auszuweisen sind, hängt davon ab, ob hiefür entsprechende Aufwendungen getätigt worden sind. Es ist dabei ohne Bedeutung, ob die Zahlung als Ablöse oder als Umzugskostenvergütung an den Vormieter geleistet wurde. Entscheidend ist nämlich nicht, aus welchem Grund dem bisher Berechtigten eine Zahlung geleistet wird, sondern, dass sie wirtschaftlich mit dem Übergang der Berechtigung zusammenhängt (VwGH 6.5.1975, 1703/74).

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

Rz 529 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 529 - Parkplatz

Ein Parkplatz stellt ein eigenständiges unbewegliches abnutzbares Wirtschaftsgut dar (VwGH 9.6.1986, 84/15/0128)**; auch eine Platzbefestigung (zB Schotter zur Beseitigung von Unebenheiten und Löchern) stellt ein eigenständiges Wirtschaftsgut dar (VwGH**

20.5.2010, 2006/15/0238). Zur Veräußerung von Grund und Boden mit einem Parkplatz oder Platzbefestigungen siehe Rz 6621.

Rz 553 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 553 - Wegerecht

Ein unbefristetes Wegerecht stellt keinen Teil des Grund und Bodens des herrschenden Grundstückes dar, sondern ist als gesondert bewertbares, nicht der Abnutzung unterliegendes Wirtschaftsgut anzusehen (VwGH 27.10.1976, 1418/74; VwGH 29.03.2007, 2006/15/0112). **Ein Wegerecht stellt als Dienstbarkeit aber kein grundstücksgleiches Recht im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 dar (siehe Rz 6622).**

Rz 563 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 563

Ein nicht genutzter Raum zählt in einem gemischt genutzten Gebäude zum Privatvermögen (VwGH 13.6.1989, 86/14/0129). Auch die Zufahrt zum Gebäude ist nach dem Nutzungsverhältnis des Gebäudes aufzuteilen, wobei es auf die Anzahl der Einzelbegehungen der Zufahrt nicht ankommt (VwGH 25.1.1995, 93/15/0003).

Der Grund und Boden (zB Gartenfläche**)** ist bei der Feststellung der (betrieblichen oder privaten) Nutzung des Gebäudes auszuscheiden (VwGH 19.9.1989, 88/14/0172). **Erfolgt keine gesonderte betriebliche oder private Nutzung des Grund und Bodens, ist das Aufteilungsverhältnis des Gebäudes auch für die Aufteilung des Grund und Bodens zum Betriebs- und Privatvermögen heranzuziehen (siehe auch Rz 598). Wird der Grund und Boden in einem die betriebliche Nutzung des Gebäudes übersteigenden Ausmaß betrieblich genutzt (zB als Lagerfläche), ist der Grund und Boden in diesem Ausmaß dem Betriebsvermögen zuzuordnen.**

Beispiel:

Ein Bauunternehmen nutzt das Erdgeschoß eines Gebäudes als Büro und Garage, das Obergeschoß wird vom Unternehmer bewohnt. Das Gebäude ist daher zu 50% dem Betriebsvermögen zuzuordnen. Der umgebende Grund

und Boden wird zu 90% als betriebliche Abstell- und Lagerfläche genutzt und zu 10% als privater Garten des Unternehmers. In Anwendung der 80/20-Prozent-Regel (siehe Rz 566 ff) ist der Grund und Boden daher zur Gänze dem Betriebsvermögen zuzuordnen.

Die Überschrift des Abschnittes 4.1.10.4.3.3 wird geändert (1. StabG 2012)

4.1.10.4.3.3 Untergeordnete Bedeutung der betrieblichen bzw. privaten Nutzung eines Grundstücksteiles (80/20-Prozent-Regel)

Rz 566 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 566

Eine Aufteilung im Sinne der Rz 558 ff ist jedoch nicht vorzunehmen, wenn ein entweder der betrieblichen oder der privaten Nutzung dienender Gebäudeteil im Verhältnis zum Gesamtgebäude nur von untergeordneter Bedeutung ist. In einem solchen Fall ist eine einheitliche Betrachtung geboten. Von einer untergeordneten Nutzung ist dann zu sprechen, wenn diese weniger als 20% der Nutzung der Gesamtnutzfläche beträgt (VwGH 18.1.1983, 82/14/0100; VwGH 19.9.1989, 88/14/0172; VwGH 10.4.1997, 94/15/0211; VwGH 29.7.1997, 93/14/0062).

Ist die - aus der Sicht des zu beurteilenden Betriebes - betrieblich genutzte Fläche mindestens 20% der Gesamtnutzfläche, hat eine Aufteilung zu erfolgen, andernfalls stellt der betrieblich genutzte Gebäudeteil, weil er aus der Sicht des zu beurteilenden Betriebes in Bezug auf die Gesamtnutzfläche von untergeordneter Bedeutung ist, kein Betriebsvermögen dar.

Diese Grundsätze sind auch auf Grund und Boden anzuwenden.

In Rz 574 wird folgender Satz angefügt (1. StabG 2012)

Rz 574

[...]

Zu den Grundsätzen für die Zuordnung von Grund und Boden zum Betriebsvermögen siehe Rz 563.

Rz 577 und 579 bis 588 werden geändert (1. StabG 2012)

Rz 577

Im Bilanzsteuerrecht ~~(§ 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988)~~ wird unter Grund und Boden **(§ 4 Abs. 3a Z 3 und 5 sowie § 30 Abs. 1 EStG 1988)** nur der nackte Grund und Boden verstanden. Selbständig bewertungsfähige Wirtschaftsgüter sind, auch wenn sie mit Grund und Boden fest verbunden und zivilrechtlich Zubehör der Liegenschaft sind, einkommensteuerlich nicht zu Grund und Boden zu rechnen. Diese sind als besondere Wirtschaftsgüter nach den üblichen Bewertungsgrundsätzen bewertet anzusetzen. Dazu gehören Gebäude (VwGH 11.4.1958, 1314/56; VwGH 14.1.1986, 84/14/0019; VwGH 30.6.1987, 86/14/0195), Betriebsanlagen (zB Hochöfen, Silos), Glashäuser, Glasbeete, Brücken, ~~Drainagen,~~ Pumpenanlagen~~, Wege, Zäune~~ usw., aber auch Baumschulanlagen. **Ein selbständiges Wirtschaftsgut ist auch ein Wegerecht am Nachbargrundstück (VwGH 27.10.1976, 1418/74; siehe auch Rz 553).**

Für Zwecke der Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Grundstücken sind Wirtschaftsgüter, die nach der Verkehrsauffassung derart in einem engen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit einem Grundstück stehen, dass sie die Nutzung dieses Grundstücks ermöglichen oder verbessern (zB Wege, Zäune und Drainagen), vom Grundstücksbegriff umfasst (Rz 6621); an ihrer Eigenschaft als selbständige Wirtschaftsgüter ändert dies nichts. Für Zwecke der Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Grundstücken, bestehen auch keine Bedenken, diese Wirtschaftsgüter dem Grund und Boden zuzurechnen.

Nicht zum Grund und Boden gehören ~~weiters das Wegerecht am Nachbargrundstück (VwGH 27.10.1976, 1418/74),~~ das Holzbezugsrecht (VwGH 21.10.1960, 0113/60), das Fischereirecht (Rz 5122), das Jagdrecht (VwGH 11.12.1990, 90/14/0199; VwGH 16.11.1993, 90/14/0077), das Teilwaldrecht (VwGH 19.9.1995, 92/14/0005) oder das Baurecht. Auch die Anteilsrechte an einer **Agrargemeinschaft stellen keinen** Grund und Boden iSd § 4 Abs. **3a Z 3 lit. a** EStG 1988 **dar**. Bei ausgearbeiteten Schottergruben, die zum Zweck der Errichtung einer Bauschuttdeponie als Deponieraum erworben wurden, handelt es sich um kein von Grund und Boden gesondert zu betrachtendes Wirtschaftsgut (VwGH 11.12.1996, 94/13/0179).

Veräußert aber ein Grundeigentümer mit dem Grundstück verbundene Rechte (zB zur Nutzung als Mülldeponie) so ist insoweit eine gesonderte (immaterielle) Wirtschaftsguteigenschaft nicht ausgeschlossen (VwGH 18.2.1999, 97/15/0015).

Rz 579

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

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

Das stehende Holz, die stehende Ernte, das Feldinventar und ein vorhandenes Jagdrecht sind als Form der Nutzung des Grundstücks auch vom Begriff des Grundstückes im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 nicht erfasst (siehe Rz 6621). Alle diese gesondert von Grund und Boden zu erfassenden Veräußerungserträge sind zum Tarif nach § 33 EStG 1988 zu versteuern.

Rz 580

Bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 **waren** Wertänderungen, die Veräußerung und die Entnahme von Grund und Boden **auch vor dem 1.4.2012** gewinnwirksam**; daher war Grund und Boden zum 31.3.2012 jedenfalls steuerverfangen**. **Die Regelungen über die pauschale Gewinnermittlung bei Altvermögen nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 ist daher bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 grundsätzlich nicht anzuwenden.**

Hinsichtlich der Auswirkungen des Eintrittes bzw. des Wegfalles der Rechnungslegungspflicht gemäß § 189 UGB bei Gewerbetreibenden **vor dem 1.4.2012** siehe Rz 702 ff.

Entnahmen von Grund und Boden nach dem 31.3.2012 sind nicht gewinnwirksam, weil als Entnahmewert gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 der Buchwert des Grund und Bodens anzusetzen ist, außer es kommt der besondere Steuersatz nach § 30a Abs. 1 EStG 1988 im Zusammenhang mit dem entnommenen Grund und Boden nicht zur Anwendung (siehe dazu Rz 6682 ff). Im Ergebnis kommt es dadurch zu einer Verschiebung der steuerlichen Erfassung der stillen Reserven bis zum Zeitpunkt der Veräußerung des Grund und Bodens.

Rz 581

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 **waren alle Wertveränderungen von Grund und Boden des Anlagevermögens vor dem 1.4.2012 unbeachtlich. Soweit auf Grund und Boden des Anlagevermögens auf Grund des Fristenlaufes (Spekulationsfrist) § 30 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 im Falle einer Veräußerung zum 31.3.2012 nicht anzuwenden gewesen wäre, war er zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen. Ein solcher Grund und Boden stellt daher Altvermögen im Sinne des § 30 Abs. 4 EStG 1988 dar.**

Grund und Boden, der nach dem 31.3.2012 angeschafft wird oder der zum 31.3.2012 auf Grund des § 30 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 steuerverfangen war, stellt Neuvermögen dar.

Grund und Boden unterliegt dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988, es sei denn die Veräußerung fällt unter § 30a Abs. 3 Z 1 bis 4 oder Abs. 4 EStG 1988 (siehe dazu Rz 6682 ff).

Grund und Boden ist im Unterschied zu einem Gebäude ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut. Grund und Boden und Gebäude sind daher separat in der Bilanz zu erfassen.

Rz 582

Die Anschaffungskosten des Grund und Bodens sind zu aktivieren. Zu den Anschaffungskosten gehören auch alle mit dem Kauf des nackten Grund und Bodens unmittelbar zusammenhängenden Aufwendungen (zB Prozesskosten für einen Streit um die Höhe des Kaufpreises). Alle anderen Ausgaben, die mit der laufenden Nutzung des Grund und Bodens im Zusammenhang stehen, sind Betriebsausgaben (zB laufende Betriebskosten, Grundsteuer, Zinsen für Schulden, die zum Erwerb des Grund und Bodens aufgenommen wurden). Dies gilt auch für Anwalts- und Prozesskosten, die zur Verteidigung des Eigentums am Grund und Boden aufgewendet werden (VwGH 2.4.1979, 3429/78). Nicht abzugsfähig sind aber alle mit dem Verkauf des Grund und Bodens unmittelbar zusammenhängenden Aufwendungen, wenn der Grund und Boden dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 unterliegt (ausgenommen die Kosten der Selbstberechnung, Mitteilung und Entrichtung der ImmoESt durch den Parteienvertreter).

Rz 583

Gemäß § 4 Abs. 3a EStG 1988 iVm § 30 Abs. 1 EStG 1988 stellen Grund und Boden und Gebäude zwei voneinander getrennte Wirtschaftsgüter dar. Als selbständige Wirtschaftsgüter unterliegen sie auch einer separaten Bewertung. Weiters stellt auch nur das Gebäude ein abnutzbares Wirtschaftsgut dar und unterliegt somit einer AfA. Auf Grund dieser Differenzierungen und der durch das EStG 1988 idF des 1. StabG 2012 getroffenen klaren Abgrenzung von Grund und Boden und Gebäude, und den daraus resultierenden Unterschieden bei der Ermittlung des Gewinnes aus Grundstücksveräußerungen (zB hinsichtlich des Inflationsabschlages; siehe Rz 777) sind auch bebaute Grundstücke ab der Wirksamkeit des 1. StabG 2012 (1.4.2012) auch bezüglich der Vornahme einer Teilwertabschreibung als getrennte Wirtschaftsgüter zu bewerten. Die Einheitstheorie ist daher in weiterer Folge nicht mehr zu beachten.

Eine Teilwertabschreibung ist daher entsprechend den Umständen nur für das Gebäude oder auch für den Grund und Boden vorzunehmen. Unterliegt das von der Teilwertabschreibung betroffene Grundstück dem besonderen Steuersatz

gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988, sind Teilwertabschreibungen vorrangig mit positiven Einkünften aus anderen Grundstücksveräußerungen oder Wertzuschreibungen von Grundstücken desselben Wirtschaftsjahres zu verrechnen; ein verbleibender negativer Überhang darf zur Hälfte mit anderen betrieblichen oder außerbetrieblichen Einkünften ausgeglichen werden bzw. geht zur Hälfte in den Verlustvortrag ein (§ 6 Z 2 lit. d EStG 1988).

Rz 584

Bei der Veräußerung von Grund und Boden ist zu unterscheiden, ob es sich um Alt- oder Neuvermögen handelt.

Liegt Altvermögen vor, ist im Falle der Veräußerung die pauschale Gewinnermittlung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 anwendbar (siehe Rz 779 ff).

Liegt Neuvermögen vor, ist im Falle der Veräußerung der Veräußerungsgewinn durch Gegenüberstellung des Veräußerungserlöses und des Buchwertes zu ermitteln (siehe Rz 769 ff).

Entnahmen von Grund und Boden nach dem 31.3.2012 sind nicht gewinnwirksam (siehe Rz 580), sofern nicht eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gemäß § 30a EStG 1988 vorliegt.

Zur Veräußerung von Grund und Boden gegen Rente siehe Rz 775 und 781.

Rz 585

Bei Entschädigungen ~~und Abfindungen~~, die mit der ~~Aufgabe oder der~~ Inanspruchnahme des Grund und Bodens durch Dritte zusammenhängen, muss zwischen solchen, die für die Wertminderung am Grund und Boden selbst, und solchen, die für den Verlust, die Beschädigung oder die Aufgabe anderer Wirtschaftsgüter **und für die Duldung der Inanspruchnahme (siehe Rz 586)** gezahlt werden, unterschieden werden.

Rz 586

Entschädigungen für Wertminderungen am Grund und Boden (zB anlässlich der Einräumung einer Stromleitungsdienstbarkeit oder einer Dienstbarkeit für den Zugang zu einer

Fußgängerunterführung oder einer U-Bahn-Station) bleiben bei der **Ermittlung des Gewinnes auf Grund des § 3 Abs. 1 Z 33 EStG** 1988 außer Ansatz ~~(VwGH 28.9.1962, 0588/63; VwGH 18.3.1970, 0501/69)~~. **Es ist daher zu unterscheiden, ob die Entschädigung für die Wertminderung von Grund und Boden, für den Verzicht auf Einnahmen oder für die Aufgabe oder die Wertminderung anderer Wirtschaftsgüter geleistet wird. Daher bilden** Entschädigungen für den Verzicht auf eine bestimmte Nutzung eines Betriebsgrundstückes ~~bilden~~ eine Betriebseinnahme (VwGH 15.12.1967, 1839/65). Entschädigungen für den Verzicht auf Nachbarrechte (zB auf Einspruch bei der Bauverhandlung) zählen, wenn die Liegenschaft des Verzichtenden zum Betriebsvermögen gehört, zu den Betriebseinnahmen (VwGH 28.1.1997, 96/14/0012). Erhält ein Steuerpflichtiger, auf dessen Grundstück irrtümlich eine Mauer errichtet wurde, dafür eine Entschädigung in Höhe des Grundstückspreises, so liegt dabei eine wirtschaftliche Entschädigung für Grund und Boden vor.

Entschädigungen für Wertminderungen liegen nur dann vor, wenn das (wirtschaftliche) Eigentum am Grund und Boden beim Zahlungsempfänger verbleibt. Ansonsten liegt eine Veräußerung von Grund und Boden vor und § 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988 ist nicht anwendbar.

Rz 587

Entschädigungen für Wertminderungen und Ertragseinbußen in der Ernte (Feldinventar) und aus dem stehenden Holz (Wald) sowie für Erschwernisse in der Bewirtschaftung einer Land- und Forstwirtschaft (längere Wege, unrationellere Grundstücksgestaltung) bilden steuerpflichtige Betriebseinnahmen (VwGH 28.9.1962, 0588/63)**, die nicht dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a EStG 1988 unterliegen**. Buchführende Steuerpflichtige können in Höhe der Entschädigung für die Wirtschaftserschwernisse einen Passivposten bilden, der verteilt auf die Jahre der Wirtschaftserschwernis abzuschreiben ist (siehe Rz 5170 f).

Rz 588

Bei der Veräußerung eines bebauten Grundstückes im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 **ist zu unterscheiden:**

- **Handelt es sich beim nackten Grund und Boden um Altvermögen, kann hinsichtlich des auf Grund und Boden entfallenden Veräußerungsgewinnes die pauschale Gewinnermittlung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 angewendet werden; der Veräußerungserlös ist daher auf** Grund und Boden sowie auf das Gebäude aufzuteilen.
- **Handelt es sich beim Grund und Boden um Neuvermögen, ist für die Berücksichtigung des Inflationsabschlages (§ 4 Abs. 3a Z 3 lit. b EStG 1988) ebenfalls eine Aufteilung des Veräußerungserlöses auf Grund und Boden und Gebäude erforderlich.**

Die Aufteilung erfolgt im Schätzungsweg (VwGH 15.3.1988, 87/14/0067), wobei **für die Ermittlung der Verkehrswerte** der Sachwertmethode der Vorrang zukommt (VwGH 23.4.1998, 96/15/0063). **Zunächst ist nach** dieser Methode ~~ist~~ der Verkehrswert des **Grund und** Bodens einerseits und jener des Gebäudes andererseits zu ermitteln. **Die Aufteilung des auf die Gesamtliegenschaft entfallenden tatsächlichen Veräußerungserlöses auf Grund und Boden und auf Gebäude erfolgt sodann im** Verhältnis dieser Verkehrswerte ~~ist der auf die Gesamtliegenschaft entfallende tatsächliche Veräußerungserlös auf Boden und auf Gebäude zu verteilen~~ (VwGH 30.6.1987, 86/14/0195). Die Ermittlung eines auf das Gebäude entfallenden Differenzwertes ist nur dann zulässig, wenn der Wert des Grund und Bodens festgestellt werden kann und der Kaufpreis weitestgehend dem Verkehrswert entspricht (VwGH 23.4.1998, 96/15/0063).

Rz 603 wird geändert (BBG 2011 und 1. StabG 2012)

Rz 603

Wirtschaftsgüter, die nicht zum Betriebsvermögen gehören, sind nicht zu bilanzieren und bleiben beim Betriebsvermögensvergleich unberücksichtigt, auch wenn sie teilweise (nicht überwiegend) betrieblich genutzt werden. Ihre Anschaffung führt bei keiner Form der Gewinnermittlung zu einer AfA oder zu Investitionsbegünstigungen. Ihre Veräußerung bewirkt keinen Veräußerungsgewinn oder Veräußerungsverlust, die sich aus der Differenz zwischen Veräußerungserlös und Buchwert ergeben. Damit zusammenhängende Aufwendungen führen grundsätzlich zu keinen Betriebsausgaben. Eine Ausnahme davon

besteht für Nutzungseinlagen außerhalb des Aufteilungsverbotes (zB nicht überwiegend betrieblich genutztes Kraftfahrzeug - siehe Abschn. 5, Gebäude im Falle der untergeordneten betrieblichen Nutzung - siehe Rz 566 ff, siehe weiters Rz 2496 ff).

Gehört ein betrieblich genutztes Wirtschaftsgut nicht zum Betriebsvermögen, so ist seine Veräußerung zur Gänze kein betrieblicher Vorgang. Die Erfassung stiller Reserven ist allenfalls nach **den §§ 27 (Einkünfte aus Kapitalvermögen), § 30 (private Grundstücksveräußerungen) oder § 31 (Spekulationsgeschäfte) EStG** 1988 möglich.

Rz 605 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 605

Entscheidend ist die Zuordnung aber auch für:

- die Inanspruchnahme steuerlicher Begünstigungen wie ~~Investitionsfreibetrag (nur bei abnutzbarem Anlagevermögen) und~~ Übertragung stiller Reserven (nur bei - abnutzbarem und nichtabnutzbarem - Anlagevermögen),
- die Zulässigkeit einer AfA und einer Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter (nur bei abnutzbarem Anlagevermögen),
- ~~das Außeransatzlassen von Grund und Boden außerhalb der Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 (nur bei Anlagevermögen),~~
- das Aktivierungsverbot unkörperlicher nicht entgeltlich erworbener Wirtschaftsgüter (nur bei Anlagevermögen)**,**
- **die Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes gemäß § 30a EStG 1988 für Grundstücksveräußerungen (nur bei Anlagevermögen; § 30a Abs. 3 Z 1** EStG 1988).

Rz 612b wird neu eingefügt (Klarstellung)

Rz 612b

Unbefristet eingeräumte Leitungsrechte stellen nicht abnutzbares Anlagevermögen dar (zB für Stromleitung), es sei denn, die wirtschaftliche Nutzungsdauer des Leitungsrechtes ist durch die beschränkte Menge des zu transportierenden Wirtschaftsgutes von vornherein zeitlich begrenzt (zB Erdölpipeline bei begrenztem Erdölvorkommen). Zu den Anschaffungskosten eines solchen Leitungsrechtes zählen alle zur Erlangung erforderlichen Aufwendungen. Dabei ist es unerheblich, ob diese beim Empfänger als Gegenleistung für die Einräumung des Nutzungsrechtes oder als Entschädigung für Bodenwertminderung, Wirtschaftserschwernisse usw. zu behandeln sind.

Rz 638 wird geändert (AbgÄG 2012)

Rz 638

Für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermitteln, gelten die Bestimmungen über Bilanzberichtigungen und Bilanzänderungen schon begrifflich nicht (VwGH 31.3.1976, 0402/76). Sie können Irrtümer in Abgabenerklärungen bis zur rechtskräftigen Abgabenfestsetzung berichtigen (VwGH 23.6.1982, 3666/80). **Abweichend davon, gelten die Bestimmungen über eine steuerwirksame Fehlerberichtigung durch Ansatz eines Zu- oder Abschlages (§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988) gemäß § 4 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988 auch für Einnahmen-Ausgaben-Rechner (siehe dazu Rz 651 ff).**

Nach Rz 644 werden die Rz 645 bis 650 geändert und die Rz 651 bis 652k neu eingefügt. Die Abschnittsüberschriften 4.3.2.4.1 und 4.3.2.4.2 werden geändert. Die Abschnittsüberschriften 4.3.2.5, 4.3.2.6 und 4.3.2.7 entfallen.

4.3.2.4 Steuerliche Auswirkungen der Bilanzberichtigung

4.3.2.4.1 Allgemeines

Rz 645

Ein unrichtiger Bilanzansatz ist bis zum Jahr des erstmaligen fehlerhaften Ausweises zurück zu berichtigen (VwGH 14.12.1993, 90/14/0034, Gebot der

Berichtigung bis zur Wurzel des Fehlers). Es kommt jedoch deswegen zu keiner Durchbrechung des Bilanzzusammenhanges. Zur steuerwirksamen Fehlerberichtigung durch Ansatz eines Zu- oder Abschlages gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 siehe Rz 650 ff.

Eine Mitteilung an das Finanzamt zwecks Vornahme einer Bilanzberichtigung ist an keine Frist gebunden.

Rz 646

Weder die Grundsätze des Bilanzzusammenhanges und der Bilanzierungsgleichmäßigkeit noch der Grundsatz von Treu und Glauben besagen, dass die Abgabenbehörde Aufwandsposten, die sie einmal zum Abzug zuließ, in rechtswidriger Weise auch weiterhin steuerlich berücksichtigen müsste (VwGH 14.2.1978, 0913/75); vielmehr ist in solchen Fällen eine Berichtigung der entsprechenden Vorjahresbilanzen durchzuführen.

Rz 647

Hat die Behörde eine bestimmte Vorgangsweise durch Jahre hindurch in Übereinstimmung mit dem Abgabepflichtigen in vertretbarer Weise beurteilt, so darf es auf Grund einer anderen Vorgangsweise nicht zu einer Doppelbesteuerung (und auch zu keiner Doppelnichtbesteuerung) kommen (VfGH 30.1.1980, B 29/77).

4.3.2.4.2 Bilanzberichtigung betreffend Fehler, die noch nicht verjährte Veranlagungszeiträume betreffen

Rz 648

Für die Berichtigung von Fehlern, die noch nicht verjährte Veranlagungszeiträume betreffen, kommt eine periodenfremde Fehlerkorrektur mit steuerlicher Wirkung nicht in Betracht (Nachholverbot, Gebot der Berichtigung bis zur Wurzel des Fehlers):

- **So können zB weder unterlassene Abschreibungen uneinbringlicher Forderungen in einem späteren Wirtschaftsjahr gewinnmindernd (VwGH 3.7.1968, 1067/66) noch unterlassene Aktivierungen von Forderungen in einem späteren Wirtschaftsjahr gewinnerhöhend (VwGH 21.10.1966, 0349/66) nachgeholt werden.**
- **"Jubiläumsgeldrückstellung" und "Urlaubsrückstellung": Geht der Steuerpflichtige vom "deckungslosen Verfahren" zur Rückstellungsbildung über, so muss er eine Bilanzberichtigung durchführen. Die Eröffnungsbilanz ist entsprechend zu berichtigen, sodass sich nur der auf das Wirtschaftsjahr entfallende Teil der Rückstellung auf den Gewinn auswirkt (VwGH 17.1.1995, 94/14/0110).**

Rz 649

§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012 (periodenfremde steuerwirksame Fehlerberichtigung durch Ansatz eines Zu- oder Abschlages, siehe dazu Rz 651 ff) ist in Fällen, in denen der unrichtige Bilanzansatz ein noch nicht verjährtes Jahr betrifft, nicht anwendbar. Diesbezüglich kann eine (steuerwirksame) Richtigstellung nur im jeweiligen Jahr des Fehlers vorgenommen werden.

Ob eine Bilanzberichtigung daher in diesen Fällen steuerliche Auswirkungen nach sich zieht, ist davon abhängig, ob die Veranlagung bereits rechtskräftig ist oder nicht:

- **Bis zur Rechtskraft der Veranlagung führt die Bilanzberichtigung - ggf. im Wege eines Rechtsmittelverfahrens - auch zu einer Berichtigung der Veranlagung (VwGH 17.10.1952, 1837/50; VwGH 25.6.1954, 1473/53).**
- **Ist die Veranlagung hingegen bereits rechtskräftig, kann die Bilanzberichtigung nur dann zu einer Abänderung der Veranlagung führen, wenn dies verfahrensrechtlich möglich ist (zB Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO, Änderung gemäß § 295 Abs. 3 BAO nach einer auf § 293b BAO gestützten Bescheidänderung gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, siehe dazu Rz 652g).**

4.3.2.4.3 Bilanzberichtigung betreffend Fehler, die verjährte Veranlagungszeiträume betreffen (§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012)

Rz 650

Durch das AbgÄG 2012 wurde die Möglichkeit geschaffen, Fehler aus verjährten Veranlagungszeiträumen im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum durch den Ansatz eines Zu- oder Abschlages mit steuerlicher Wirkung periodenübergreifend zu berichtigen. Die Bestimmung bezweckt, bei periodenübergreifenden Fehlern den richtigen Totalgewinn auch dann der Besteuerung zu Grunde zu legen, wenn dies sonst wegen des Eintritts der Verjährung nicht möglich wäre.

Kann ein Fehler nur auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden, gilt gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 Folgendes:

- **Zur Erreichung des richtigen Totalgewinnes kann von Amts wegen oder auf Antrag eine Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- oder Abschlägen vorgenommen werden. Die Fehlerberichtigung ist im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum insoweit vorzunehmen, als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann.**
- **Die Nichtberücksichtigung von Zu- oder Abschlägen gilt als offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b der Bundesabgabenordnung.**

Rz 651

§ 4 Abs. 2 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012 gilt für Fehlerberichtigungen im Fall der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und für die Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entsprechend (§ 4 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988 sowie § 28 Abs. 7 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012). Insbesondere Fehler in Bezug auf die Höhe der AfA-Bemessungsgrundlage sind daher unter den gleichen Voraussetzungen durch einen Zu- oder Abschlag korrigierbar.

Rz 652

§ 4 Abs. 2 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012 wurde mit 1.1.2013 in Kraft gesetzt und ist erstmals auf Fehler anzuwenden, deren Wurzel in Veranlagungszeiträumen ab 2003 gelegen ist (vgl. § 124b Z 225 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012).

Damit können ab dem 1.1.2013 Fehler der Veranlagungszeiträume ab 2003 auch dann mit steuerlicher Wirkung berichtigt werden, wenn sie – ohne diese Bestimmung – auf Grund des Nachholverbotes wegen eingetretener Verjährung keine steuerliche Auswirkung hätten.

Das Inkrafttreten orientiert sich an der Frist von zehn Jahren für den Eintritt der absoluten Verjährung (§ 209 Abs. 3 BAO). Unter Zugrundelegung dieser Frist bleibt eine ab 2013 erfolgende Bilanzberichtigung für Fehler, deren Ursache in Veranlagungszeiträumen bis 2002 gelegen ist, jedenfalls ohne Auswirkung.

> ***Beispiel:***
>
> ***Im Jahr 2000 wurde ein aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand (Nutzungsdauer 20 Jahre) zu Unrecht sofort als Betriebsausgabe behandelt. Der Fehler wird 2013 entdeckt. Da die Ursache des Fehlers im Jahr 2000 liegt, ist kein Zuschlag nach § 4 Abs. 2 EStG 1988 vorzunehmen.***

Der mit 2003 beginnende, verjährte Zeiträume betreffende Berichtigungszeitraum verlängert sich kontinuierlich. Die Dauer des Zurückliegens des Fehlers ist im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigen (siehe Rz 652k).

Bis 31.12.2012 noch nicht erledigte Anträge nach § 293c BAO können vom Steuerpflichtigen in Anträge nach § 4 Abs. 2 EStG 1988 abgeändert (bzw. zurückgenommen und neu als Anträge nach § 4 Abs. 2 EStG 1988 eingebracht) werden.

Rz 652a

§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012 ändert nichts daran, dass unrichtige Bilanzansätze - unverändert - bis zur Wurzel zurückverfolgt und damit periodenrichtig korrigiert werden müssen (Gebot der Berichtigung bis zur Wurzel des Fehlers). Entfaltet eine periodenrichtige Korrektur keine steuerlichen

Auswirkungen, kann es zu einer Doppel- oder Nichterfassung von Aufwendungen oder Erträgen und damit zu einem insgesamt unrichtigen Gesamtergebnis (Totalgewinn) kommen.

Die steuerwirksame Korrektur über einen Zu- oder Abschlag trägt dem Grundsatz der Besteuerung des richtigen Totalgewinnes Rechnung. Durch die Bestimmung wird die Erfassung des richtigen Totalgewinnes - unter Aufrechterhaltung des Bilanzzusammenhanges – sichergestellt und eine sachlich gebotene konsistente Einmalerfassung betrieblicher Vorgänge erreicht.

Rz 652b

§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012 ist anzuwenden auf Fehler aus verjährten Veranlagungsjahren, deren Folgewirkungen in noch nicht verjährte Veranlagungszeiträume hineinreichen (periodenübergreifende Fehlerwirkung). Sie führt im Ergebnis zu einer steuerwirksamen Nachholung aller in den verjährten Zeiträumen eingetretenen gewinnwirksamen Fehler im ersten noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum. Der Zu- oder Abschlag ist somit der Saldo aus den steuerlichen Korrekturen betreffend die bereits verjährten Zeiträume.

Rz 652c

Die Bestimmung ist anwendbar, wenn eine Bilanzberichtigung einen Bilanzansatz der Eröffnungsbilanz des Wirtschaftsjahres des ersten nicht verjährten Veranlagungsjahres betrifft und sich daraus Auswirkungen auf den Totalgewinn ergeben. Eine steuerwirksame Bilanzberichtigung würde die Korrektur von Fehlern aus verjährten Zeiträumen in der Schlussbilanz fordern. Im Interesse der Aufrechterhaltung des Bilanzzusammenhanges erfolgt eine Korrektur in Anwendung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 jedoch nicht in der Schlussbilanz, sondern außerbilanziell durch einen Zu- oder Abschlag. Die Bestimmung tritt somit hinsichtlich der Korrektur von Fehlern aus verjährten Zeiträumen an die Stelle einer (erfolgswirksamen) Korrektur dieser Fehler in der Schlussbilanz. Sie ist daher anwendbar, wenn eine im ersten nicht verjährten Zeitraum vorgenommene Berichtigung der Schlussbilanz steuerliche Auswirkungen

entfalten würde, die aber infolge der Berichtigung der Eröffnungsbilanz nicht eintreten.

Rz 652d

Insbesondere können folgende Fehler zu einem Zu- oder Abschlag führen:

- **Herstellungsaufwand wurde sofort abgesetzt statt aktiviert;**
- **Erhaltungsaufwand wurde aktiviert statt sofort abgesetzt;**
- **Der AfA wurde eine falsche Nutzungsdauer zu Grunde gelegt;**
- **Ein selbst hergestelltes unkörperliches Wirtschaftsgut wurde zu Unrecht aktiviert;**
- **Eine Rückstellung wurde unrichtig gebildet oder unterlassen;**
- **Eine Teilwertabschreibung/Zuschreibung wurde unrichtig vorgenommen oder unterlassen. Zur Zuschreibung bei Beteiligungen iSd § 228 Abs. 1 UGB siehe insbesondere Rz 2584.**
- **Eine Verbindlichkeit/Forderung aus einem Aufwand/Ertrag wird in einem falschen Wirtschaftsjahr erfasst.**

Beispiele:

1. ***Im verjährten Jahr 01 wurde Herstellungsaufwand von 300.000 € (Nutzungsdauer 10 Jahre) sofort abgesetzt. Die Bilanzberichtigung erfordert die Aktivierung des Herstellungsaufwands in 01 und eine Fortentwicklung des Buchwerts unter Berücksichtigung einer AfA von 30.000 € pro Wirtschaftsjahr. Im ersten noch nicht verjährten Jahr 04 beträgt der Buchwert in der Eröffnungsbilanz daher 210.000 €; die AfA des Jahres 04 beträgt 30.000 € und der Buchwert in der Schlussbilanz 180.000 €. Zusätzlich ist im Jahr 04 ein Gewinnzuschlag von 210.000 € (300.000 – 3 x 30.000) anzusetzen, sodass nach der Veranlagung des Jahres 04 in Summe 120.000 € aufwandswirksam berücksichtigt worden sind.***
2. ***Ein Wirtschaftsgut wurde im Jahr 01 um 100.000 € angeschafft und unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von 10 Jahren abgeschrieben. Richtig wäre der Ansatz einer Nutzungsdauer von 5 Jahren. Im ersten nicht verjährten Veranlagungsjahr 06 steht das Wirtschaftsgut mit einem Buchwert von 50.000 € in der Eröffnungsbilanz. Die Bilanzberichtigung führt zu einem Buchwertansatz***

in Höhe des Erinnerungswertes von 1 € in der Eröffnungsbilanz 06. Durch einen Abschlag von 49.999 € wird die AfA betreffend den verjährten Zeitraum korrigiert.

3. *Im verjährten Jahr 01 wäre nach § 198 Abs. 8 UGB eine Rückstellung anzusetzen gewesen, der Steuerpflichtige hat sie jedoch*

   a) überhaupt nicht angesetzt,

   b) erst im Jahr 05 angesetzt.

   Der Rückstellungsgrund ist nach wie vor aufrecht.
   In beiden Fällen ist die Rückstellung im Rahmen der Bilanzberichtigung für das Jahr 01 einzustellen und gegebenenfalls fortzuentwickeln. Die Rückstellung ist somit im ersten noch nicht verjährten Jahr 04 in zutreffender Höhe in der Eröffnungsbilanz ausgewiesen. Gleichzeitig ist in 04 ein Abschlag unter Beachtung von § 9 EStG 1988 vorzunehmen.
   Im Fall b) ist zusätzlich die unrichtige Rückstellungsdotierung in 05 gewinnerhöhend zu korrigieren.

4. *Eine einen Aufwand betreffende betriebliche Verbindlichkeit in Höhe von 20.000 € wäre im Jahr 01, das ist das Jahr des Anfallens des Aufwandes, zu passivieren gewesen. Stattdessen wurde der Aufwand im Zahlungsjahr 04 erfasst. Die Bilanzberichtigung führt zum Ausweis einer Verbindlichkeit in der Eröffnungsbilanz des ersten nicht verjährten Veranlagungsjahres 03. In diesem Jahr ist ein Abschlag von 20.000 € anzusetzen. Im Jahr 04 ist die Verbindlichkeit erfolgsneutral auszubuchen und die unrichtige Erfassung des Aufwandes gewinnerhöhend zu korrigieren. Die Berücksichtigung des Aufwandes des (verjährten) Jahres 01 wird somit im Jahr 03 nachgeholt.*

5. *In Bezug auf eine Beteiligung (Anschaffungskosten 100.000 €) wurde im Jahr 01 eine Teilwertabschreibung von 30.000 € vorgenommen. Eine Zuschreibung wegen Wegfalls der Gründe für die Teilwertabschreibung wäre im verjährten Jahr 03 vorzunehmen gewesen, ist aber unterblieben. Auf Grund der Bilanzberichtigung steht die Beteiligung in der Eröffnungsbilanz des ersten nicht verjährten Jahres 05 mit 100.000 € zu Buche. Es ist im Jahr 05 ein Zuschlag von 30.000 € gewinnerhöhend anzusetzen.*

Rz 652e

Fehler, die keine Auswirkung auf ein noch nicht verjährtes Veranlagungsjahr haben oder die nicht periodenübergreifend sind, sind von § 4 Abs. 2 EStG 1988 nicht erfasst.

Beispiel:

1. ***In einem bereits verjährten Veranlagungszeitraum wurde eine bezahlte Geldstrafe entgegen § 20 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 als Betriebsausgabe behandelt. Es ist kein Zuschlag anzusetzen (keine periodenübergreifende Fehlerwirkung).***
2. ***Ein Wirtschaftsgut wurde im Jahr 01 um 10.000 € angeschafft und unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von 3 Jahren abgeschrieben. Richtig wäre der Ansatz einer Nutzungsdauer von 5 Jahren. Im ersten nicht verjährten Veranlagungsjahr 06 steht das WG mit dem Erinnerungswert von 1 € in der Eröffnungsbilanz. Ungeachtet der Bilanzberichtigungen der Jahre 01 bis 05 ist im Jahr 06 kein Zu- oder Abschlag vorzunehmen, weil das Jahr 06 von einer Bilanzberichtigung nicht (mehr) betroffen ist und der insgesamt richtige Totalgewinn der Besteuerung zu Grunde gelegt wurde.***

Rz 652f

Eine auf § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 gestützte Änderung eines rechtskräftigen Bescheides setzt voraus, dass ein Fehler nur auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden kann. Daher ist die Bestimmung nur dann anwendbar, wenn ein Verfahrenstitel vorliegt, der es ermöglichen würde, den fehlerhaften Bescheid in Durchbrechung der Rechtskraft zu korrigieren und der Einsatz dieses Verfahrenstitels bloß deswegen nicht möglich ist, weil dem die eingetretene Verjährung entgegensteht. Auf diese Weise bestehen für eine Fehlerberichtigung in Bezug auf verjährte Zeiträume dieselben verfahrensrechtlichen Anforderungen für die Durchbrechung der Rechtskraft, wie sie für eine derartige Maßnahme in Bezug auf nicht verjährte Zeiträume bestehen. Würde daher – bei Wegdenken der eingetretenen Verjährung – kein Verfahrenstitel vorliegen, um den rechtskräftigen Bescheid zu ändern, kommt eine solche auch nicht durch Anwendung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 iVm § 293b BAO in Betracht.

Rz 652g

Die tatbestandsmäßige Bezugnahme auf die Verjährung bedeutet auch, dass in Fällen kein Zu- oder Abschlag möglich ist, in denen der unrichtige Bilanzansatz ein noch nicht verjährtes Jahr betrifft. Diesbezüglich kann eine Richtigstellung im

betreffenden Jahr im Rahmen der bestehenden verfahrensrechtlichen Möglichkeiten erfolgen (siehe Rz 649).

Eine in einem Vorjahr erfolgte Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO aus Anlass des Ansatzes eines Zu- oder Abschlages stellt für Folgejahre einen Grund für eine Bescheidänderung gemäß § 295 Abs. 3 BAO dar.

Rz 652h

Ein Zu- oder Abschlag gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ist im Rahmen der Gewinnermittlung des jeweiligen Betriebes zu erfassen. Er führt zu einem entsprechend erhöhten/verminderten Betriebsergebnis (Gewinn/Verlust).

Rz 652i

Das Unterbleiben der Fehlerkorrektur wird gesetzlich als offensichtliche Unrichtigkeit iSd § 293b BAO fingiert. Dies ist für den Fall des Vorliegens eines rechtskräftigen Bescheides maßgeblich, in dem ein Zu- oder Abschlag zu berücksichtigen gewesen wäre, dies aber unterblieben ist. Die erforderliche Korrektur kann dann im Rahmen einer Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO erfolgen.

Demnach darf ein rechtskräftiger Bescheid nur für Zwecke einer Berichtigung gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 geändert werden (Teilrechtskraftdurchbrechung einer Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO). Steht für das Jahr, in dem der Zu- oder Abschlag vorzunehmen ist, allerdings ein anderer Verfahrenstitel zur Verfügung (zB eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen), ist die Fehlerberichtigung bereits im Rahmen dieses Verfahrens vorzunehmen.

Rz 652j

Die Fehlerkorrektur ist stets in jenem Veranlagungszeitraum vorzunehmen, zu dem – gemessen am Zeitpunkt der Erlassung des berichtigenden Bescheides – die Richtigstellung frühestmöglich erfolgen kann. Der Zuschlag/Abschlag ist jenem

Wirtschaftsjahr zuzurechnen, das in diesem Veranlagungszeitraum endet. Enden in dem Veranlagungszeitraum mehrere Wirtschaftsjahre, ist der Zuschlag/Abschlag dem ersten Wirtschaftsjahr zuzurechnen.

> ***Beispiel:***
>
> ***Im Jahr 10 wird festgestellt, dass Herstellungsaufwand im Jahr 01 zu Unrecht nicht unter Zugrundelegung einer Restnutzungsdauer von 20 Jahren aktiviert, sondern sofort gewinnmindernd berücksichtigt worden ist. Die Jahre 01 bis 09 sind rechtskräftig veranlagt. Im Jahr 10 ist für Abgabenansprüche der Jahre vor 04 Festsetzungsverjährung eingetreten. Die Fehlerkorrektur kann daher nur im Veranlagungsjahr 04 erfolgen. Der Bescheid des Jahres 04 ist im Wege des § 293b BAO zu berichtigen. Rechtskräftige Bescheide der Folgejahre sind gegebenenfalls gemäß § 295 Abs. 3 BAO zu korrigieren.***

Rz 652k

Die Berücksichtigung eines Zu- oder Abschlages unterliegt dem Ermessen („kann") und ist somit unter dem Gesichtspunkt von Billigkeit und Zweckmäßigkeit (§ 20 BAO) zu würdigen. In diesem Rahmen ist es einerseits möglich, (im Verhältnis zum Totalgewinn- oder -verlust) geringfügige steuerliche Auswirkungen nicht zu korrigieren; andererseits kann auch die absolute Dauer des Zurückliegens des Fehlers berücksichtigt werden. Je länger der Fehler in die Vergangenheit zurückreicht, umso größer müssen die steuerlichen Auswirkungen sein, um im Rahmen der Ermessensübung einen Zu- oder Abschlag festzusetzen.

Rz 661 wird geändert (Klarstellung)

Rz 661

Bei einer ~~gewerblichen~~ **GmbH & Co KG/OG, bei der der Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt wird (zB eine Personengesellschaft mit Beteiligung einer/mehrerer Kapitalgesellschaft(en), die nicht Vollhafter ist/sind) kann der** Gewinnanteil der Kapitalgesellschaft **grundsätzlich** aus der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung **der Personengesellschaft** abgeleitet werden. Die Aufstellung einer eigenen "anteiligen" Steuerbilanz ist nicht erforderlich.

Da bei einer gewerblich tätigen **KG oder OG** alle Gesellschafter betriebliche Einkünfte erzielen, kann der Gewinnanteil der Kapitalgesellschaft im Rahmen der ~~einheitlichen und gesonderten~~ Feststellung erfasst werden. Die für Kapitalgesellschaften geltenden besonderen Vorschriften ~~(zB Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden)~~ sind durch Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben zu berücksichtigen.

~~Gemäß § 189 Abs. 1 Z 1 UGB ist eine unternehmerisch tätige GmbH & Co KG, rechnungslegungspflichtig. Gemäß § 907 Abs. 17 UGB sind vor dem 1. Jänner 2007 eingetragene Erwerbsgesellschaften und Kommanditerwerbsgesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist (GmbH & Co KEG), erstmals für Geschäftsjahre gemäß § 189 Abs. 1 Z 1 UGB rechnungslegungspflichtig, die nach dem 31. Dezember 2007 beginnen.~~

Rz 662 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 662

Ermittelt eine freiberufliche Mitunternehmerschaft, an der eine nach berufsrechtlichen Vorschriften zugelassene Kapitalgesellschaft beteiligt ist (zB Wirtschaftstreuhänder-GmbH & Co **KG mit natürlicher Person als Vollhafter**), ihren Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, bestehen keine Bedenken, wenn die auf die Kapitalgesellschaft entfallenden~~, in einer Beilage zur Feststellungserklärung offengelegten~~ Einkünfte als gewerbliche Einkünfte der Körperschaftsteuerveranlagung zugrundegelegt werden. Die Kapitalgesellschaft hat die für sie geltenden besonderen Vorschriften (zB Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden **des Altvermögens, der auf Grund der teilweisen steuerlichen Erfassung bei der Kapitalgesellschaft zum 31.3.2012 anteilig als Neuvermögen zu behandeln ist**) zu berücksichtigen, nicht aber Posten, die eine Bilanzierung voraussetzen. Die Kapitalgesellschaft nimmt am Feststellungsverfahren nicht teil. Zur Rechtslage nach dem UGB siehe Rz 661.

Nach der Rz 664a wird folgender Abschnitt 4.4.3.1.1 neu eingefügt

4.4.3.1.1 Ausnahmen vom Zufluss-Abfluss-Prinzip

Rz 664b bis 664e werden neu eingefügt (1. StabG 2012)

Rz 664b

Nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 sind bei Zugehörigkeit zum Umlaufvermögen die Anschaffungs- und Herstellungskosten oder der Einlagewert von Gebäuden und Wirtschaftsgütern, die keinem regelmäßigen Wertverzehr unterliegen, erst bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen abzusetzen. Mit diesen Wirtschaftsgütern im Zusammenhang stehende Herstellungs- und Erhaltungsaufwendungen sind wie solche Aufwendungen iZm Umlaufvermögen bei einem Bilanzierer zu behandeln. Grund und Boden ist in die Anlagekartei gemäß § 7 Abs. 3 EStG 1988 aufzunehmen.

Von der Bestimmung sind - neben Gebäuden - Wirtschaftsgüter erfasst, die "keinem regelmäßigen Wertverzehr" unterliegen. Sie bewirkt eine Durchbrechung des (vereinfachenden) Abflussprinzips und damit eine der Bilanzierung entsprechende realitätsgerechte Gewinnerfassung im Zeitpunkt des Wareneinsatzes bzw. des sonstigen Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen. Die durch die Ausnahme vom Abflussprinzip erforderliche Bestandserfassung der betroffenen Wirtschaftsgüter ist für die Beurteilung der Zulässigkeit einer Pauschalierung unerheblich.

Die Ausnahme vom Abflussprinzip kommt von ihrem Umfang her neben Gebäuden bei besonders werthaltigen Gütern zur Anwendung. Nur bei diesen Wirtschaftsgütern erscheint die durch die Anwendung des Abflussprinzips bedingte Abweichung des Besteuerungsergebnisses vom tatsächlichen wirtschaftlichen Ergebnis von so großem Gewicht, dass sie eine den Bilanzierungsgrundsätzen entsprechende Behandlung erfahren sollen.

Vom Anwendungsbereich der Ausnahme vom Abflussprinzip sind daher nur Wirtschaftsgüter erfasst, die

- **wären sie Anlagevermögen nicht abnutzbar sind und sich**
- **von ihrer Werthaltigkeit als Vermögensanlage eignen.**

Rz 664c

Vom Anwendungsbereich sind folgende Wirtschaftsgüter erfasst:

- **Grund und Boden;**
- **Gebäude;**
- **Grundstücksgleiche Rechte;**
- **Beteiligungen an Kapitalgesellschaften;**
- **Edelsteine, Schmucksteine und organisches Substanzen im Sinne der Edelsteinkunde (Gemmologie, zB Perlen, Korallen), deren Anschaffungskosten oder Einlagewert, bezogen auf das jeweilige einzelne Wirtschaftsgut, den Betrag von 5.000 Euro übersteigen, sowie Zahngold;**
- **Anlagegold- oder Anlagesilber; Anlagegold ist Gold iSd § 6 Abs. 1 Z 8 lit. j sublit. aa und bb UStG 1994; Anlagesilber ist Silber in Barren- oder Plättchenform und einem Feingehalt von mindestens 995 Tausendstel bzw. Münzen, die einen Feingehalt von mindestens 900 Tausendstel aufweisen, nach dem Jahr 1800 geprägt wurden, in ihrem Ursprungland gesetzliches Zahlungsmittel waren oder sind und die üblicherweise zu einem Preis verkauft werden, der den Offenmarktwert ihres Silbergehaltes um nicht mehr als 80% übersteigt;**
- **Kunstwerke, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder Einlagewert, bezogen auf das jeweilige Wirtschaftsgut, den Betrag von 5.000 Euro übersteigen;**
- **Antiquitäten, deren Anschaffungskosten oder Einlagewert, bezogen auf das jeweilige Wirtschaftsgut, den Betrag von 5.000 Euro übersteigen;**
- **Wirtschaftsgüter, denen nach der Verkehrsauffassung ein besonderer Seltenheits- oder Sammlerwert zukommt (zB alte Musikinstrumente, Briefmarken, seltene Weine) und deren Anschaffungskosten oder Einlagewert, bezogen auf das jeweilige Wirtschaftsgut, den Betrag von 5.000 Euro übersteigen;**

Die Ausnahme vom Abflussprinzip soll vor allem modellhafte Gestaltungen (gezieltes Ausnutzen des Abflussprinzips zur Darstellung von Verlusten) verhindern. In diesem Fall bezieht sich der Grenzbetrag von 5.000 Euro nicht auf das jeweilige Einzelwirtschaftsgut, sondern auf die Summe der Anschaffungen/Herstellungen/Einlagen gleichartiger Wirtschaftsgüter im Wirtschaftsjahr.

Die Wertgrenze von 5.000 Euro bezieht sich auf die Anschaffungskosten oder den Einlagewert ohne Umsatzsteuer. Bei Käufen in Bausch und Bogen bezieht sich die Wertgrenze auf jedes einzelne Wirtschaftsgut, für das die Grenze anzuwenden ist. Gegebenenfalls sind die Anschaffungskosten derartiger Wirtschaftsgüter im Schätzungsweg aus einem Gesamtpreis abzuleiten.

Rz 664d

Das Abflussprinzip gilt unverändert für Wirtschaftsgüter, die einem regelmäßigen Wertverzehr unterliegen (ausgenommen Gebäude). Gleiches gilt für Wirtschaftsgüter, die als Rohstoffe, Hilfsstoffe oder Einzelkomponenten für die Weiterverarbeitung bestimmt sind und die sich als solche - selbst wenn sie hochpreisig und wertbeständig sind - nicht für eine Wertanlage eignen. Das Abflussprinzip gilt daher (unverändert) zB für:

- **Wertvolle Hölzer, die zur Weiterverarbeitung bestimmt sind.**
- **Steine, Marmor, die/der zur Weiterverarbeitung bestimmt sind/ist.**
- **Nur gewerblich nutzbare Rohstoffe, Hilfsstoffe, Zutaten, Halbfertig- und Fertigteile, Halbfertig- oder Fertigprodukte, ausgenommen Zahngold.**
- **Edelsteine, Schmucksteine und organische Substanzen im Sinne der Edelsteinkunde (Gemmologie, zB Perlen, Korallen), deren Anschaffungskosten oder Einlagewert, bezogen auf das jeweilige Wirtschaftsgut, den Betrag von 5.000 Euro nicht übersteigen.**

Rz 664e

§ 4 Abs. 3 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012 ist auf Wirtschaftsgüter anzuwenden, die nach dem 31. März 2012 angeschafft, hergestellt oder eingelegt werden. Maßgebend ist somit - unabhängig von Zahlungsflüssen - der Zeitpunkt der Anschaffung, Herstellung oder Einlage. Das ist für

- **Anschaffungen der Zeitpunkt der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (vgl. Rz 2166), für**
- **Herstellungen der Zeitpunkt der Beendigung des Herstellungszeitraumes (siehe Rz 2206) und für**
- **Einlagen der Zeitpunkt des tatsächlichen Zuganges zum Betriebsvermögen.**

Beispiele:

1. Ein Grundstückshändler kauft ein bebautes Grundstück. Der Kaufpreis wird am 1.3.2012 beim Notar zu Gunsten des Verkäufers hinterlegt. Am 1.7.2012 wird das Grundstück in die wirtschaftliche Verfügungsgewalt des Käufers übergeben. Die grundbücherliche Einverleibung erfolgt am 1.8.2012. Da das Grundstück am 1.7.2012, somit nach dem 31.3.2012, angeschafft wurde, darf der bezahlte Kaufpreis nicht sofort als Betriebsausgabe abgesetzt werden.

2. Ein Kunstwerk wird am 15.3.2012 um 10.000 € von einem Galeristen gekauft. Es wird am 16.3.2012 geliefert und am 15.4.2012 bezahlt. Da das Kunstwerk am 16.3.2012, somit vor dem 1.4.2012 angeschafft wurde, ist der am 15.4.2012 bezahlte Kaufpreis in diesem Zeitpunkt als Betriebsausgabe zu erfassen.

3. Ein Antiquitätenhändler erwirbt eine Antiquität um 7.000 €. Diese wird ihm am 15.4.2012 geliefert. Der Antiquitätenhändler hat auf den Kaufpreis bereits am 15.2.2012 eine Anzahlung von 2.000 € geleistet, der Rest wird bei Lieferung beglichen. Da das Kunstwerk am 15.4.2012, somit nach dem 1.4.2012 angeschafft wurde, dürfen die gesamten Anschaffungskosten nicht im Zahlungszeitpunkt als Betriebsausgabe erfasst werden.

Rz 681 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 681

Sachentnahmen führen zu Betriebseinnahmen:

- Bei der Entnahme von Umlaufvermögen, weil die Bezahlung des Umlaufvermögens bereits als Betriebsausgabe Berücksichtigung gefunden hat.

- Auch die Entnahme von Anlagevermögen führt zu einer Gewinnverwirklichung und zwar in Höhe der Differenz zwischen Buchwert und dem Entnahmewert/Teilwert.

Zu keiner Gewinnverwirklichung kommt es bei der Entnahme von Grund und Boden, sofern nicht eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 3 EStG 1988 vorliegt (§ 6 Z 4 EStG 1988).

Rz 686 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 686

- Aktivierungsverbot für unkörperliche Wirtschaftsgüter nach § 4 Abs. 1 EStG 1988.
- Nur notwendiges Betriebsvermögen ist in die Gewinnermittlung einzubeziehen.
- ~~Grund und Boden des Anlagevermögens bleibt wie bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 außer Ansatz. Gewinne (Verluste) aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden bzw. Wertschwankungen diesbezüglich bleiben unberücksichtigt.~~
- **Grund und Boden des Anlagevermögens, der zum 31.3.2012 nicht steuerhängig war (dh. eine allfällige Veräußerung zu diesem Zeitpunkt wäre nach § 30 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 nicht steuerbar gewesen), gilt als Altvermögen; der Veräußerungsgewinn kann daher pauschal nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 ermittelt werden.**
- ~~Der besondere Verlustabzug nach~~ §§ 2 Abs. 2a ~~und 10 Abs. 8~~ EStG 1988 gilt auch für den Einnahmen-Ausgaben-Rechner.
- Der Anspruch gegenüber einem Versicherungsunternehmen aus einer Rückdeckungsversicherung für Abfertigungen ist als nichtabnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens zu aktivieren. Die gleiche Beurteilung ist auf die Rückdeckungsversicherung für eine Pensionszusage anzuwenden. Auch wenn ein Einnahmen-Ausgaben-Rechner für Pensionszusagen nicht durch Bildung eines steuerfreien Betrages Vorsorge treffen kann, bleibt der Versicherungsanspruch ein nichtabnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens und ist damit aktivierungspflichtig (gleiche Behandlung für Pensionszusage).

Rz 687 wird geändert (BBG 2011, AbgÄG 2012)

Rz 687

Folgende Bestimmungen des EStG 1988 sind anzuwenden:

- ~~§ 4 Abs. 4 Z 4 Forschungsfreibetrag~~
- ~~§ 4 Abs. 4 Z 4a Forschungsfreibetrag~~
- **§ 4 Abs. 2 Z 2 Zu- und Abschläge zur steuerwirksamen Korrektur periodenübergreifender Fehler aus verjährten Veranlagungszeiträumen**
- § 4 Abs. 4 Z 8 Bildungsfreibetrag
- § 4 Abs. 4 Z 10 Bildungsfreibetrag
- § 4 Abs. 12 Bestimmungen über die Einlagenrückzahlungen
- § 6 Bewertung
- § 7 Abschreibung
- § 8 Sonderformen der Abschreibung
- § 10 **Gewinnfreibetrag**
- ~~§ 10a Abs. 3 konjunkturbedingte vorzeitige Gebäudeabschreibung~~
- ~~§ 10c Katastrophenbedingte vorzeitige Abschreibung~~
- § 12 Abs. 7 Übertragung stiller Rücklagen
- § 13 Geringwertige Wirtschaftsgüter
- § 14 Abs. 6 steuerfreier Betrag für künftige Abfertigungen
- § 108c Forschungsprämie, Bildungsprämie
- ~~§ 108e Investitionszuwachsprämie~~
- ~~§ 108f Lehrlingsausbildungsprämie~~
- ~~§ 124b Z 31 Lehrlingsfreibetrag.~~

Rz 688 wird nur im letzten Aufzählungspunkt geändert (AbgÄG 2012)

Rz 688

[...]

- **Die Bestimmungen des § 4 Abs. 2 EStG 1988 betreffend Bilanzänderung sind nur bei Gewinnermittlung mittels Betriebsvermögensvergleich anwendbar.** In der Abgabenerklärung unterlaufene Irrtümer können daher bis zur Rechtskraft des Abgabenbescheides berichtigt werden. **§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012 gilt allerdings hinsichtlich der steuerwirksamen Korrektur periodenübergreifender Fehler aus verjährten Veranlagungszeiträumen auch für die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung entsprechend (§ 4 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988, siehe dazu Rz 651 ff).** ~~Zu beachten ist aber bei der Geltendmachung von Investitionsbegünstigungen - mit Ausnahme bei nachträglicher Aktivierungen von Anlagegütern - die rechtzeitige Vorlage der gesetzlich vorgesehenen Verzeichnisse mit der Ersterklärung. Auch Die Pauschalierung nach § 17 Abs. 2 EStG 1988 muss bereits mit der Erklärung beantragt werden.~~

Rz 689 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 689

Durch § 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988 wird der Grundsatz, dass sich sämtliche Geschäftsvorfälle steuerlich nur einmal auswirken dürfen bzw. müssen, gesetzlich verankert. Es sind alle Vorgänge, die sich in einem bestimmten Besteuerungszeitraum ereignen, lückenlos zu erfassen. Bei einer Aufeinanderfolge mehrerer Steuerzeiträume darf daher ein steuerlicher Vorgang weder doppelt erfasst werden, noch endgültig unberücksichtigt bleiben. (VwGH 10.10.1952, 0156/50; VwGH 16.11.1956, 0612/53).

Der Totalgewinn aus der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 und aus jener nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 muss ident sein. Der Totalgewinn aus der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 darf nur auf Grund der für diese Gewinnermittlungsart bestehenden Besonderheiten hinsichtlich ~~des Grund und Bodens und~~ des gewillkürten Betriebsvermögens von den Ergebnissen der Gewinnermittlungen nach § 4 Abs. 1 oder 3 EStG 1988 abweichen. **Allerdings ist zu berücksichtigen, dass die pauschale Gewinnermittlung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 hinsichtlich des Grund und Bodens bei der Gewinnermittlung**

nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 grundsätzlich nicht anzuwenden ist. Davon ausgenommen ist

- **die Veräußerung von zum 31.3.2012 nicht steuerverfangenem Grund und Boden, der nach dem 31.3.2012 in das Betriebsvermögen eingelegt wurde;**
- **die Veräußerung von Grund und Boden, der auf Grund eines Wechsels der Gewinnermittlungsart vor dem 1.4.2012 auf den höheren Teilwert aufgewertet wurde, hinsichtlich des aufgewerteten Teilwertes.**

Zum Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG und zur Realteilung gemäß Art. V UmgrStG siehe UmgrStR 2002 Rz 1393 ff und 1579 ff.

Rz 694 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 694

Zu- und Abschläge ergeben sich:

- aus der unterschiedlichen zeitlichen Erfassung von Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) - § 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988,
- aus einer Änderung der Gewinnermittlungsgrundsätze - § 4 Abs. 10 Z 2 EStG 1988,
- **aus stillen Reserven des gewillkürten Betriebsvermögens im Falle des Wegfalles der Rechnungslegungspflicht bei einem Gewerbetreibenden (sofern kein Antrag nach § 5 Abs. 2 EStG 1988 gestellt wird);**
- aus stillen Reserven des zum **(gewillkürten)** Betriebsvermögen zählenden Grund und Bodens ~~bzw. des gewillkürten Betriebsvermögens~~ im Falle **des Wegfalles der Rechnungslegungspflicht bei einem** Gewerbetreibenden **vor dem 1.4.2012**, **sofern kein Antrag nach § 5 Abs. 2 EStG 1988 bzw. kein Antrag auf Bildung einer Grund und Boden-Rücklage gestellt wurde (im Falle der Zugehörigkeit zum gewillkürten Betriebsvermögen war ein Antrag auf Bildung einer Grund und Boden-Rücklage nicht zulässig)** - § 4 Abs. 10 Z 3 lit. b EStG 1988 idF **vor dem 1. StabG 2012**.

Die Überschrift zu Abschnitt 4.5.2.2.4.1 wird geändert (1. StabG 2012)

4.5.2.2.4.1 Bewertung des Grund und Bodens im Übergangszeitpunkt (bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart vor dem 1.4.2012)

Rz 703 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 703

Erfolgt der Wechsel der Gewinnermittlungsart zum Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 nach dem 31.3.2012, ist bereits die Neuregelung der Grundstücksbesteuerung wirksam. Dadurch wird Grund und Boden in allen Gewinnermittlungsarten gleich behandelt und steuerlich erfasst. Durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart zum Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 ändert sich auch nichts an der Eigenschaft des Grund und Bodens als Altvermögen im Sinne des § 4 Abs. 3a Z 3 lit. a EStG 1988. Es sind daher hinsichtlich des Grund und Bodens keine weiteren Vorkehrungen auf Grund des Wechsels der Gewinnermittlungsart zum Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 zu treffen.

Erfolgt der Wechsel der Gewinnermittlungsart vor dem 1.4.2012, sind die Rz 704 ff zu beachten.

In Rz 704 wird die Wortfolge „**Rechtslage ab 2007**" durch die Wortfolge „**Wechsel der Gewinnermittlungsart bis 31.3.2012**" ersetzt.

Rz 704a bis 704c werden neu eingefügt (1. StabG 2012)

Rz 704a

Gemäß § 4 Abs. 3a Z 3 lit. c EStG 1988 sind im Zuge eines Wechsels der Gewinnermittlungsart entstandene Auf- oder Abwertungsbeträge nach § 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 im Zeitpunkt der Veräußerung des Grund und Bodens gewinnwirksam anzusetzen. Im Falle der Entnahme des Grund und Bodens aus dem Betriebsvermögen kommt es in Folge

der Entnahme zum Buchwert (§ 6 Z 4 EStG 1988) zu keiner Besteuerung. Ein allfälliger Auf- oder Abwertungsbetrag ist daher auch für den nunmehr privat genutzten Grund und Boden in Evidenz zu halten und im Falle der Veräußerung des nunmehrigen Privatgrundstückes einkünftewirksam zu berücksichtigen (§ 30 Abs. 6 lit. b EStG 1988).

Rz 704b

Betrifft der Aufwertungsbetrag Grund und Boden, der ohne den Wechsel zur Gewinnermittlungsart nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen gewesen wäre, kann hinsichtlich des einkünftewirksamen Ansatzes eines Aufwertungsbetrages nach § 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 die Bestimmung des § 30 Abs. 4 EStG 1988 derart angewendet werden, dass die pauschale Einkünfteermittlung auf Basis des Teilwertes im Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlung vorzunehmen ist.

Daher wird dieser Teilwert als (Teil)Veräußerungserlös fingiert und kann im Zeitpunkt der Veräußerung des Grund und Bodens der pauschalen Besteuerung unterzogen werden.

Ist Grund und Boden auch ohne Wechsel der Gewinnermittlungsart auf Grund der Fristen des § 30 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 zum 31.3.2012 steuerverfangen, ist die pauschale Einkünfteermittlung nicht anwendbar. Daher ist in solchen Fällen ein allfälliger Aufwertungsbetrag stets in vollem Umfang einkünftewirksam anzusetzen; der besondere Steuersatz ist aber auch in diesem Fall anzuwenden.

> ***Beispiele:***
>
> ***1. Grund und Boden wurde im Jahr 2000 von einem Betrieb, dessen Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt wird, um 100 angeschafft. Im Jahr 2010 erfolgte der Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988. Dadurch wird auch der Grund und Boden steuerhängig, allerdings kann gemäß § 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 der zum Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart höhere Teilwert (150) als Buchwert des Grund und Bodens angesetzt werden. 2013 wird der Grund und Boden um 180 veräußert.***

Gemäß § 4 Abs. 3a Z 3 lit. c EStG 1988 ist dieser Aufwertungsbetrag im Falle einer späteren Veräußerung des Grund und Bodens gewinnwirksam anzusetzen. Da der Grund und Boden ohne Wechsel der Gewinnermittlungsart zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen gewesen wäre, kann § 30 Abs. 4 EStG 1988 hinsichtlich der stillen Reserven vor dem Wechsel der Gewinnermittlungsart angewendet werden, wobei allerdings für die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten der Teilwert zum Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart (150) heranzuziehen ist.

*Der Veräußerungsgewinn beträgt 30 (180-150); zusätzlich ist die Wertsteigerung vor dem Wechsel der Gewinnermittlungsart zu erfassen. Es kann die pauschale Gewinnermittlung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 angewendet werden. Der pauschale Gewinn beträgt 21 (150*0,14). Ein Inflationsabschlag kann in diesem Fall nicht berücksichtigt werden, weil die Frist für den Inflationsabschlag ab dem Wechsel der Gewinnermittlungsart zu berechnen ist. Wird von der pauschalen Gewinnermittlung hinsichtlich des Aufwertungsbetrages nicht Gebrauch gemacht, ist der Inflationsabschlag auf den Zeitpunkt der Anschaffung zu beziehen.*

2. Variante zu Beispiel 1: Grund und Boden wurde im Jahr 2005 von einem Betrieb, dessen Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt wird, um 100 angeschafft.

Da der Grund und Boden auch ohne Wechsel der Gewinnermittlungsart am 31.3.2012 steuerverfangen gewesen wäre, kann § 30 Abs. 4 EStG 1988 nicht angewendet werden. Es ist daher im Falle einer späteren Veräußerung der Aufwertungsbetrag (50) gewinnwirksam anzusetzen. Ein allfälliger Inflationsabschlag für die gesamten Einkünfte (Veräußerungsgewinn und Aufwertungsbetrag) wäre in diesem Fall ab dem Zeitpunkt der Anschaffung zu berechnen.

Rz 704c

Ein allfälliger Abwertungsbetrag kann im Zeitpunkt der Veräußerung des Grund und Bodens nur im tatsächlichen Ausmaß berücksichtigt werden. Eine pauschale Ermittlung des Verlustes nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 auf Basis des Teilwertes im Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart ist nicht zulässig, weil § 30 Abs. 4 EStG 1988 immer eine Wertsteigerung und keinen Wertverlust unterstellt.

Ein Abwertungsbetrag ist wie ein Verlust aus Grundstücksveräußerungen zu behandeln.

Die Überschrift zu Abschnitt 4.5.2.2.4.2.1 wird nach der Abschnittsüberschrift 4.5.2.2.4.2 eingefügt (1. StabG 2012)

4.5.2.2.4.2.1 Wechsel der Gewinnermittlungsart nach dem 31.3.2012

Rz 707 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 707

Erfolgt der Wechsel von der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 auf eine andere Gewinnermittlungsart nach dem 31.3.2012, ist bereits die Neuregelung der Grundstücksbesteuerung wirksam. Dadurch wird Grund und Boden in allen Gewinnermittlungsarten gleich behandelt und steuerlich erfasst. Es sind daher hinsichtlich der stillen Reserven des Grund und Bodens keine weiteren Vorkehrungen auf Grund des Wechsels von der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 zu treffen.

Rz 707a wird neu eingefügt (1. StabG 2012)

Rz 707a

Erfolgt der Wechsel der Gewinnermittlungsart nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 auf eine andere Gewinnermittlungsart, und stellt Grund und Boden gewillkürtes Betriebsvermögen dar, kommt es durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart zu einer Entnahme des Grund und Bodens. Diese hat aber keine gewinnerhöhende Wirkung, weil gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 die Entnahme zum Buchwert erfolgt (siehe Rz 2635 ff).

Nach Rz 707a wird die Überschrift zu Abschnitt 4.5.2.2.4.2.2 neu eingefügt (1. StabG 2012)

4.5.2.2.4.2.2 Wechsel der Gewinnermittlungsart vor dem 1.4.2012

Rz 708 bis 709b lauten (1. StabG 2012)

Rz 708

Im Falle des Wechsels von der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 auf eine andere Gewinnermittlungsart vor dem 1.4.2012 sind die stillen Reserven des Grund und Bodens zu erfassen. Ohne besondere Antragstellung hat die Erfassung der stillen Reserven des zum notwendigen Betriebsvermögen zählenden Grund und Bodens im Übergangsgewinn zu erfolgen.

Rz 709

Auf Antrag des Steuerpflichtigen können die stillen Reserven des Grund und Bodens zunächst einer steuerfreien Rücklage (einem steuerfreien Betrag) zugeführt werden.

Der Antrag ist in der Steuererklärung des Jahres des Wechsels der Gewinnermittlungsart zu stellen; im Falle einer Gewinnfeststellung (§ 188 BAO) ist der Antrag in der Feststellungserklärung zu stellen. Der Antrag kann nur in der Steuererklärung (Feststellungserklärung) gestellt werden, die vor Ergehen des betreffenden Einkommensteuerbescheides eingebracht wurde. Wurde in dieser Steuererklärung kein Antrag gestellt, kann ein solcher in einer nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides (zB in einem Berufungsverfahren oder einem wiederaufgenommenen Verfahren) eingereichten Steuererklärung (Feststellungserklärung) nicht nachgeholt werden. Dies gilt nicht, wenn sich durch Feststellungen in einem wiederaufgenommenen Verfahren das Jahr des Wechsels der Gewinnermittlungsart ändert. In diesem Fall behält der für das vermeintliche Jahr des Wechsels der Gewinnermittlungsart gestellte Antrag seine Wirkung für das nunmehrige Jahr des Wechsels der Gewinnermittlungsart.

Diese Rücklage ist im Zeitpunkt des Ausscheidens des Grund und Bodens aus dem Betriebsvermögen (Veräußerung, Entnahme) gewinnerhöhend aufzulösen. Trifft das Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen mit der Veräußerung oder der Aufgabe des Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteiles zusammen, so erfolgt die gewinnerhöhende Auflösung im Veräußerungsgewinn. Andernfalls erfolgt die Rücklagenauflösung zu Gunsten des laufenden Gewinnes. Eine Übertragung gemäß § 12 EStG 1988 ist nicht zulässig. Eine frühere freiwillige Auflösung oder eine Zuschreibung (§ 6 Z 13 EStG 1988) der Rücklage (des steuerfreien Betrages) ist gesetzlich nicht vorgesehen.

Scheidet der Grund und Boden nach dem 31.3.2012 aus dem Betriebsvermögen aus, ist die Rücklage erfolgswirksam aufzulösen und gemäß § 30a EStG 1988 mit dem besonderen Steuersatz in Höhe von 25% zu erfassen (§ 124b Z 212 EStG 1988).

Dies gilt auch für den Fall der Entnahme (auch im Zusammenhang mit einer Betriebsveräußerung oder –aufgabe). § 6 Z 4 EStG 1988, wonach die Entnahme von Grund und Boden zum Buchwert erfolgt, findet hinsichtlich der Grund-und-Boden-Rücklage keine Anwendung. Die Rücklage ist daher auch in diesen Fällen steuerwirksam aufzulösen. Ein Inflationsabschlag ist für die Grund und Boden-Rücklage nicht zu berücksichtigen.

Rz 709a

~~Scheidet der Grund und Boden aus dem Betriebsvermögen aus, ist die Grund-und-Boden-Rücklage grundsätzlich zur Gänze steuerwirksam aufzulösen.~~ **Im** Falle des Ausscheidens **nach dem 31.3.2012** durch Veräußerung (Verkauf, Tausch) **liegt ein steuerpflichtiger Vorgang vor. Daher sind die stillen Reserven des Grund und Bodens (inklusive Rücklage) zu erfassen. War der Grund und Boden zum 31.3.2012 steuerverfangen, sind die gesamten stillen Reserven (Differenz von Veräußerungserlös und Teilwert zum Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart plus die Grund-und-Boden-Rücklage) zu erfassen.**

War der Grund und Boden zum 31.3.2012 nicht steuerhängig, kann der Veräußerungsgewinn auch pauschal nach § 4 Abs. 3a Z 3 lit. a EStG 1988 ermittelt werden.

Wird der Veräußerungsgewinn pauschal ermittelt, ist daneben auch die in der Rücklage eingestellte stille Reserve zu berücksichtigen. Übersteigt die Summe des Buchwertes vor dem Wechsel der Gewinnermittlungsart und der Rücklage die pauschalen Anschaffungskosten nach § 4 Abs. 3a Z 3 lit. a EStG 1988, kann der pauschal ermittelte Gewinn allerdings nicht um diesen Differenzbetrag gekürzt werden; eine Doppelerfassung von stillen Reserven kann aber durch eine Gewinnermittlung nach den allgemeinen Grundsätzen vermieden werden.

Beispiel 1:

Ein § 5-Ermittler schafft Grund und Boden im Mai 2001 um 50 an. Zum Zeitpunkt des Wechsels zum Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 im Jahre 2004 betrug der Teilwert 90. Es wurde eine Grund und Boden-Rücklage in Höhe von 40 gebildet.

Im November 2013 kommt es zur Veräußerung um 120. Der Veräußerungsgewinn in Höhe von 70 (stille Reserven von 30 plus die Rücklage in Höhe von 40) ist zu versteuern. Ein Inflationsabschlag ist nicht zu berücksichtigen, weil für die Grund und Boden-Rücklage kein solcher zusteht und hinsichtlich der Wertsteigerung nach dem Wechsel der Gewinnermittlungsart der erforderliche Zeitraum von 10 Jahren nicht erfüllt ist.

Weil Altvermögen vorliegt, kann der Veräußerungsgewinn auch pauschal ermittelt werden. Mangels Umwidmung sind die pauschalen Anschaffungskosten mit 103,20 anzusetzen (120*0,86); der Veräußerungsgewinn beträgt daher 16,80; zusätzlich ist auch die Rücklage in Höhe von 40 aufzulösen und zu versteuern (gesamt 56,80). Ein Inflationsabschlag ist für die Rücklage nicht zu berücksichtigen.

Beispiel 2:

Ein § 5-Ermittler schafft Grund und Boden im Mai 2001 um 50 an. Zum Zeitpunkt des Wechsels zum Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 im Jahre 2004 betrug der Teilwert 90. Es wurde eine Grund-und-Boden-Rücklage in Höhe von 40 gebildet.

Im November 2013 kommt es zur Veräußerung um 100.

Der Veräußerungsgewinn in Höhe von 50 (darin enthalten die Rücklage in Höhe von 40) ist zu versteuern. Ein Inflationsabschlag ist nicht zu berücksichtigen, weil für die Grund und Boden-Rücklage kein solcher zusteht und hinsichtlich der Wertsteigerung nach dem Wechsel der Gewinnermittlungsart der erforderliche Zeitraum von 10 Jahren nicht erfüllt ist.

Weil Altvermögen vorliegt, könnte der Veräußerungsgewinn auch pauschal ermittelt werden, wobei dies allerdings insgesamt zu einem höheren Gewinn führen würde: Mangels Umwidmung sind die pauschalen Anschaffungskosten mit 86 anzusetzen (100*0,86); der Veräußerungsgewinn beträgt daher 14; zusätzlich ist auch die Rücklage in Höhe von 40 aufzulösen und zu versteuern (gesamt 54); eine Kürzung des pauschalen Veräußerungsgewinnes auf 10 wäre nicht zulässig.

Beispiel 3:

Ein § 5-Ermittler schafft Grund und Boden 2004 um 50 an. Zum Zeitpunkt des Wechsels zum Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988

im Jahre 2010 betrug der Teilwert 90. Es wurde eine Grund und Boden-Rücklage in Höhe von 40 gebildet.

Im Jahr 2013 kommt es zur Veräußerung um 100.

Der Grund und Boden war auf Grund der Fristen des § 30 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 zum 31.3.2012 steuerverfangen. Daher liegt kein Altvermögen vor und die pauschale Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3a Z 3 lit. a EStG 1988 ist nicht anwendbar. Es sind daher die gesamten stillen Reserven seit der Anschaffung in Höhe von 50 (in denen auch die Rücklage in Höhe von 40 enthalten ist) zu versteuern.

Rz 709b

Sind die stillen Reserven, die in die Grund-und-Boden-Rücklage eingestellt worden sind, im Zeitpunkt des Ausscheidens des Grund und Bodens aus dem Betriebsvermögen gegenüber dem Rücklagenbetrag gesunken, ist die Rücklage insoweit steuerneutral aufzulösen. Ist die stille Reserve überhaupt nicht mehr vorhanden, ist die gesamte Rücklage steuerneutral aufzulösen, ein allfälliger Minderbetrag kann im Fall des Ausscheidens nach dem 31.3.2012 durch Veräußerung als Veräußerungsverlust im Rahmen der betrieblichen Einkünfte nach Maßgabe des § 6 Z 2 lit. d EStG 1988 berücksichtigt werden. Dies gilt nicht, soweit einer Wertminderung bereits durch eine steuerwirksame Teilwertabschreibung Rechnung getragen worden ist (siehe Rz 710 Fall 3).

Beispiel:

Ein § 5-Ermittler schafft im Jahr 2001 Grund und Boden um 100 an; im Jahr 2004 erfolgt ein Wechsel auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988, der Teilwert im Zeitpunkt des Wechsels beträgt 120, der Steuerpflichtige bildet eine Grund und Boden-Rücklage von 20. Der Grund und Boden wird im Jahr 2013 veräußert um

112	*Da die stille Reserve in der Grund und Boden-Rücklage nur teilweise im Veräußerungsgewinn in Höhe von 12 (bezogen auf den Buchwert vor Wechsel der Gewinnermittlung) gedeckt ist, ist die Rücklage nur insoweit (in Höhe von 12) steuerwirksam und der nicht realisierte Restbetrag (in Höhe von 8) steuerneutral aufzulösen.*
90	*Es ist die gesamte Rücklage steuerneutral aufzulösen; zudem tritt ein Veräußerungsverlust in Höhe von 10 ein, der gemäß § 6 Z 2 lit. d EStG 1988 zur Hälfte (5) mit den anderen betrieblichen Einkünfte ausgeglichen werden kann.*

In Rz 710 entfallen die Ausführungen zur Rechtslage bis 2006 und die Wortfolge „**Rechtslage ab 2007**" wird durch die Wortfolge „**Rechtslage von 2007 bis 31.3.2012**" ersetzt.

Rz 710b wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 710b

Grundstücke des gewillkürten Betriebsvermögens scheiden wie andere Wirtschaftsgüter des gewillkürten Betriebsvermögens mit dem Zeitpunkt des Wechsels jedenfalls aus dem Betriebsvermögen aus. **Bei einem Ausscheiden vor dem 1.4.2012 sind ihre** stillen Reserven ~~sind~~ stets im Übergangsgewinn zu erfassen. In diesem Fall gibt es auch für Grund und Boden keine Möglichkeit zur Bildung einer Rücklage. Der ermäßigte Steuersatz für die stillen Reserven gelangt nur ~~mehr~~ unter den Voraussetzungen des § 37 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 5 EStG 1988 zur Anwendung.

Scheiden Grundstücke des gewillkürten Betriebsvermögens nach dem 31.3.2012 aus, erfolgt die Entnahme des Grund und Bodens gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 (grundsätzlich) mit dem Buchwert. Dadurch kommt es hinsichtlich des Grund und Bodens zu keiner Aufdeckung der stillen Reserven, sondern zu einer Verschiebung in den Privatbereich. Eine Erfassung der stillen Reserven erfolgt daher erst im Zeitpunkt der Veräußerung des Grund und Bodens.

Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten sind wegen des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit beim Wechsel von der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 beizubehalten.

In Rz 715 wird die Wortfolge „**BGBl. II Nr. 430/1997**" durch die Wortfolge „**BGBl. II Nr. 471/2010**" ersetzt.

In Rz 737 lautet der letzte Satz des Beispiels (Anpassung an die aktuelle Rechtslage):

Rz 737

[...]

Beispiel:

[...]

Es ist der gesamte Rechnungsbetrag von 1.200.000 S zu aktivieren und auf die Restnutzungsdauer verteilt abzusetzen bzw. ist dieser Betrag ~~die Basis für die Geltendmachung des Investitionsfreibetrages~~ ***für die Deckung eines Gewinnfreibetrages maßgebend.***

In Rz 745 lautet der letzte Satz (Klarstellung)

Rz 745

[...]

Die Umsatzsteuer hat insoweit keinen reinen Durchlaufcharakter.

Rz 750 wird geändert (AbgÄG 2012)

Rz 750

- Anzahlungen oder Vorauszahlungen für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens sind im Zeitpunkt der Leistung der Anzahlung voll als Betriebsausgabe absetzbar.
- Die in Anzahlungen und Vorauszahlungen des Anlagevermögens enthaltene Umsatzsteuer kann (seit 1995) im Zeitpunkt der Leistung der Anzahlung als Betriebsausgabe abgesetzt werden, wenn über die Anzahlung oder Vorauszahlung eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt.
- Bei Ratenzahlungen eines bereits gelieferten Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens wäre davon auszugehen, dass in jeder einzelnen Ratenzahlung anteilige Umsatzsteuerbeträge enthalten sind, sodass der Abzug der Umsatzsteuer jeweils nur anteilig erfolgen könnte. Aus Vereinfachungsgründen wird es aber zugelassen, mit der (den) ersten Rate(n) die Umsatzsteuer, wenn eine diesbezügliche Vereinbarung vorliegt und diese auch eingehalten wird, vorweg zu begleichen und damit bereits in diesem Zeitpunkt die Umsatzsteuer als Betriebsausgabe abzusetzen. **Diese Vereinfachung kommt allerdings nicht zur Anwendung, wenn der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nach Ist-Grundsätzen erfolgt.**

Nach Rz 762 werden folgende Abschnitte 4.7 und 4.8 und die Rz 763 bis 804 neu eingefügt (1. StabG 2012)

4.7 Grundstücke des Betriebsvermögens (§ 4 Abs. 3a EStG 1988)

4.7.1 Allgemeines

Rz 763

Grundstücke des Betriebsvermögens sind unabhängig von der Gewinnermittlungsart ab Wirksamkeit des 1. StabG 2012 mit 1.4.2012 steuerhängig. Das bedeutet, dass die stillen Reserven von Grundstücken bei Veräußerung und Entnahme (ausgenommen Grund und Boden) zu versteuern sind. Die Besteuerung von Veräußerungen und Entnahmen nach dem 31.3.2012 erfolgt grundsätzlich mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a EStG 1988. Hinsichtlich des Realisierungszeitpunktes der Veräußerung ist auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums abzustellen. Zeitpunkt der Entnahme ist der Zeitpunkt der Änderung der Nutzung bzw., wenn keine Änderung der Nutzung erfolgt, der Tag, zu dem die Ausbuchung erfolgt.

Rz 764

Der Begriff des Grundstücks wird in § 30 Abs. 1 EStG 1988 definiert. Grundstück ist

- **der nackte Grund und Boden (siehe Rz 577 bis 580),**
- **ein Gebäude (siehe dazu Rz 3140 und 3140a) einschließlich Superädifikate und**
- **grundstücksgleiche Rechte (siehe Rz 6622)**

in ihrer Gesamtheit als auch für sich alleine (zum Grundstücksbegriff siehe weiters Rz 6621).

Sind Grundstücke einem Betrieb zuzuordnen, sind sie zu aktivieren und Grundstücke des Anlagevermögens sind in das Anlageverzeichnis aufzunehmen. Im Falle der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist in die Anlagekartei

(Anlageverzeichnis) gemäß § 7 Abs. 3 EStG 1988 auch Grund und Boden des Anlage- und Umlaufvermögens aufzunehmen.

Rz 765

Die Besteuerung der im Grundstück enthaltenen stillen Reserven erfolgt im Falle der Realisierung dieser stillen Reserven. Voraussetzung ist daher die entgeltliche Übertragung (zB Verkauf oder Tausch; zur Abgrenzung einer entgeltlichen Übertragung zur unentgeltlichen siehe Rz 5571 f), die Entnahme oder die Zuschreibung von Wertsteigerungen des Grundstückes. Beim nackten Grund und Boden kommt es aber bei der Entnahme zu keiner Aufdeckung der stillen Reserven, weil die Entnahme von Grund und Boden nach dem 31.3.2012 zum Buchwert erfolgt, sofern nicht eine Ausnahmen vom besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 3 und 4 EStG 1988 vorliegt (siehe dazu Rz 6682 ff).

Hinsichtlich der zeitlichen Zuordnung der Einnahmen gelten die allgemeinen Regeln.

4.7.2 Steuerbefreiungen

Rz 766

Gemäß § 4 Abs. 3a Z 1 EStG 1988 sind steuerfrei:

- **Abgeltungen von Wertminderungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988 (siehe dazu Rz 6653), einer Teilwertabschreibung in Höhe der Entschädigung kommt allerdings auf Grund des § 20 Abs. 2 EStG 1988 keine steuerliche Wirkung zu (zu Entschädigungen bei Maßnahmen, die nicht im öffentlichen Interesse stehen, siehe Rz 1038);**
- **Einkünfte auf Grund von Entschädigungen für einen (drohenden) behördlichen Eingriff (siehe dazu Rz 6651) und**
- **Einkünfte aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens sowie im Rahmen**

behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland (siehe dazu Rz 6652).

Erwachsen aus den genannten Vorgängen Verluste, sind diese auf Grund der Steuerbefreiung nicht mit anderen Einkünften ausgleichsfähig.

Die Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 ist auf die Veräußerung von Betriebsvermögen nicht anzuwenden, weil diese Befreiung ausschließlich für Einkünfte nach § 30 EStG 1988 anzuwenden ist und sie durch § 4 Abs. 3a Z 1 EStG 1988 nicht in die betriebliche Gewinnermittlung übernommen wird. Gleiches gilt für die Herstellerbefreiung.

Erfolgte allerdings die Einlage des Grundstücks nach der Aufgabe des Hauptwohnsitzes zum Teilwert (entweder vor dem 1.4.2012 oder nach dem 31.3.2012 für ein Gebäude des Altvermögens gemäß § 6 Z 5 lit. c EStG 1988), liegen hinsichtlich des Unterschiedsbetrages zwischen den historischen Anschaffungskosten und dem Einlageteilwert Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen vor (siehe Rz 783). Sind die Voraussetzungen des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 zum Zeitpunkt der Einlage des Grundstückes erfüllt und erfolgt die Veräußerung innerhalb von fünf Jahren ab der Aufgabe des Hauptwohnsitzes, ist die Hauptwohnsitzbefreiung hinsichtlich des nach § 30 EStG 1988 zu erfassenden Teiles des Veräußerungsgewinnes anzuwenden.

Beispiel:

Ein Gebäude des Altvermögens (AK 100.000 Euro) wird zum Teilwert (150.000 Euro) im Jahr 2013 in einen Betrieb eingelegt. Das Gebäude wurde vor der Einlage durchgehend für 10 Jahre als Hauptwohnsitz genutzt. Im Jahr 2017 wird das Gebäude um 170.000 Euro veräußert. Hinsichtlich der Wertsteigerung vor der Einlage (50.000 Euro) liegen Einkünfte nach § 30 EStG 1988 vor. Zum Zeitpunkt der Veräußerung wurde das Gebäude in den letzten zehn Jahren mehr als fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz genutzt). Der auf die private Nutzung entfallende Veräußerungsgewinn von 50.000 Euro ist daher steuerfrei; lediglich die nach der Einlage eingetretene Wertsteigerung von 20.000 Euro ist bei den betrieblichen Einkünften zu erfassen.

Variante:

Die Veräußerung erfolgt 2020 um 170.000 Euro. In diesem Fall wurde das Gebäude in den letzten 10 Jahren weniger als fünf Jahre als Hauptwohnsitz

genutzt (2010 bis 2013). Die Hauptwohnsitzbefreiung ist daher auch hinsichtlich der nach § 30 EStG 1988 zu erfassenden Einkünfte nicht anwendbar.

Rz 767

Wird ein Grundstück veräußert, für das innerhalb der letzten drei Jahre in Folge des Erwerbes Erbschafts- oder Schenkungssteuer, Grunderwerbsteuer oder Stiftungseingangsteuer entrichtet wurde, ist die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Einkommensteuer auf Antrag in analoger Anwendung des § 30 Abs. 8 EStG 1988 im Ausmaß einer sonst entstehenden Doppelbelastung zu ermäßigen oder zu erlassen (siehe dazu Rz 6680).

4.7.3 Ermittlung des Veräußerungsgewinnes von Grundstücken

4.7.3.1 Allgemeines

Rz 768

Durch die Neuregelung der Grundstücksbesteuerung ist Grund und Boden nunmehr unabhängig von der Gewinnermittlungsart im Veräußerungsfall steuerpflichtig. Allerdings ist auf Grund von Unterschieden in der Gewinnermittlung der Veräußerungserlös (zum Veräußerungserlös siehe auch Rz 6655) weiterhin auf Grund und Boden einerseits und auf Gebäude und/oder grundstücksgleiche Rechte aufzuteilen.

Nur für Grund und Boden besteht die Möglichkeit

- **der Berücksichtigung eines Inflationsabschlages nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 (siehe Rz 777 f)**
- **der pauschalen Gewinnermittlung nach den Regeln des § 30 Abs. 4 EStG 1988 (siehe Rz 779 ff).**

Unabhängig davon ist der Veräußerungserlös immer auch dann aufzuteilen, wenn in diesem auch Entgelte für Wirtschaftsgüter enthalten sind, die kein Grundstück darstellen und daher gesondert zum Normaltarif zu erfassen sind (zB stehendes Holz; siehe dazu auch Rz 577 ff).

Bezüglich des Zeitpunktes der Gewinnrealisierung treten durch die Neuregelung der Grundstücksbesteuerung keine Änderungen ein. Im Falle der Bilanzierung ist der Gewinn/Verlust aus der Veräußerung eines Grundstückes in der Bilanz zu erfassen, wenn die Kaufpreisforderung entstanden ist. Aus dem Umstand, dass die ImmoESt bzw. die besondere Vorauszahlung erst am 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Monats zu leisten ist (§ 30b Abs. 1 bzw. Abs. 4 EStG 1988), lässt sich keine Durchbrechung des Aufwands-Ertrags-Prinzips für die Gewinnermittlung mittels Betriebsvermögensvergleich ableiten. Es ist in diesen Fällen der gesamte Veräußerungserlös in die Abgabenerklärung für den Veranlagungszeitraum, in dem die Veräußerung stattgefunden hat, aufzunehmen. Wurde für die Einkünfte bereits eine Steuererklärung abgegeben, bewirkt ein danach eingetretener Zahlungseingang des Veräußerungsgewinnes nicht den Eintritt der Abfuhrverpflichtung der ImmoESt oder der besonderen Vorauszahlung (siehe dazu auch Rz 6707).

4.7.3.2 Neugrundstücke

4.7.3.2.1 Veräußerungsgewinn

Rz 769

Neugrundstücke sind Grundstücke, die zum 31.3.2012 steuerverfangen waren oder nach diesem Zeitpunkt angeschafft oder hergestellt wurden oder werden (siehe dazu Rz 6654).

Neugrundstücke sind daher alle Grundstücke (inklusive Grund und Boden), die am 31.3.2012 dem Betriebsvermögen eines Stpfl zuzurechnen waren, der seinen Gewinn mittels Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 ermittelte. Ebenso stellen Gebäude und grundstücksgleiche Rechte immer Neugrundstücke dar, wenn sie am 31.3.2012 dem Betriebsvermögen eines Stpfl zuzurechnen waren.

Rz 770

Wird der Gewinn mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt, ist hinsichtlich des Grund und Bodens zu unterscheiden. Durch die Neuregelung der Grundstücksbesteuerung kommt es zur Einbeziehung von Grund und Boden des Anlagevermögens in die Steuerhängigkeit mit 1.4.2012. Grund und Boden stellt dann ein Neugrundstück dar, wenn der Grund und Boden zum 31.3.2012 steuerverfangen war oder nach diesem Zeitpunkt angeschafft wurde oder wird. Steuerverfangen war der Grund und Boden zum 31.3.2012 dann, wenn eine Veräußerung auf Grund der Fristen gemäß § 30 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 steuerbar gewesen wäre.

War Grund und Boden zum 31.3.2012 nicht steuerfangen, liegt Altvermögen vor.

Für die Berechnung des Fristenlaufes ist auf den Tag der Anschaffung des Grundstückes abzustellen, wobei als Zeitpunkt der Anschaffung in diesem Zusammenhang der Tag des Abschlusses des schuldrechtlichen Vertrages anzusehen ist (siehe Rz 6623). Wurde der Kaufvertrag über den Grund und Boden daher vor dem 31.3.2002 (bei Anwendung der fünfzehnjährigen Spekulationsfrist gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 vor dem 31.3.1997) abgeschlossen, liegt Altvermögen vor.

Rz 771

Grundstücke sind mit den Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten zu aktivieren (siehe Rz 2164 ff, wobei bebaute Grundstücke hinsichtlich des Grund und Bodens und Gebäude bzw. grundstücksgleiche Rechte getrennt anzusetzen sind (siehe Rz 2610). Zur Aufteilung von Grundstücksanschaffungskosten siehe Rz 2612 ff.

Nach § 4 Abs. 3a Z 5 EStG 1988 zählen zu den Anschaffungskosten von Grundstücken auch die Anschaffungskosten von Grundstücksteilen, die im Zuge einer Umwidmung an die die Umwidmung vornehmende Gemeinde übertragen werden müssen.

Beispiel:

Ein Grundstück mit 1.000 m² wurde um 20 Euro/m² angeschafft. Im Zuge der Umwidmung müssen für die Errichtung einer Straße an die Gemeinde 100 m² abgetreten werden. Wird später das Grundstück mit nunmehr 900 m² veräußert, sind als Anschaffungskosten nicht nur die anteiligen Anschaffungskosten der veräußerten 900 m², sondern auch die der an die Gemeinde abgetretenen 100 m² anzusetzen; die Anschaffungskosten der veräußerten 900 m² betragen daher 20.000 Euro.

Rz 772

Zu den Anschaffungskosten zählen auch Anschaffungsnebenkosten (siehe Rz 2186 f und Rz 2617 ff) wie Aufschließungskosten und Kosten von Schutzbauten (siehe dazu Rz 2626 ff).

Nachträgliche Anschaffungskosten und Anschaffungskostenminderungen sind zu beachten (siehe Rz 2188 ff).

Rz 773

Nicht zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zählt Erhaltungsaufwand. Mit Ausnahme von Instandsetzungsaufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 7 EStG 1988 sind Erhaltungsaufwendungen daher sofort abzugsfähig und bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes von Grundstücken nicht zu berücksichtigen.

Instandsetzungsaufwendungen gemäß § 4 Abs. 7 EStG 1988 sind gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen (siehe Rz 1398 ff). Wird ein solches Gebäude veräußert, bevor alle Instandsetzungszehntel steuerlich geltend gemacht wurden, sind noch offene Zehntel vom Veräußerungsgewinn in Abzug zu bringen bzw. erhöhen einen allfälligen Veräußerungsverlust (siehe auch Rz 1406).

Wurden Instandsetzungsmaßnahmen bei einem Gebäude im Privatvermögen vorgenommen und erfolgte danach eine Einlage in das Betriebsvermögen, sind die noch offenen Instandsetzungszehntel nunmehr als Betriebsausgaben zu berücksichtigen (siehe Rz 6487). Wird ein solches Gebäude veräußert, können auch in diesem Fall noch offene Zehntel bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes berücksichtigt werden.

Rz 774

Die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes bzw. der durch die Entnahme aufgedeckten stillen Reserven von Neugrundstücken erfolgt nach den allgemeinen Regeln der betrieblichen Gewinnermittlung. Dem Veräußerungserlös ist daher der Buchwert des betroffenen Wirtschaftsgutes gegenüberzustellen. Es kommt daher grundsätzlich zu keiner Änderung im Vergleich zur bisherigen Methode der Gewinnermittlung.

Zum Veräußerungserlös gehören neben dem Barpreis auch vom Käufer übernommene Verbindlichkeiten und erlassene Schulden; werden Verbindlichkeiten übernommen, sind diese unabhängig von der Laufzeit der Verbindlichkeit nicht abzuzinsen.

Daneben sind auch sonstige wirtschaftliche (geldwerte) Vorteile zu beachten.

Kein bzw. nicht Teil des Veräußerungserlöses sind Nutzungsrechte (zB Fruchtgenussrecht, Wohnrecht) am übertragenen Grundstück, die im Zuge der Übertragung zurückbehalten werden (zur Übertragung gegen unter Vorbehalt von Nutzungsrechten und Erhalt weiterer Gegenleistungen siehe Rz 6624). Diese zurückbehaltenen Nutzungsrechte vermindern den gemeinen Wert des übertragenen Grundstücks.

Wird der Veräußerungserlös über einem Zeitraum von mehr als einem Jahr in Raten entrichtet, ist – unabhängig von der Art der Gewinnermittlung – der besondere Steuersatz nur auf den abgezinsten auf das Grundstück entfallenden Veräußerungsgewinn anzuwenden. Die in den Raten enthaltenen Zinsen und Wertsicherungsbeiträge sind kein Veräußerungserlös bzw. nicht Teil des Veräußerungserlöses. Der besondere Steuersatz ist daher auf die Zinsen und Wertsicherungsbeträge nicht anwendbar.

Fließt der Veräußerungserlös über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr ratenmäßig zu, sind die Ratenzahlungen abzuzinsen.

Im Falle der Bilanzierung ist der Buchwert des veräußerten Grundstücks vom auf den Veräußerungszeitpunkt abgezinsten Verkaufspreis (Barwert) in Abzug zu

bringen. Von den in späteren Jahren zufließenden Raten ist der in den Ratenzahlungen enthaltene Zinsanteil auszuscheiden und zum Normaltarif zu erfassen; der Kaufpreisanteil der Ratenzahlung stellt eine steuerneutrale Vermögensumschichtung dar (siehe auch Rz 5678).

Im Falle der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist der Buchwert von der Summe aller zugeflossenen (abgezinsten) Ratenzahlungen (Barwert des Kaufpreises) in Abzug zu bringen (Merkpostenmethode; siehe dazu Rz 3888). Ein steuerpflichtiger Gewinn entsteht daher erst in dem Zeitpunkt, in dem die Summe aller bis dahin geleisteten (abgezinsten) Ratenzahlungen den Buchwert des veräußerten Grundstückes übersteigt. Der in den Ratenzahlungen enthaltene Zinsanteil ist auszuscheiden und zum Normaltarif im Rahmen der laufenden Besteuerung des Betriebsgewinnes zu erfassen.

Beispiel:

Ein im Jahr 2005 um 200.000 Euro angeschaffter Grund und Boden eines Betriebes (Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988) wird per 30. Juni des Jahres 01 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 02 und die Dritte am 30. Juni des Jahres 03. Der Buchwert des Grund und Bodens beträgt 200.000 Euro. Als banküblicher Sollzinssatz wird 6% p.a. angenommen.

Barwert des Kaufpreises ist der auf einen Stichtag bezogene Wert. Finanzmathematisch wird der Barwert unter Anwendung der Grundsätze der Zinseszinsrechnung ermittelt. Die Grundformel der Zinseszinsrechnung lautet: $k^n = k^0 * q^n$

k^0 ***= Anfangskapital***

k^n ***= 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:

k^0 ***(Barwert) =*** k^n ***(nach n Jahren fälliger Geldbetrag) dividiert durch*** q^n

Im vorliegenden Beispiel sind somit:

der Barwert der ersten, im Jahr 01 fälligen Rate: 100.000/1,060 = 100.000,

der Barwert der zweiten, im Jahr 02 fälligen Rate: 100.000/1,06^1 = 94.339;

der Barwert der dritten, im Jahr 03 fälligen Rate: 100.000/1,06^2 = 88.999.

Unter Anwendung der Merkpostenmethode kommt es daher im Jahr 01 zu keinem Zufluss eines Veräußerungsgewinnes. Auch im Jahr 02 übersteigt der zugeflossene Kaufpreis nicht den Buchwert des Grundstückes; allerdings ist der in der Rate enthalten Zinsanteil in Höhe von 5.661 Euro zum Tarif zu erfassen.

Erst im Jahr 03 wird der Buchwert des Grundstückes überschritten. Es fließt ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 83.338 Euro zu, der zum besonderen Steuersatz zu erfassen ist; der in der Rate enthaltene Zinsanteil in Höhe von 11.001 Euro ist zum Tarif zu erfassen.

Rz 775

Im Falle der Bilanzierung ist bei Veräußerung gegen Rente der kapitalisierte Rentenbarwert nach § 16 Abs. 2 BewG 1955 zu ermitteln (siehe Rz 7020a). Ein steuerpflichtiger Gewinn (Differenz von Rentenbarwert und Buchwert des veräußerten Grundstücks; hinsichtlich des Grund und Bodens ist uU ein Inflationsabschlag zu berücksichtigen) ist im Veräußerungsjahr zu erfassen. Auf diesen Veräußerungsgewinn ist der besondere Steuersatz anwendbar. Die Ausnahme vom besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 4 EStG 1988 kommt in diesem Fall nicht zur Anwendung, weil die Einkünfte nicht nach Maßgabe des § 4 Abs. 3 EStG 1988 zufließen. In den Folgejahren ist der Barwert der Rentenforderung jährlich neu zu berechnen, der Unterschiedsbetrag zum letzten Bilanzansatz ist als Aufwand zu erfassen und die Rentenzahlung als Einnahme; darauf ist der besondere Steuersatz nicht anwendbar. Überschreiten die Rentenzahlungen den Rentenbarwert, sind die Zahlungen als Betriebseinnahmen zu erfassen. Im Falle einer späteren Betriebsaufgabe bzw. –veräußerung unter Zurückbehaltung des Rentenanspruches stellen die Rentenzahlungen nachträgliche Betriebseinnahmen dar.

Im Falle der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung entsteht ein Veräußerungsgewinn erst in dem Zeitpunkt, in dem die Summe aller bis dahin geleisteten Rentenzahlungen den Buchwert übersteigt. In diesem Fall steht der besondere Steuersatz auf Grund der steuerlichen Erfassung nach Maßgabe des Zuflusses nicht zu.

Rz 776

Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Grundstücksveräußerung sind nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes nicht zu berücksichtigen, außer der besondere Steuersatz in Höhe von 25% ist im Zusammenhang mit dem konkreten Grundstück nicht anwendbar (siehe dazu Rz 6682 ff). Kommt der besondere Steuersatz auf Grund der Ausübung der Regelbesteuerungsoption gemäß § 30a Abs. 2 EStG 1988 nicht zur Anwendung, ist das Abzugsverbot dennoch zu beachten.

Nicht abzugsfähig sind daher insbesondere:

- **Vertragserrichtungskosten**
- **Beratungskosten**
- **Maklerkosten**
- **Kosten für Inserate (Werbekosten)**
- **Kosten von Bewertungsgutachten**

Zu Schuldzinsen im Zusammenhang mit der Anschaffung bzw. Herstellung von Grundstücken siehe Rz 4873.

Als Betriebsausgaben abzugsfähig sind gemäß § 4 Abs. 3a Z 2 EStG 1988 nur die Kosten für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c EStG 1988 durch einen Parteienvertreter im Sinne des § 11 GrEStG 1987 und Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gemäß § 6 Z 12 EStG 1988, die anlässlich der Grundstücksveräußerung anfallen (siehe Rz 737 ff). Unter diese Kosten fallen die konkret durch einen Parteienvertreter in Rechnung gestellten Kosten für die Durchführung der Mitteilung gemäß § 30c Abs. 1 EStG 1988 oder für die Durchführung der Selbstberechnung der ImmoESt gemäß § 30c Abs. 2 EStG 1988 (inklusive der Mitteilung nach § 30c Abs. 2 Z 1 EStG 1988). Dazu gehören auch die durch einen Parteienvertreter in Rechnung gestellten Kosten für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage (inklusive der Fremdhonorare). Als Kosten der Selbstberechnung gelten auch die Kosten für einen Steuerberater, wenn sie zur Durchführung der Selbstberechnung erforderlich sind. Die Kosten der

Bewertungsgutachten stellen keine Kosten für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage dar. Die Kosten für die Selbstberechnung der GrESt sind nicht abzugsfähig.

Werden Teile des gesamten Veräußerungsgewinnes aus der Grundstücksveräußerung pauschal nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 ermittelt, können dennoch die gesamten Kosten der Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c EStG 1988 bei dem nach den allgemeinen Regeln der betrieblichen Gewinnermittlung ermittelten Teilgewinn in Abzug gebracht werden.

4.7.3.2.2 Inflationsabschlag

Rz 777

Zusätzlich zu den Kosten der Mitteilung oder Selbstberechnung der Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gemäß § 6 Z 12 EStG 1988 kann gemäß § 4 Abs. 3a Z 3 lit. a EStG 1988 auch ein Inflationsabschlag für den auf Grund und Boden entfallenden Veräußerungsgewinn berücksichtigt werden; für Gebäude (einschließlich Superädifikate) und grundstücksgleiche Rechte kann kein Inflationsabschlag in Abzug gebracht werden. Die Art der Gewinnermittlung ist dabei unerheblich.

Bei Gewinnen aus Zuschreibungen von Grund und Boden steht ein Inflationsabschlag nicht zu.

Bei der Veräußerung von bebauten Grundstücken ist der Veräußerungserlös aufzuteilen (zur Aufteilung des Veräußerungserlöses siehe Rz 2612 ff).

Ein Inflationsabschlag ist nur dann zu berücksichtigen, wenn der besondere Steuersatz auf den Veräußerungsgewinn anwendbar ist (ungeachtet dessen, ob von der Regelbesteuerungsoption Gebrauch gemacht wird). Fällt das konkrete Grundstück unter eine der Ausnahmen vom besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 3 Z 1 bis 4 oder Abs. 4 EStG 1988, ist der Inflationsabschlag nicht anwendbar. Der Inflationsabschlag ist daher jedenfalls nicht anwendbar, wenn der veräußerte Grund und Boden dem Umlaufvermögen zuzurechnen war (gewerblicher Grundstückshandel).

Der Inflationsabschlag beträgt jährlich 2%, höchstens jedoch 50% und ist ab dem 11. Jahr nach der Anschaffung in Abzug zu bringen. Für die Berechnung ist auf den Tag der Anschaffung und der Veräußerung des Grundstückes abzustellen, wobei als Zeitpunkt der Anschaffung und der Veräußerung in diesem Zusammenhang der Zeitpunkt des Überganges des wirtschaftlichen Eigentums anzusehen ist (siehe Rz 763). Angefangene Jahre sind dabei voll zu berücksichtigen. Im Falle einer Umwidmung ist der Zeitraum für die Berechnung des Inflationsabschlages ab dem Zeitpunkt der Umwidmung zu berechnen. Dabei ist es unerheblich, ob die Umwidmung vor 1988 stattgefunden hat oder nicht.

Wurde das veräußerte Grundstück mit dem Teilwert eingelegt oder auf Grund des Wechsels der Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 steuerneutral auf- oder abgewertet (siehe Rz 704a ff), ist der Inflationsabschlag bei Anwendung der pauschalen Gewinnermittlung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 auf den Zeitpunkt der Einlage oder des Wechsels der Gewinnermittlungsart zu beziehen (§ 4 Abs. 3a Z 3 lit. b EStG 1988). Werden die stillen Reserven vor der Einlage mit dem Teilwert oder der Aufwertung auf Grund des Wechsels der Gewinnermittlungsart nicht pauschal ermittelt, ist für die Berechnung des Inflationsabschlages für Grund und Boden auf den tatsächlichen Anschaffungszeitpunkt abzustellen.

> ***Beispiel:***
>
> ***Grund und Boden wurde am 1.6.2000 von einem Betrieb, dessen Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt wird, um 100 angeschafft. Im Jahr 2010 erfolgte der Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988. Dadurch wird auch der Grund und Boden steuerhängig, allerdings wurde gemäß § 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 der zum Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart höhere Teilwert (150) als Buchwert des Grund und Bodens angesetzt. Am 31.10.2018 wird der Grund und Boden um 190 veräußert.***
>
> ***Zusätzlich zum Veräußerungsgewinn von 40 (190-150) ist gemäß § 4 Abs. 3a Z 3 lit. c EStG 1988 der Aufwertungsbetrag nach § 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 gewinnwirksam anzusetzen. Da es sich bei dem Grund und Boden um Altvermögen handelt, kann § 30 Abs. 4 EStG 1988 hinsichtlich der stillen Reserven vor dem Wechsel der Gewinnermittlungsart angewendet werden. Für die Ermittlung der fiktiven***

Anschaffungskosten ist der Teilwert zum Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart (150) heranzuziehen.

In diesem Fall kann der Inflationsabschlag, obwohl der Grund und Boden mehr als 10 Jahre dem Betriebsvermögen angehörte, nicht angewendet werden, weil seit der Aufwertung im Jahr 2010 weniger als 10 Jahre vergangen sind.

Variante:

Werden die stillen Reserven vor der Aufwertung nicht pauschal ermittelt, ist für die Berechnung des Inflationsabschlages auf den tatsächlichen Anschaffungszeitpunkt abzustellen. Daher ist ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 73,80 (90-18%) zu versteuern. In diesem Gewinn ist der Aufwertungsbetrag in Höhe von 50 enthalten.

Rz 778

Der Inflationsabschlag ist auf Basis des vorläufigen Gewinnes aus der Veräußerung des Grund und Bodens nach den Grundsätzen des § 30 Abs. 3 EStG 1988 zu ermitteln, daher stellt er den letzten Abzugsposten nach Abzug der Kosten der Mitteilung oder Selbstberechnung und der Vorsteuerminderbeträge gemäß § 30c EStG 1988 dar.

Beispiel:

Ein Grundstück wurde am 1.4.1995 durch einen Betrieb, dessen Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt wird, um 100.000 Euro angeschafft. Am 1.9.2013 wird dieses Grundstück um 160.000 veräußert. Die ImmoESt wird durch einen Parteienvertreter selbstberechnet, wofür dieser 1.000 Euro in Rechnung stellt.

Die Veräußerung am 1.9.2013 liegt bereits im 19. Jahr nach der Anschaffung. Daher ist ein Inflationsabschlag für 9 Jahre (18%) zu berücksichtigen.

Veräußerungserlös	*160.000*
Anschaffungskosten	*-100.000*
Kosten der Selbstberechnung	*-1.000*
Vorläufiger Gewinn	*59.000*
18% Inflationsabschlag	*-10.620*
Veräußerungsgewinn	*48.380*

Ein Inflationsabschlag kann nur bei positiven Einkünften berücksichtigt werden.

4.7.3.3 Altgrundstücke

Rz 779

Für Grund und Boden des Altvermögens kann nach § 4 Abs. 3a Z 3 lit. a EStG 1988 der Veräußerungsgewinn auch pauschal ermittelt werden. Voraussetzung dafür ist, dass der Grund und Boden zum 31.3.2012 im Betriebsvermögen nicht steuerverfangen war. Die pauschale Gewinnermittlung für betriebliche Gewinne ist bei Vorliegen der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 zum 31.3.2012 daher für alle zum Stichtag vorhandenen Grundstücke des Betriebsvermögens grundsätzlich ausgeschlossen. Kommt es erst nach dem 31.3.2012 zum Wechsel der Gewinnermittlungsart auf die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988, bleibt der Status von Grund und Boden als Altvermögen und somit die Möglichkeit der pauschalen Gewinnermittlung erhalten.

Rz 780

Die Möglichkeit der pauschalen Gewinnermittlung stellt ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen dar, das im Rahmen der Selbstberechnung und Entrichtung der ImmoESt bzw. im Rahmen der Steuererklärung für das betreffende Wirtschaftsjahr auszuüben ist; ein Abgehen von der ursprünglichen Wahl ist bis zur Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides zulässig.

Bemessungsgrundlage für die pauschale Gewinnermittlung ist der Veräußerungserlös (siehe dazu Rz 774). Von diesem sind die nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 ermittelten pauschalen Anschaffungskosten in Abzug zu bringen; der Abgang des Buchwertes des Grund und Bodens erfolgt dagegen steuerneutral.

Bei Anwendung der pauschalen Gewinnermittlung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 ist der Abzug weiterer Betriebsausgaben nicht zulässig. Näheres zur pauschalen Gewinnermittlung siehe Rz 6668 ff.

Rz 781

Fließt der Veräußerungserlös über einem Zeitraum von mehr als einem Jahr ratenmäßig zu, sind die pauschalen Anschaffungskosten nach § 30 Abs. 4 EStG

1988 auf Basis des zum Veräußerungszeitpunkt abgezinsten Verkaufspreises zu berechnen.

Im Falle der Bilanzierung sind die pauschalen Anschaffungskosten dem auf den Veräußerungszeitpunkt abgezinsten Verkaufspreis gegenüberzustellen. Von den in späteren Jahren zufließenden Raten ist der in den Ratenzahlungen enthaltene Zinsanteil auszuscheiden und zum Normaltarif zu erfassen (siehe auch Rz 5678).

Im Falle der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung entsteht ein steuerpflichtiger Gewinn erst in dem Zeitpunkt, in dem die Summe aller bis dahin geleisteten (abgezinsten) Ratenzahlungen die pauschalen Anschaffungskosten übersteigen (siehe dazu auch Rz 774). Es bestehen keine Bedenken, die pauschale Gewinnermittlung auf Basis der jährlich zugeflossenen (nicht abgezinsten) Ratenzahlungen vorzunehmen; in diesem Fall ist die Wahl der pauschalen Gewinnermittlung auch für die folgenden Jahre, in denen Ratenzahlungen auf Grund der seinerzeitigen Grundstücksveräußerung zufließen, bindend.

Im Falle der Veräußerung eines Einzelwirtschaftsgutes gegen Rente sind die pauschalen Anschaffungskosten auf Basis des nach § 16 Abs. 2 BewG 1955 kapitalisierten Rentenbarwertes (= Veräußerungserlös) zu ermitteln (siehe Rz 7020a). Im Falle der Bilanzierung ist ein steuerpflichtiger Gewinn (Differenz von Rentenbarwert und auf Basis dieses Barwertes ermittelter pauschaler Anschaffungskosten iSd § 30 Abs. 4 EStG 1988) im Veräußerungsjahr zu erfassen. Auf diesen Veräußerungsgewinn ist der besondere Steuersatz anwendbar (siehe dazu Rz 775).

Im Falle der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung entsteht ein Veräußerungsgewinn erst in dem Zeitpunkt, in dem die Summe aller bis dahin geleisteten Rentenzahlungen die pauschalen Anschaffungskosten übersteigen. In diesem Fall ist der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 4 EStG 1988 nicht anwendbar.

Bei der Anwendung der pauschalen Gewinnermittlung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 ist der Abzug weiterer Betriebsausgaben nicht zulässig. Näheres zur pauschalen Gewinnermittlung siehe Rz 6668 ff.

Rz 782

Bei der Veräußerung von Grundstücken des Betriebsvermögens kann die pauschale Gewinnermittlung aber uU auch zum Teil (auch für Gebäude) angewendet werden, wenn das Grundstück mit dem Teilwert eingelegt wurde oder im Zuge des Wechsels der Gewinnermittlungsart steuerneutral nach § 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 auf- oder abgewertet wurde. In solchen Fällen kann die pauschale Gewinnermittlung für einen Teil des Veräußerungsgewinnes auch bei Vorliegen der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 vorgenommen werden, wobei nur im Falle der Erfassung des Auf- oder Abwertungsbetrages die pauschale Gewinnermittlung im Rahmen des betrieblichen Gewinnes erfolgt.

Rz 783

Wurde ein Grundstück mit dem Teilwert eingelegt und wird es später aus dem Betriebsvermögen veräußert, stellt der Unterschiedsbetrag zwischen dem Einlageteilwert und den historischen Anschaffungskosten Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG 1988 dar (§ 4 Abs. 3a Z 4 EStG 1988). Die nach der Einlage angewachsenen stillen Reserven sind nach den allgemeinen Regeln zu ermitteln und als betrieblicher Veräußerungsgewinn aus der Grundstücksveräußerung zu erfassen.

Da es sich hinsichtlich der vor der Einlage entstandenen stillen Reserven um Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen handelt, kann § 30 Abs. 4 EStG 1988 angewendet werden, wenn eingelegter Grund und Boden zum 31.3.2012 ohne Einlage in einen Betrieb, dessen Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt wurde, nicht steuerverfangen gewesen wäre. Wurde ein Gebäude eingelegt, kann die pauschale Gewinnermittlung dann angewendet werden, wenn das Gebäude bei einer Einlage vor dem 1.4.2012 ohne Einlage zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen gewesen wäre, oder bei einer Einlage nach dem 31.3.2012 gemäß § 6 Z 5 lit. c EStG 1988 mit dem Teilwert bewertet wurde (siehe dazu auch Rz 2487).

Wird für die gemäß § 4 Abs. 3a Z 4 EStG 1988 privaten Grundstücksveräußerungen die pauschale Gewinnermittlung angewendet, sind die pauschalen Anschaffungskosten nicht auf Basis des Veräußerungserlöses, sondern auf Basis des Teilwertes zum Zeitpunkt der Einlage zu berechnen.

Die Besteuerung der vor der Einlage angewachsenen stillen Reserven kommt jedoch nur im Veräußerungsfall zum Tragen. Wird das zum Teilwert eingelegte Grundstück später aus dem Betriebsvermögen wieder entnommen, wird die Besteuerung der vor der Einlage angewachsenen stillen Reserven bis zum Zeitpunkt der späteren Veräußerung (aus dem Privatvermögen) aufgeschoben. Im Zeitpunkt der Entnahme sind daher nur die im Zeitraum der betrieblichen Nutzung angewachsenen stillen Reserven zu erfassen (siehe dazu Rz 2635a). In diesem Fall ist § 4 Abs. 3a Z 4 EStG 1988 auch im Zusammenhang mit einer Veräußerung aus dem Privatvermögen anzuwenden; unabhängig von der Art der Einkünfteermittlung bezüglich der nach der Entnahme angewachsenen stillen Reserven, können die vor der Einlage angewachsenen stillen Reserven auf Basis des Einlageteilwertes pauschal ermittelt werden.

Beispiele:

1. Im Jahr 2000 wird ein bebautes Grundstück im Privatvermögen angeschafft. Auf Grund und Boden entfallen Anschaffungskosten von 40; auf das Gebäude 60. Dieses Grundstück wird 2008 in einen Betrieb, dessen Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt wird, eingelegt. Der Teilwert beträgt im Zeitpunkt der Einlage für Grund und Boden 70, für das Gebäude ebenfalls 70. 2015 wird das bebaute Grundstück veräußert. Auf Grund und Boden entfällt ein Veräußerungserlös von 100, auf das Gebäude 90.

Die Einlage des bebauten Grundstückes im Jahr 2008 erfolgte mit dem Teilwert, allerdings war lediglich das Gebäude durch die Einlage zum 31.3.2012 steuerverfangen. Dadurch liegt hinsichtlich des Gebäudes im Betriebsvermögen Neuvermögen vor; § 4 Abs. 3a Z 4 EStG 1988 ist somit für das Gebäude anwendbar und im Falle der späteren Veräußerung liegen für die vor der Einlage entstandenen stillen Reserven Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG 1988 vor. Hinsichtlich dieser stillen Reserven ist § 30 Abs. 4 EStG 1988 anwendbar, weil das Gebäude ohne Einlage zum 31.3.2012 nicht mehr steuerverfangen gewesen wäre. Allerdings ist für die Ermittlung der pauschalen Anschaffungskosten an Stelle des Veräußerungserlöses der Teilwert im Einlagezeitpunkt heranzuziehen. Die nach Einlage entstandenen stillen Reserven sind nach

den allgemeinen Regeln der betrieblichen Gewinnermittlung zu ermitteln (Differenz Veräußerungserlös und Buchwert).

Der Grund und Boden war trotz der Einlage im Jahr 2008 zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen. Es liegt kein Anwendungsfall des § 4 Abs. 3a Z 4 EStG 1988 vor. Der Grund und Boden stellt auch im Betriebsvermögen weiterhin Altvermögen dar, wodurch gemäß § 4 Abs. 3a Z 3 lit. a EStG 1988 die pauschale Gewinnermittlung gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 anwendbar ist.

2. Variante zu Beispiel 1: Die Anschaffung des bebauten Grundstückes erfolgte 2004.

Die Einlage des bebauten Grundstückes im Jahr 2008 erfolgte mit dem Teilwert. Unabhängig von der Einlage wäre aufgrund der Fristen des § 30 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 auch der Grund und Boden zum 31.3.2012 steuerverfangen gewesen. Daher ist § 4 Abs. 3a Z 4 EStG 1988 sowohl für Grund und Boden als auch für das Gebäude wie folgt anzuwenden: Die vor der Einlage entstandenen stillen Reserven des Grund und Bodens sowie des Gebäudes sind als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG 1988 zu erfassen, wobei allerdings – weil es sich hier um Neuvermögen handelt – die Einkünfte gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 zu ermitteln sind. Die nach Einlage entstandenen stillen Reserven des Grund und Bodens sowie des Gebäudes sind nach den allgemeinen Regeln der betrieblichen Gewinnermittlung zu ermitteln (Differenz Veräußerungserlös und Buchwert). Für einen allfälligen Inflationsabschlag bezüglich des Veräußerungsgewinnes des Grund und Bodens ist mangels Anwendung der pauschalen Gewinnermittlung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 auf den Zeitpunkt der Anschaffung des Grund und Bodens abzustellen (siehe Rz 777).

3. Variante zu Beispiel 1: Die Einlage erfolgt 2008 in einen Betrieb, dessen Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt wird.

Die Einlage des bebauten Grundstücks im Jahr 2008 bewirkt, dass auch der Grund und Boden zum 31.3.2012 steuerverfangen ist. Dadurch kommt § 4 Abs. 3a Z 4 EStG 1988 sowohl für den Grund und Boden als auch für das Gebäude zur Anwendung. Die vor der Einlage entstandenen stillen Reserven des Grundstücks stellen daher Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG 1988 dar. Da diese stillen Reserven (von Gebäude und Grund und Boden) ohne Einlage in das Betriebsvermögen zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen gewesen wären, kann die pauschale Gewinnermittlung für diese stillen Reserven angewendet werden. Allerdings tritt für die Anwendung des § 30 Abs. 4 EStG 1988 der Teilwert im Einlagezeitpunkt an Stelle des Veräußerungserlöses. Die nach der Einlage entstandenen stillen Reserven sind nach den allgemeinen Regeln der betrieblichen Gewinnermittlung zu ermitteln (Differenz Veräußerungserlös und Buchwert).

4. Variante zu Beispiel 1: Die Einlage erfolgt 2013 in einen Betrieb (die Art der Gewinnermittlung ist in diesem Zusammenhang nicht von Bedeutung).

Gemäß § 6 Z 5 EStG 1988 ist hinsichtlich der Bewertung der Einlage zu unterscheiden: Der Grund und Boden ist gemäß § 6 Z 5 lit. b EStG 1988 mit den Anschaffungskosten, das Gebäude gemäß § 6 Z 5 lit. c EStG 1988 mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Einlage zu bewerten. Daher kommt § 4 Abs. 3a Z 4 EStG 1988 hinsichtlich des Gebäudes zur Anwendung. Hinsichtlich der vor der Einlage entstandenen stillen Reserven des Gebäudes liegen Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG 1988 vor. Hinsichtlich dieser stillen Reserven ist § 30 Abs. 4 EStG 1988 anwendbar, wobei allerdings für die Ermittlung der pauschalen Anschaffungskosten an Stelle des Veräußerungserlöses der Teilwert im Einlagezeitpunkt heranzuziehen ist. Die nach der Einlage entstandenen stillen Reserven sind nach den allgemeinen Regeln der betrieblichen Gewinnermittlung zu ermitteln (Differenz Veräußerungserlös und Buchwert).

Der Grund und Boden war zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen; es handelt sich daher um Altvermögen. Dadurch kommt § 4 Abs. 3a Z 4 EStG 1988 für Grund und Boden nicht zur Anwendung. Der Grund und Boden stellt auch im Betriebsvermögen weiterhin Altvermögen dar, wodurch gemäß § 4 Abs. 3a Z 3 lit. a EStG 1988 die pauschale Gewinnermittlung gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 auch im Betriebsvermögen anwendbar ist.

5. Grund und Boden wurde 1985 um 100 angeschafft. Dieser Grund und Boden wurde im Jahr 2000 in einen Betrieb (Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988) zum Teilwert 150 eingelegt. Im Jahr 2014 wird dieser Grund und Boden (gemeiner Wert 180) entnommen; auf Grund der Entnahme zum Buchwert kommt es zu keiner Versteuerung der stillen Reserven. Im Jahr 2018 wird der Grund und Boden um 190 veräußert. In diesem Fall ist der Unterschiedsbetrag von Veräußerungserlös (190) und Entnahmewert (Buchwert 150) als Einkünfte nach § 30 EStG 1988 zu versteuern. Die Einkünfte sind gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 zu ermitteln, weil es sich bei dem Grund und Boden um Neuvermögen handelt (zum 31.3.2012 war der Grund und Boden als Betriebsvermögen steuerhängig). Zusätzlich sind auch die stillen Reserven, die vor der Einlage in den Betrieb entstanden sind, zu erfassen. Hinsichtlich dieser stillen Reserven ist § 30 Abs. 4 EStG 1988 anwendbar, wobei allerdings für die Ermittlung der pauschalen Anschaffungskosten an Stelle des Veräußerungserlöses der Teilwert im Einlagezeitpunkt heranzuziehen ist.

Für den Inflationsabschlag gilt folgendes:

Werden die stillen Reserven vor der Einlage des Grund und Bodens pauschal nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 erfasst, ist der Inflationsabschlag im Zuge der Einkünfteermittlung nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 auf den Zeitpunkt der Einlage zu beziehen.

Werden die stillen Reserven vor der Einlage des Grund und Bodens auf Antrag des Steuerpflichtigen ebenfalls nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt, ist für die gesamten Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung der Inflationsabschlag auf den Zeitpunkt der Anschaffung zu beziehen (siehe Rz 777).

4.7.4 Verwertung von Verlusten iZm Grundstücken (§ 6 Z 2 lit. d EStG 1988)

Rz 784

Verluste aus der Veräußerung oder Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert von Grundstücken müssen vorrangig mit Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen oder mit Wertzuschreibungen von Grundstücken desselben Betriebes verrechnet werden. Der Veräußerung sind für die Anwendung dieser Bestimmung Entnahmen gleichzuhalten; dies bewirkt die gleiche steuerliche Behandlung, wie sie § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 für betriebliches Kapitalvermögen vorsieht. Die vorrangige Verrechnung gilt nur für Grundstücke, deren Wertsteigerungen dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen.

Ein verbleibender Verlustüberhang ist zu halbieren und wie ein „normaler" betrieblicher Verlust zunächst innerbetrieblich und dann nach den allgemeinen Ertragsteuergrundsätzen auszugleichen. Ein auch nach dem vertikalen Verlustausgleich (siehe Rz 153) verbleibender Verlustüberhang geht in den Verlustvortrag ein und kann nach den Regeln des § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 in den folgenden Wirtschaftsjahren abgezogen werden.

Rz 785

Die Ermittlung und Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung, Entnahme oder Zuschreibung von Grundstücken des Anlagevermögens erfolgt gesondert vom übrigen betrieblichen Gewinn mit dem besonderen Steuersatz. Daraus ergibt sich, dass Verluste aus dem laufenden Betrieb nicht mit dem besonderen Steuersatz unterliegenden Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen zu verrechnen sind. Es kommt daher zu keiner Kürzung des laufenden betrieblichen Verlustes. Kann dieser nicht im Wege des horizontalen und vertikalen

Verlustausgleiches ausgeglichen werden, ist er im Wege des Verlustabzuges in den Folgejahren zu berücksichtigen.

Für eine Verrechnung des laufenden betrieblichen Verlustes mit Gewinnen aus der Veräußerung von Grundstücken des Anlagevermögens ist die Ausübung der Regelbesteuerungsoption gemäß § 30a Abs. 2 EStG 1988 erforderlich.

4.8 Kapitalbesteuerung im betrieblichen Bereich

4.8.1 Allgemeines

4.8.1.1 Überblick zur Neuordnung durch das Budgetbegleitgesetz 2011

Rz 786

Bis zum BBG 2011 erstreckte sich im betrieblichen Bereich die Abgeltungswirkung der KESt auf die Früchte aus der Überlassung von Kapital (insb. Dividenden, Zinsen und andere Erträgnisse aus Kapitalforderungen jeder Art; Veranlagungsoption zum Hälftesteuersatz für Beteiligungserträge iSd § 37 Abs. 4 EStG 1988). Die Substanz von Kapitalanlagen war bisher schon voll steuerverfangen; Einkünfte aus Beteiligungsveräußerungen unterlagen außerhalb der Jahresfrist dem Hälftesteuersatz nach § 37 Abs. 4 EStG 1988.

Auch nach der Neuordnung der Kapitalbesteuerung durch das BBG 2011 erstreckt sich die Abgeltungswirkung der KESt im betrieblichen Bereich nur auf die "Früchte" aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 und 2 EStG 1988; die Abgeltungswirkung erfasst damit

- **Dividenden (Gewinnanteile) und sonstige Bezüge aus Aktien und GmbH-Anteilen,**
- **gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Genossenschaften,**
- **Bezüge aus Substanzgenussrechten und Partizipationskapital iSd BWG oder VAG,**
- **Bezüge aus körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften,**

- **Zinsen und andere Erträgnisse aus Kapitalforderungen jeder Art (zB Darlehen, Anleihen, Hypotheken, Einlagen, Guthaben bei Kreditinstituten und aus Ergänzungskapital).**

Rz 787

Substanzgewinne (zB Aktiengewinne) und Derivate iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 unterliegen im betrieblichen Bereich nicht der Abgeltungswirkung, die Besteuerung erfolgt vielmehr im Wege der Veranlagung. Bei der Veranlagung steht für Substanzgewinne und Derivate idR ebenfalls ein 25%-Sondersteuersatz zu, die einbehaltene KESt ist anzurechnen.

Im betrieblichen Bereich können damit auch allfällige Teilwertabschreibungen weiter berücksichtigt werden, die Höhe der aufwandswirksamen Teilwertabschreibung wird allerdings eingeschränkt (dazu unten Rz 794 ff).

Der Umstand, dass Stückzinsen künftig nicht mehr als Früchte, sondern als Teil der Wertsteigerung erfasst werden, hat keinerlei Auswirkung auf die Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung. Bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG 1988 sind Zinsen im Zuge einer Abgrenzung ertragswirksam gegen Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens zu erfassen. Die kalkulatorischen Zinsen bei Nullkuponanleihen sowie Unterpari-Emissionen sind finanzmathematisch zu errechnen.

Rz 788

Die Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung finden auch auf die Ermittlung des Gewinns von Kapitalanlagefonds und Immobilienfonds Anwendung. Eine laufende Erfassung von Zinsen im Wege der Rechnungsabgrenzung hat daher auch bei der Gewinnermittlung eines Kapitalanlagefonds und Immobilienfonds zu erfolgen. Soweit im Investmentfondsrecht von Zinsen die Rede ist (insbesondere § 186 Abs. 1 und § 186 Abs. 2 Z 1 InvFG 2011 als Einkünfte iSd § 27 EStG 1988, sowie § 58 Abs. 2 InvFG 2011), sind darunter die abgegrenzten Zinsen zu verstehen.

4.8.1.2 Ondersteuersatz von 25%

Rz 789

§ 27a Abs. 1 EStG 1988 sieht nunmehr für die meisten Kapitaleinkünfte einen Ondersteuersatz iHv 25% vor (dazu Abschnitt 20.3); dieser Ondersteuersatz gilt nach § 27a Abs. 6 EStG 1988 auch für den betrieblichen Bereich. Bei Substanzgewinnen (zB Aktiengewinnen) und verbrieften Derivaten kommt im betrieblichen Bereich der Ondersteuersatz bei der Veranlagung zur Anwendung, die einbehaltene KESt ist anzurechnen. Mit dem Ondersteuersatz entfällt auch der bisherige Hälftesteuersatz für Beteiligungserträge und Beteiligungsveräußerungen nach § 37 Abs. 4 EStG 1988; im Falle von sonstigen negativen betrieblichen Einkünften steht die Regelbesteuerungsoption offen.

Ergeben sich aus Kapitalanlagen Verluste (zB aus Aktien), ist die Verrechenbarkeit mit den übrigen Einkünften auf die Hälfte eingeschränkt; mit Zinsen aus Sparbüchern und sonstigen Geldeinlagen/Forderungen bei Kreditinstituten können solche Verluste aus Kapitalanlagen grundsätzlich nicht verrechnet werden, außer im Falle der Ausübung der Regelbesteuerungsoption.

> ***Beispiele:***
>
> ***1. Ein Steuerpflichtiger ermittelt den Gewinn nach § 5 EStG 1988 und erwirbt im Jahr 2012 Aktien, die sich auf einem Depot bei einem österreichischen Kreditinstitut befinden. Im Jahr 2014 veräußert der Steuerpflichtige die Aktien mit einem Gewinn iHv 1.000. Das Kreditinstitut behält 25% KESt ein. Da im betrieblichen Bereich für Aktiengewinne mit der KESt keine Abgeltung verbunden ist, sind die Aktiengewinne bei der Veranlagung zu erklären und unterliegen einem Ondersteuersatz iHv 25%; die bereits einbehaltene KESt ist in der Steuererklärung ebenfalls anzugeben und wird angerechnet. Da im betrieblichen Bereich die Anschaffungsnebenkosten auch zu den Anschaffungskosten zählen (dazu unten), sind diese im Zuge der Veranlagung geltend zu machen.***
>
> ***2. Wie in Beispiel 1, der Steuerpflichtige erwirbt neben den Aktien im Jahr 2012 auch Fondsanteile; die Aktien veräußert er im Jahr 2014 mit einem Gewinn iHv 1.000, die Fondsanteile mit einem Verlust iHv 400. Das Kreditinstitut behält auf die Aktiengewinne 25% KESt ein (= 250). Es hat wiederum eine Veranlagung zu erfolgen, wobei der Aktiengewinn mit dem Fondsverlust zu verrechnen ist; die verbleibenden 600 unterliegen dem Ondersteuersatz iHv 25%, die einbehaltene KESt ist anzurechnen (150)***

und - im Falle keiner sonstigen betrieblichen Einkünfte - gutzuschreiben oder auf Antrag zu erstatten (100).

3. Wie Beispiel 2, aus den übrigen betrieblichen Einkünften des Steuerpflichtigen resultiert aber ein Verlust iHv 5.000. Der Steuerpflichtige kann die Regelbesteuerung beantragen, wodurch sich der gesamte betriebliche Verlust auf 4.400 vermindert; die gesamte KESt iHv 250 ist gutzuschreiben und auf Antrag zu erstatten. Ohne Regelbesteuerungsoption bliebe es hinsichtlich der Kapitalanlagen beim Ergebnis von Beispiel 2, der übrige Verlust iHv 5.000 würde zur Gänze in den Verlustvortrag eingehen.

4. Wie Beispiel 2, der Verlust aus den Fondsanteilen beträgt aber 1.400. Im Zuge der Veranlagung hat eine Verrechnung mit dem Aktiengewinn iHv 1.000 zu erfolgen, wodurch sich ein Verlust iHv 400 ergibt. Dieser Verlust darf nach § 6 Z 2 lit. c letzter Satz EStG 1988 nur zur Hälfte ausgeglichen (bzw. vorgetragen) werden (dazu unten).

5. Wie Beispiel 4, aber zudem gehen im betreffenden Wirtschaftsjahr noch Dividenden iHv 250 ein und es werden Zinsen auf einem betrieblichen Sparbuch iHv 150 gutgeschrieben. Tabellarisch zusammengefasst bedeutet das für das Jahr 2014:

Substanzgewinn aus Aktien	***+1.000***
Verlust aus Fondsanteilen	***-1.400***
Dividenden	***+250***
Zinsen Sparbuch	***+200***

Vorrangig sind die Aktiengewinne und Fondsverluste zu verrechnen; für die Dividenden und Zinsen entfaltet die KESt Abgeltungswirkung auch im betrieblichen Bereich. Der nach der Verrechnung verbleibende Verlustüberhang iHv 400 darf nach § 6 Z 2 lit. c letzter Satz EStG 1988 nur zur Hälfte ausgeglichen (bzw. vorgetragen) werden. Hinsichtlich der Dividenden und Zinsen kann auch in die Regelbesteuerung optiert werden (dazu unten), wodurch aber der ansonsten entstehende Verlustvortrag in Höhe von 200 entfiele.

6. Wie Beispiel 5, die übrigen betrieblichen Einkünfte des Steuerpflichtigen ergeben einen Verlust iHv 5.000. Da der Verlustüberhang iHv 400 nur zur Hälfte in den Verlustvortrag eingeht, ergibt sich ein Verlustvortrag iHv 5.200. Der Steuerpflichtige kann die Regelbesteuerung beantragen, wodurch eine Verrechnung mit den Dividenden und Sparbuchzinsen iHv 450 erfolgen würde (dazu Rz 796). Dadurch reduziert sich der Verlustvortrag auf 4.750.

4.8.2 Anschaffungskosten im betrieblichen Bereich

Rz 790

Nach § 27a Abs. 4 Z 2 EStG 1988 sind bei Kapitalanlagen und Derivaten, die dem 25%-Steuersatz unterliegen, die Anschaffungskosten ohne Anschaffungsnebenkosten anzusetzen. Für im Betriebsvermögen gehaltene Kapitalanlagen und Derivate gilt diese Einschränkung nicht. Daher gehören im Betriebsvermögen auch die Anschaffungsnebenkosten von Kapitalanlagen/Derivaten zu den Anschaffungskosten; die Anschaffungsnebenkosten sind auf die Anschaffungskosten der Kapitalanlagen/Derivate hinzuzuaktivieren.

Rz 791

Das Abzugsverbot nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 für Aufwendungen und Ausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit Einkünften stehen, die dem Sondersteuersatz iHv 25% nach § 27a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen, gilt auch im betrieblichen Bereich. Diese Aufwendungen/Ausgaben sind von den Anschaffungsnebenkosten abzugrenzen. Anschaffungsnebenkosten sind Aufwendungen, die mit der Anschaffung in einem unmittelbaren (zeitlichen und kausalen) Zusammenhang stehen.

Im Zusammenhang mit der Anschaffung von Kapitalanlagen/Derivaten kommen als Anschaffungsnebenkosten vor allem in Betracht:

- **Vermittlungsprovisionen;**
- **Handelsgebühren;**
- **Beratungskosten (für eine rechtliche oder wirtschaftliche Beratung);**
- **Ausgabeaufschlag (insbesondere bei Fonds);**
- **Spread bei Zertifikaten;**
- **Börsespesen.**

Die aufgezählten Kosten zählen aber nur dann zu den Anschaffungsnebenkosten, wenn sie in einem unmittelbaren (zeitlichen und kausalen) Zusammenhang mit der Anschaffung (= Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums) stehen. Losgelöst von einer konkreten Anschaffung anfallende laufende Beratungskosten über

Finanzanlagen/Derivate zählen mangels Anschaffung nicht zu den Anschaffungsnebenkosten. Die Anschaffungsnebenkosten sind im betrieblichen Bereich unabhängig davon zu berücksichtigen, ob sie als solche offen ausgewiesen werden.

Rz 792

Geltend zu machen sind die Anschaffungsnebenkosten erst im Rahmen der Veranlagung. Die Bank (= Abzugsverpflichteter für KESt) darf die Anschaffungsnebenkosten auch dann nicht berücksichtigen, wenn sie weiß, dass die angeschafften Kapitalprodukte (zB Aktien) im Betriebsvermögen gehalten werden; denn nach § 93 Abs. 5 erster TS EStG 1988 ist für Zwecke des Steuerabzuges davon auszugehen, dass die Wirtschaftsgüter und Derivate iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 nicht in einem Betriebsvermögen gehalten werden. Finanzierungskosten zählen nicht zu den Anschaffungsnebenkosten und können steuerlich nicht berücksichtigt werden.

Rz 793

Auf Grund des Abzugsverbotes nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 für Aufwendungen und Ausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit Einkünften stehen, die dem Sondersteuersatz iHv 25% nach § 27a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen, sind vor allem Schuldzinsen (Finanzierungskosten), Depotgebühren und laufende Bankspesen nicht abzugsfähig. Das Abzugsverbot gilt auch dann, wenn mit den entsprechenden Einkünften aus Kapitalanlagen/Derivaten in die Regelbesteuerung optiert wird. Werden vom Abzugsverbot nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 erfasste Aufwendungen/Ausgaben verdeckt als überhöhte Anschaffungsnebenkosten ausgewiesen, ist der entsprechende Teil aus den überhöhten Anschaffungsnebenkosten herauszurechnen und nicht abzugsfähig.

Anschaffungszeitpunkt ist der Zeitpunkt des Erwerbs des wirtschaftlichen Eigentums. Dies ist bei Kapitalanlagen/Derivaten der Schlusstag (siehe Rz 6103b).

4.8.3 Teilwertabschreibung und Veräußerungsverluste

Rz 794

Nach § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 sind Teilwertabschreibungen auf und Verluste aus der Veräußerung, Entnahme und Einlösung und sonstigen Abschichtungen aus Kapitalanlagen und Derivaten iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 vorrangig mit positiven Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von solchen Kapitalanlagen und Derivaten desselben Betriebes zu verrechnen. Dies gilt nur für Kapitalanlagen und Derivate, auf deren Erträge der Sondersteuersatz iHv 25% gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 anwendbar ist. Durch diese Verrechnung werden vorrangig jene Gewinne und Verluste (Teilwertabschreibungen) aus Kapitalanlagen und Derivaten wechselseitig neutralisiert, die dem Sondersteuersatz unterliegen.

> ***Beispiele:***
>
> ***1. Ein Steuerpflichtiger ermittelt den Gewinn nach § 5 EStG 1988 und erwirbt im Jahr 01 Aktien; im Jahr 03 veräußert er einen Teil der Aktien mit einem Gewinn iHv 1.000, einen anderen Teil mit einem Verlust iHv 400. Die übrigen betrieblichen Einkünfte des Steuerpflichtigen betragen 100.000. Im Wege der Veranlagung sind die Aktiengewinne zu erklären; die Verluste aus Aktien sind vorrangig mit den Aktiengewinnen zu verrechnen, sodass der verbleibende positive Saldo iHv 600 dem Sondersteuersatz von 25% unterliegt. Die übrigen betrieblichen Einkünfte unterliegen dem allgemeinen Steuertarif.***
>
> ***2. Wie in Beispiel 1, die "Verlustaktien" werden vom Steuerpflichtigen aber nicht veräußert, sondern teilwertberichtigt. Die Teilwertabschreibung iHv 400 ist vorrangig mit den Aktiengewinnen zu verrechnen.***

Rz 795

Sollten keine Gewinne aus Kapitalanlagen oder Derivaten vorliegen, hat die vorrangige Verrechnung gegen Zuschreibungen zu erfolgen.

> ***Beispiel:***
>
> ***Ein Steuerpflichtiger ermittelt den Gewinn nach § 5 EStG 1988 und erwirbt im Jahr 01 die X-Aktien und Y-Aktien; im Jahr 03 erfolgt auf die X-Aktien eine Teilwertabschreibung iHv 500. Im Jahr 05 steigt der Wert der X-Aktien und es hat eine Zuschreibung iHv 300 zu erfolgen. Im selben Jahr veräußert der Steuerpflichtige zudem die Y-Aktien mit einem Verlust iHv 200. Die***

Verrechnung des Verlustes hat vorrangig mit der Zuschreibung zu erfolgen; der verbleibende Zuschreibungsbetrag iHv 100 unterliegt dem Sondersteuersatz iHv 25%.

Rz 796

Die vorrangige Verrechnung gilt allgemein nur für Kapitalanlagen und Derivate, die dem Sondersteuersatz von 25% gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen; Teilwertabschreibungen auf oder Veräußerungsverluste aus nicht dem Sondersteuersatz unterliegenden Kapitalanlagen oder Derivaten (zB nicht verbriefte obligationenähnliche Genussrechte, Anteilscheine an nicht öffentlich angebotenen Immobilienfonds) sind nicht vorrangig zu verrechnen und voll aufwandswirksam.

Rz 797

Sollte eine Verrechnung von Teilwertabschreibungen oder Veräußerungsverlusten aus Kapitalanlagen und Derivaten mangels ausreichend hoher Veräußerungsgewinne oder Zuschreibungsbeträge im Wirtschaftsjahr nicht möglich sein, darf nach § 6 Z 2 lit. c letzter Satz EStG 1988 der "verbleibende negative Überhang" nur zur Hälfte ausgeglichen werden.

Rz 798

Der halbierte negative Überhang aus Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten ist sodann wie ein "normaler" betrieblicher Verlust, zunächst innerbetrieblich und sodann nach allgemeinen Ertragsteuergrundsätzen zu verrechnen.

Beispiele:

1. Ein Steuerpflichtiger ermittelt den Gewinn nach § 5 EStG 1988 und erwirbt im Jahr 01 Aktien, die er im Jahr 03 mit einem Verlust iHv 1.000 veräußert. Ansonsten tätigt der Steuerpflichtige im Jahr 03 keinerlei "Kapitalgeschäfte", aus Geldeinlagen bei Banken resultieren Zinsen iHv 100; die übrigen betrieblichen Einkünfte des Steuerpflichtigen betragen 100.000. Da mangels anderer Veräußerungsgewinne aus oder Zuschreibungen auf Kapitalanlagen/Derivaten eine vorrangige Verrechnung nicht möglich ist, darf nur die Hälfte des Veräußerungsverlustes (= 500) mit den übrigen

Einkünften ausgeglichen werden; ein Verlustausgleich mit den Zinsen scheidet zudem aufgrund von § 97 Abs. 1 EStG 1988 aus. Die Zinsen unterliegen der KESt mit Abgeltungswirkung.

2. Wie in Beispiel 1, aus den übrigen betrieblichen Einkünften ergibt sich ein Verlust iHv 10.000. In den Verlustvortrag gehen dadurch 10.500 ein (= 10.000 + die Hälfte des Veräußerungsverlustes); zu einer allfälligen Regelbesteuerungsoption hinsichtlich der Zinsen siehe Beispiel 3.

3. Wie in Beispiel 2, der Steuerpflichtige bezieht zudem Dividenden iHv 200; die Situation für den Steuerpflichtigen stellt sich daher wie folgt dar:

Verlust aus Aktien	***-1.000***
Zinsen (Geldeinlagen)	***+100***
Dividenden	***+200***
sonstige betriebliche Einkünfte	***-10.000***

Da mangels anderer Veräußerungsgewinne aus Kapitalanlagen/Derivaten oder Zuschreibungen eine vorrangige Verrechnung der Verluste aus Aktien nicht möglich ist, darf nur die Hälfte des Veräußerungsverlustes (= 500) mit den sonstigen Einkünften ausgeglichen werden. Da die sonstigen betrieblichen Einkünfte ebenfalls negativ sind, gehen wie in Beispiel 2 10.500 in den Verlustvortrag ein. Die Zinsen und Dividenden unterliegen der Abgeltungswirkung und könnten nur im Wege einer Regelbesteuerungsoption gegengerechnet werden. Im Falle einer Regelbesteuerungsoption können im betrieblichen Bereich aber auch Verluste aus Aktien mit Zinsen gegengerechnet werden, weil durch die vorangegangene "Halbierung" der Aktienverluste diese gewissermaßen zu "normalen" betrieblichen Verlusten umqualifiziert werden und daher die Verlustausgleichsbeschränkung nach § 27 Abs. 8 EStG 1988 nicht mehr greift. Im Falle der Ausübung der Regelbesteuerungsoption würde sich der Verlustvortrag auf 10.200 vermindern.

4. Ein Steuerpflichtiger ermittelt den Gewinn nach § 5 EStG 1988 und erwirbt im Jahr 01 Aktien, die er im Jahr 03 mit einem Verlust iHv 1.000 veräußert. Die sonstigen betrieblichen Einkünfte des Stpfl betragen Null. Der Steuerpflichtige verkauft im Jahr 03 zudem noch privat Aktien mit Gewinn iHv 800 (Anschaffung ebenfalls 2012). Der Stpfl beantragt die Regelbesteuerung; da der betriebliche Aktienverlust nur zur Hälfte als betrieblicher Verlust gilt, können nur 500 mit dem privaten Aktiengewinn verrechnet werden, 300 unterliegen dem allgemeinen Steuertarif. Würde der Stpfl mit den privaten Aktiengewinnen nicht in die Regelbesteuerung optieren, wäre die Besteuerung mit der KESt abgegolten und im betrieblichen Bereich würden 500 in den Verlustvortrag eingehen.

Rz 799

Wie Veräußerungsverluste dürfen auch Teilwertabschreibungen nur zur Hälfte ausgeglichen werden. Teilwertabschreibungen auf Kapitalanlagen/Derivate senken im vollen Umfang der Teilwertabschreibung den Buchwert der Kapitalanlagen/Derivate, außerbilanziell ist die Hälfte des Teilwertabschreibungsbetrages wieder hinzuzurechnen (nur die Hälfte wird aufwandswirksam), wodurch es zu einer 50%-Neutralisierung der Teilwertabschreibung kommt.

Beispiele:

1. Ein Steuerpflichtiger ermittelt den Gewinn nach § 5 EStG 1988 und erwirbt im Jahr 01 Aktien, auf die er im Jahr 03 eine Teilwertabschreibung iHv 1.000 durchführt. Der Stpfl veräußert im Jahr 03 im Rahmen seines Betriebes zudem Aktien mit einem Gewinn iHv 1.000 (Anschaffung der Aktien ebenfalls 01). Die Teilwertabschreibung senkt im vollen Umfang den Buchwert der Aktien; da ausreichend Aktiengewinne vorhanden sind und vorrangig eine Verrechnung mit diesen stattzufinden hat, hat keine außerbilanzmäßige Hinzurechnung zu erfolgen.

2. Ein Steuerpflichtiger ermittelt den Gewinn nach § 5 EStG 1988 und erwirbt im Jahr 01 Aktien, auf die er im Jahr 03 eine Teilwertabschreibung iHv 1.000 durchführt. Ansonsten tätigt der Stpfl im Jahr 03 keinerlei "Kapitalgeschäfte"; die Teilwertabschreibung senkt im vollen Umfang den Buchwert der Aktien, außerbilanziell ist die Hälfte der Teilwertabschreibung wieder hinzuzurechnen (daher wird nur die Hälfte der Teilwertabschreibung aufwandswirksam).

Rz 800

Zuschreibungen nach § 6 Z 13 EStG 1988, die nicht gegen Teilwertabschreibungen oder Veräußerungsverluste verrechnet werden können, unterliegen wie Veräußerungsgewinne aus Kapitalanlagen/Derivaten dem Sondersteuersatz iHv 25%.

4.8.4 Einlagenbewertung

Rz 801

Nach § 6 Z 5 EStG 1988 sind Einlagen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen. Eine Ausnahme davon gab es vor dem BBG 2011 nur für Beteiligungen iSd § 31 EStG 1988: Beteiligungen, deren Veräußerung nach § 31

EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 zu erfassen gewesen wäre, waren stets mit den Anschaffungskosten anzusetzen, wenn dieser niedriger als der Teilwert im Einlagezeitpunkt war. Die bisherige Sonderregelung für Beteiligungen iSd § 31 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 wird durch das BBG 2011 und das BBG 2012 auf Kapitalanlagen/Derivate erweitert, weil nach dem 31.12.2010 angeschaffte Anteile an Körperschaften unabhängig von der Behaltedauer und dem Beteiligungsausmaß auch im Privatvermögen steuerpflichtig sind. Nach § 6 Z 5 lit. a EStG 1988 sind daher Wirtschaftsgüter und Derivate iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 mit den Anschaffungskosten anzusetzen, wenn diese niedriger als der Teilwert im Einlagezeitpunkt sind.

Werden daher zB Aktien, GmbH-Anteile oder Derivate in einen Betrieb eingelegt, sind folgende Werte maßgeblich:

- **grundsätzlich: (ursprüngliche) Anschaffungskosten;**
- **ausnahmsweise der Teilwert, wenn der Teilwert im Einlagezeitpunkt niedriger ist als die Anschaffungskosten.**

Rz 802

§ 6 Z 5 lit. a EStG 1988 tritt nach § 124b Z 228 iVm Z 181 EStG 1988 mit 1.4.2012 in Kraft und ist ab diesem Zeitpunkt anzuwenden auf

- **nach dem 31.12.2010 erworbene Anteile an Körperschaften und Anteilscheinen an Fonds,**
- **nach dem 30.9.2011 entgeltlich erworbene andere Wirtschaftsgüter und Derivate iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988.**

Auf vor den jeweiligen Zeitpunkten erworbene Wirtschaftsgüter und Derivate iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 ist § 6 Z 5 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 weiter anzuwenden. Danach sind "Altanteile" und "Altderivate" weiterhin mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Einlage anzusetzen; nur für "Altbeteiligungen" iSd § 31 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 sind die Anschaffungskosten anzusetzen, sofern der Teilwert im Zeitpunkt der Einlage nicht niedriger ist.

4.8.5 Entnahme

Rz 803

Die Entnahme von Kapitalvermögen aus dem Betriebsvermögen stellt einen steuerpflichtigen Realisationsvorgang dar. Ein Entnahmegewinn ist dabei entweder mit dem Sondersteuersatz des § 27a Abs. 1 EStG 1988 oder, wenn das entnommene Kapitalvermögen unter § 27a Abs. 2 EStG 1988 fällt, mit dem Normalsteuersatz zu erfassen. Für die Ermittlung zukünftiger steuerpflichtiger Einkünfte gilt der Entnahmewert als Anschaffungskosten.

4.8.6 Übergangsfragen

Rz 804

Die Neuordnung der Kapitalvermögensbesteuerung tritt grundsätzlich mit 1.4.2012 in Kraft, erfasst dabei aber auch Aktien und Anteile an Investmentfonds, die ab 1.1.2011 angeschafft worden sind (siehe Abschnitt 20.1.1.3). Davor angeschaffte Altbeteiligungen wurden durch das AbgÄG 2011 im betrieblichen Bereich - wie im außerbetrieblichen Bereich bei § 31 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 - generell ins neue Regime überführt. Die Veräußerung von Altbeteiligungen unterliegt daher ab 1.4.2012 auch dem Sondersteuersatz iHv 25%, Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste sind ab 1.4.2012 nur zur Hälfte aufwandswirksam. Ab 1.4.2012 werden Altbeteiligungen und Neubeteiligungen im betrieblichen Bereich steuerlich gleich behandelt, es bedarf keinerlei steuerlicher Abgrenzungen zwischen Alt- und Neubeteiligungen. Für Altbeteiligungen besteht allerdings keine KESt-Abzugspflicht.

Teilwertabschreibungen sind ab dem 1.4.2012 nur mehr zur Hälfte aufwandswirksam. Da eine Teilwertabschreibung zum Bilanzstichtag vorgenommen wird, gilt die Neuregelung für alle Bilanzstichtage nach dem 31.3.2012. Veräußerungsverluste, die vor dem 1.4.2012 realisiert werden, fallen noch nicht in den Anwendungsbereich der Neuregelung.

Die Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens führt zu Einkünften iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988. Wertsteigerungen aus Forderungen gegenüber Banken

unterliegen dem besonderen Steuersatz von 25% gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988, nachdem auch die Zinsen daraus zum besonderen Steuersatz zu besteuern sind. Diese Sichtweise gilt auch bei realisierten Wertveränderungen bei Fremdwährungsdarlehensverbindlichkeiten („negative Forderung") gegenüber einer Bank.

Nachdem gemäß § 124b Z 192 EStG 1988 auf betrieblich gehaltenes Kapitalvermögen der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 auch bereits auf „Altvermögen" anzuwenden ist, sofern die Veräußerung/Realisierung nach dem 31.3.2012 erfolgt, ist auch bei „Altvermögen" ein Realisierungsgewinn bereits mit 25% zu besteuern. Ebenso ist ein Realisierungsverlust ab 1.4.2012 nur zur Hälfte ausgleichsfähig. Das hat zur Folge, dass im betrieblichen Bereich ein Verlust aus der Konvertierung eines vor dem 1.4.2012 aufgenommenen Fremdwährungsbankdarlehens nur zur Hälfte ausgeglichen werden kann, sofern die Konvertierung nach dem 31.3.2012 erfolgt.

Rz 1032a wird eingefügt

Rz 1032a - Beihilfen aufgrund des Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetzes (GSBG 1996)

Beihilfen (Ausgleichszahlungen), die im Rahmen des Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetzes, BGBl. Nr. 746/1996 und der dazu ergangenen Verordnung, BGBl. II Nr. 56/1997 geleistet werden (siehe § 1 Abs. 2 GSBG 1996), sind Betriebseinnahmen.

Rz 1038 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 1038 - Entschädigungen

Entschädigungen für Wertminderungen von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens sind als Betriebseinnahmen zu erfassen.

Dazu zählen auch Entschädigungen für Wertminderungen von Grundstücken. Tritt die Wertminderung auf Grund einer Maßnahme im öffentlichen Interesse ein, ist

die Entschädigung steuerfrei (§ 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988; siehe dazu Rz 6653). Besteht kein öffentliches Interesse für die die Wertminderung auslösende Maßnahme, ist die Entschädigung als Einnahme zu erfassen. Mangels Veräußerung eines Grundstücks ist der für Grundstücksveräußerungen anzuwendende besondere Steuersatz gemäß § 30a EStG 1988 nicht anwendbar.

Zu Entschädigungen im Sinne des § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 siehe Rz 6804 ff.

Rz 1060 wird geändert

Rz 1060 - Schadenersätze

Schadenersätze sind Einnahmen, soweit sie mit dem betrieblichen Geschehen im Zusammenhang stehen.

> *Beispiele:*
>
> *Versicherung von Wasserschäden in der Ordination eines Facharztes - auch bei Anmietung und Arbeit an Wänden und Decken (VwGH 17.10.1991, 89/13/0261);*
>
> *Schadenersätze infolge Beratungsfehler (VwGH 8.10.1998, 97/15/0135, betr. Zahlung eines Steuerberaters).*

Die Behebung des Schadens durch eigene Arbeitsleistung ändert nichts am Einnahmencharakter des Schadenersatzes (VwGH 20.2.1991, 90/13/0210 betr. KFZ). Der Schadenersatz eines - mit dem Bauausführer nicht identen - Dritten (Versicherung) für unfallbedingte Mehrkosten eines Hausumbauses führt zu keiner nachträglichen Minderung der Anschaffungskosten des Hauses. Der Schadenersatz ist bei entsprechend betrieblicher Nutzung des Hauses (anteilig) als Betriebseinnahme anzusehen. Dieser Betriebseinnahme steht die von den tatsächlichen Anschaffungskosten berechnete (anteilige) AfA als Betriebsausgabe gegenüber (VwGH 19.3.2002, 96/14/0087, **Rz 6121e**).

Keine Einnahmen sind Krankheits- und Heilungskosten. Weiters siehe unter "Schmerzengeld".

Rz 1069a wird neu eingefügt (Klarstellung)

Rz 1069a - Unterstützungsleistungen bei lang andauernder Krankheit

Die Unterstützungsleistung bei lang andauernder Krankheit (§§ 104a und 104b GSVG) stellt einen Einkommensersatz dar und ist daher als Betriebseinnahme zu erfassen.

Rz 1095 wird geändert (LRL 2012)

Rz 1095

Aufwendungen können - auch bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern - schon vor der Betriebseröffnung anfallen. Eine zielstrebige Vorbereitung der Betriebseröffnung muss erkennbar sein. Dabei genügt es bereits, dass Aufwendungen zur Gewinnung der notwendigen Betriebsmittel gemacht werden.

Beispiele:
Aufwendungen zur Anschaffung der Betriebsmittel (VwGH 6.5.1980, 3371/79);
Mietzahlungen für ein Geschäftslokal vor der Betriebseröffnung;
vorbereitende Reisen zu potenziellen Kunden.

Die Absicht der Eröffnung des Betriebes ist durch geeignete Unterlagen nachzuweisen (zB Gewerbeanmeldung, Schriftverkehr mit potenziellen Geschäftspartnern, Einreichpläne, Kreditvereinbarungen, Kosten-Nutzenrechnung usw.). ~~"Absicht" ist die nach außen hin erkennbare Manifestation in Verbindung mit der objektiven Eignung, auf Dauer gesehen positive Ergebnisse zu erzielen.~~

Vorweggenommene Aufwendungen stellen keine Betriebsausgaben dar, wenn ersichtlich ist, dass die Ziele nicht auf einen Betrieb als Einkunftsquelle gerichtet waren (VwGH 10.11.1993, 93/13/0108). Siehe weiters **LRL 2012** Rz **3 ff** ~~102 f~~ (Liebhaberei).

Die entfernte Möglichkeit, mit den künftigen Mitgliedern eines zu gründenden Vereines in Geschäftsbeziehungen treten zu können, verleiht den Aufwendungen für die Vereinsgründung noch nicht die Eigenschaft von Betriebsausgaben (VwGH 27.6.2000, 95/14/0134).

Rz 1154 wird geändert

Rz 1154

Anhaltspunkte für die Angemessenheit der Gehaltshöhe sind vor allem auch durch die bei verdeckten Ausschüttungen heranzuziehenden Kriterien zu gewinnen (vgl. Rz **6116 ff**), wobei vorrangig ein innerbetrieblicher Vergleich (VwGH 18.11.1987, 86/13/0113; VwGH 6.4.1995, 93/15/0064) und sodann ein außerbetrieblicher Vergleich (VwGH 19.11.1974, 1115/74, betr. Stellenangebot in einer Wirtschaftszeitung bzw. übliches Lohn-Gewinnverhältnis) herangezogen werden kann.

Rz 1239 wird geändert (LRL 2012)

Rz 1239

Beiträge zu einer freiwilligen Weiterversicherung, auf die diese Voraussetzungen nicht zutreffen, sind keine Betriebsausgaben, sondern gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 unbeschränkt abzugsfähige Sonderausgaben (vgl. zB VwGH 21.12.1989, 89/14/0103; VwGH 13.3.1991; 87/13/0260). Dies trifft bspw. auf Pensionsversicherungsbeiträge eines Kommanditisten zu, sofern keine Versicherungspflicht nach dem ASVG oder GSVG besteht. ~~Die auf eine als Liebhaberei anzusehende Tätigkeit zurückzuführenden Pflichtbeiträge im Rahmen der gesetzlichen Pensionsversicherung sind als freiwillige Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung anzusehen (VwGH 20.6.2006, 2004/15/0038).~~ **Zur steuerlichen Umqualifizierung von Pflichtbeiträgen zur Sozialversicherung iZm einer Liebhabereibetätigung siehe LRL 2012 Rz 127 f.**

Rz 1257 wird geändert (Anpassung von Werten)

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

~~2005~~	~~4.235 Euro~~	~~9,1~~	~~385,39 Euro~~
2006	4.375 Euro	9,1	398,13 Euro
2007	4.480 Euro	9,1	407,68 Euro
2008	4.585 Euro	7,65	350,75 Euro
2009	4.690 Euro	7,65	358,79 Euro
2010	4.795 Euro	7,65	366,82 Euro
2011	4.900 Euro	7,65	374,85 Euro
2012	4.935 Euro	7,65	377,53 Euro
2013	**5.180 Euro**	**7,65**	**396,72 Euro**

Rz 1298 wird geändert:

Rz 1298

Ein Forschungsfreibetrag für Aufwendungen für volkswirtschaftlich wertvolle Erfindungen kann letztmalig in Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden, die vor dem 1. Jänner 2011 beginnen.

Rest der Rz und die restlichen Rz des Abschnittes 5.5.3 entfallen.

Randzahlen 1299 bis 1329: *derzeit frei*

Rz 1329a wird geändert

Rz 1329a

Ein Forschungsfreibetrag für Aufwendungen zur Forschung und experimentellen Entwicklung kann letztmalig in Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden, die vor dem 1. Jänner 2011 beginnen. **Zur Forschungsprämie gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 siehe Rz 8208 ff.**

Rest der bisherigen Rz und die restlichen Rz des Abschnittes 5.5.3a entfallen.

Randzahlen 1329b bis 1329f: *derzeit frei*

Rz 1329g wird geändert

Rz 1329g

Ein Forschungsfreibetrag für Auftragsforschung kann letztmalig in Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden, die vor dem 1. Jänner 2011 beginnen. **Zur Forschungsprämie für Auftragsforschung gemäß § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 siehe Rz 8209 ff.**

Rest der bisherigen Rz und die restlichen Rz des Abschnittes 5.5.3b entfallen.

Randzahlen 1329h bis 1329l: *derzeit frei*

Rz 1330 wird geändert (AbgÄG 2012)

Rz 1330

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

Geld- oder Sachspenden an Einrichtungen im Sinne des § 4a Abs. 3, 4, 5 und 6 EStG 1988 sind im Rahmen des Höchstbetrages nach § 4a Abs. 1 EStG 1988 (10% des Gewinnes **vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages**; siehe dazu Rz 1348) als Betriebsausgaben abzugsfähig. Zuwendungen an Organisationen im Sinne des § 4a Z 3 lit. b EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2011 (Spendensammeleinrichtungen), die vor dem 1.1.2012 getätigt werden, sind nur in Form von Geldspenden abzugsfähig; auch die Zuwendung eines Sparbuches kann als Geldspende angesehen werden; hingegen stellt die Zuwendung von Gutscheinen keine Geldspende dar.

Spenden aus dem Privatvermögen sind als Sonderausgaben abzugsfähig. Sie können an Organisationen im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 und Abs. 4 EStG 1988 in Form von Geld- und Sachzuwendungen erfolgen. Spenden an Organisationen gemäß § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6,

Abs. 5 und 6 EStG 1988 sind nur dann als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn sie in Form von Geldzuwendungen erfolgen.

Rz 1330a wird geändert:

Rz 1330a

Aufwendungen und Ausgaben, die zu einer Gegenleistung des Empfängers führen, sowie Mitgliedsbeiträge sind nicht begünstigt (siehe auch Rz 1330e). Als Spenden sind daher nur freiwillige Zuwendungen zu verstehen, die keinen Entgeltcharakter haben, sodass Leistungsvergütungen (zB solche an Feuerwehren) keinesfalls abzugsfähig sind.

Steht der Zuwendung eine Gegenleistung gegenüber, darf der gemeine Wert der Gegenleistung höchstens 50% der Zuwendung betragen. In diesem Fall ist nur der Teil der Zuwendung, der den gemeinen Wert der Gegenleistung überschreitet, abzugsfähig. Steht der Zuwendung jedoch eine Gegenleistung von völlig unerheblichem Wert gegenüber, ist zur Gänze von einer Spende auszugehen (zB einem Spendenerlagschein angeschlossene Weihnachtskarten).

Im Hinblick auf die Unerheblichkeit der Gegenleistung ist bei Losverkäufen zu unterscheiden: Erfolgt der Verkauf von Losen im Rahmen einer Veranstaltung (zB bei einer Tombola), liegt auf Grund der hohen Gewinnchancen keine Spende vor, es sei denn, dass den ausgespielten Gewinnen lediglich symbolischer Charakter zukommt. Erfolgt der Verkauf von Losen hingegen im Rahmen einer an eine große Öffentlichkeit gerichteten Aktion (zB durch postalische Versendung, sonstige Nummernlotterien nach § 32 Glücksspielgesetz), kommt der Gewinnchance auf Grund der in diesem Fall großen Anzahl der aufgelegten Lose im Vergleich zum freigebigen Aspekt, ein Los zu erwerben, nur untergeordnete Bedeutung zu, sodass insgesamt eine Spende vorliegt.

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

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

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

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

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

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

Rz 1330b wird geändert (Judikatur)

Rz 1330b

Nicht betrieblich veranlasste Geld- oder Sachzuwendungen einer Kapitalgesellschaft zu Gunsten eines spendenbegünstigen Gesellschafters bzw. einer spendenbegünstigten Körperschaft, an der eine Beteiligung besteht, stellen eine abzugsfähige Spende im Sinne des § 4a EStG 1988 dar, wenn die formalen Voraussetzungen des § 4a EStG 1988 erfüllt sind. Es muss sich daher um eine freigebige Zuwendung handeln. Von einer solchen ist dann nicht auszugehen, wenn das Gesellschaftsverhältnis einen maßgeblichen Einfluss des Gesellschafters auf die Gesellschaft begründet.

In Rz 1330e tritt an die Stelle des Verweises „KStR 2001 Rz 692" der Verweis „**KStR 2013 Rz 514**".

Rz 1338 wird geändert (AbgÄG 2012)

Rz 1338

Die Zuwendungen an die im § 4a Abs. 4 EStG 1988 genannten Empfänger müssen zur Erfüllung der diesen Einrichtungen zukommenden Zwecke bestimmt sein. Hinsichtlich der in § 4a Abs. 4 lit. a EStG 1988 genannten Einrichtungen sind diese Zwecke 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 idF BGBl. I Nr. 112/2011 (Österreichische Nationalbibliothek), sowie in § 2 Bundesgesetz über die "Diplomatische Akademie Wien", BGBl. Nr. 178/1996, festgelegt.

Zuwendungen an Museen von Körperschaften des öffentlichen Rechts und an begünstigte Museen von anderen Rechtsträgern sowie an das Bundesdenkmalamt **inklusive des Denkmalfonds gemäß § 33 Abs. 1 des Denkmalschutzgesetzes** müssen ebenfalls zur Erfüllung der diesen Einrichtungen zukommenden Zwecken dienen.

Ein Museum ist eine Einrichtung, die zur Wahrung des kulturellen oder naturkundlichen Erbes Zeugnisse der Vergangenheit und der Gegenwart dauerhaft zu erhalten und für die Zukunft zu sichern hat. Dabei sind die Sammlungen des Museums der Öffentlichkeit zugänglich zu machen, zu dokumentieren und wissenschaftlich zu erforschen oder der wissenschaftlichen Forschung zugänglich zu machen.

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 Abs. 3 Z 5 EStG 1988 an dem Verein mehrheitlich beteiligt wäre (VwGH 26.06.2001, 97/14/0170).

Begünstigt sind auch Spenden an Dachverbände von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, deren ausschließlicher Zweck die Förderung des Behindertensportes ist. Im Unterschied zu den anderen in § 4a

Abs. 4 EStG 1988 angeführten Einrichtungen sind an solche Einrichtungen nach dem 31.12.2012 getätigte Spenden nur dann abzugsfähig, wenn die Einrichtung in der Liste der begünstigten Spendenempfänger gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 eingetragen ist. War eine solche Einrichtung auf Grund des § 4a Abs. 4 lit. d EStG 1988 in der Fassung vor dem AbgÄG 2012 spendenbegünstigt, kann bis 30.4.2013 ein Antrag auf Eintragung in die Liste der begünstigten Spendenempfänger gestellt werden. Erfolgt auf Basis dieses Antrages die Eintragung in die Liste, gilt diese Eintragung jedenfalls als mit 1.1.2013 bewirkt. Das führt dazu, dass Spenden, die im Jahr 2013 vor der Eintragung in die Liste geleistet werden, abzugsfähig sind.

Rz 1338h wird geändert (AbgÄG 2012)

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 Abs. 8 Z 1 lit. b EStG 1988 setzt voraus, dass die bisherige Tätigkeit der Vorgängerorganisation den begünstigten Zwecken im Sinne des § 4a Abs. 2 Z 1 und 3 EStG 1988 entsprochen hat und dass ihre Tätigkeit in einem eigenen Rechnungskreis erfasst wurde.

Für die Erteilung der Spendenbegünstigung an Forschungseinrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 4 und 5 EStG 1988**, sowie an Dachverbände iSd § 4a Abs. 4 lit. d EStG 1988** und **an** Spendensammelorganisationen iSd § 4a Abs. 5 Z 4 EStG 1988 setzt § 4a Abs. 8 Z 2 lit. d EStG 1988 ebenfalls einen dreijährigen Bestand der antragstellenden Körperschaft oder

deren Vorgängerorganisation voraus. Auch in diesen Fällen ist erforderlich, dass die Vorgängerorganisation den begünstigten Zwecken der antragstellenden Körperschaft entsprochen hat.

Rz 1341 wird geändert (AbgÄG 2012)

Rz 1341

Für die begünstigte Absetzung der Zuwendungen als Betriebsausgabe gemäß § 4a EStG 1988 **ist diese durch einen Beleg (zB Quittung, Erlagschein, Kontoauszug) nachzuweisen. Auf Verlangen des Spenders** hat der Spendenempfänger dem Spender **zusätzlich** eine Bestätigung auszustellen, aus der die Höhe der Geldzuwendung oder die genaue Bezeichnung der Sachzuwendung, der Zeitpunkt der Zuwendung und der Verwendungszweck der Spende hervorgehen. In der Spendenbestätigung sind jedenfalls

- **der Name und die Anschrift des Spenders,**
- **der Name des Spendenempfängers,**
- **die Zuwendung,**
- **das Datum der Zuwendung sowie**
- **die Registrierungsnummer anzugeben, unter der der Spendenempfänger in der Liste der begünstigten Spendenempfänger eingetragen ist.**

Erfolgt die Spende durch Überweisung von einem Konto mit mehr als einem Inhaber, ist die Person als Spender anzuführen, in deren Namen die Überweisung erfolgt. Bei Vorliegen einer Treuhandschaft sind auch der Name und die Anschrift des Treuhänders anzugeben. Bei unmittelbaren Geldzuwendungen ist ein entsprechender Zahlungsbeleg ausreichend. Sachzuwendungen sind im Rahmen der Spendenbestätigung durch den Spendenempfänger nicht zu bewerten; die Bewertung hat durch den Spender zu erfolgen. Die Beschreibung der Sachzuwendung muss gewährleisten, dass der gespendete Gegenstand eindeutig identifizierbar ist. Es sind daher die Kriterien der Beschreibung der Art und des Umfanges der Leistung in einer Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 zu beachten. Bloße Sammelbezeichnungen (zB Speisen, Getränke, Lebensmittel) sind nicht ausreichend.

Rz 1343 wird geändert (AbgÄG 2012)

Rz 1343

Die Abzugsfähigkeit von Spenden an die **in** § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6 und Abs. 5 EStG 1988 **genannten Empfänger sowie von nach dem 31.12.2012 getätigten Spenden an die in § 4a Abs. 4 lit. d EStG 1988** genannten Empfänger setzt darüber hinaus voraus, dass - ausgenommen von Spenden an ausländische begünstigte Forschungseinrichtungen gemäß Rz 1332a – **der Empfänger zum Zeitpunkt der Spende in die Liste der begünstigten Spendenempfänger eingetragen ist. Diese Eintragung erfolgt auf Grund eines Bescheides** 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 1348 wird geändert (AbgÄG 2012)

Rz 1348

Rechtslage bis Veranlagung 2011

Aus dem Betriebsvermögen geleistete Zuwendungen an Forschungs- oder Lehreinrichtungen iSd § 4a Z 1 EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2011 und an die in § 4a Z 2 EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2011 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.

Rechtslage **für die** Veranlagung 2012

Aus dem Betriebsvermögen geleistete Zuwendungen an in § 4a EStG 1988 genannte begünstigte Spendenempfänger 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.

Rechtslage ab der Veranlagung 2013

Aus dem Betriebsvermögen geleistete Zuwendungen an in § 4a EStG 1988 genannte begünstigte Spendenempfänger sind insgesamt nur insoweit als Betriebsausgaben abzugsfähig, als sie 10% des Gewinnes desselben Wirtschaftsjahres vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages 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 Verlust ist ein Spendenabzug als Betriebsausgabe zur Gänze ausgeschlossen. Spenden aus einem Betriebsvermögen können allerdings bis zu 10% des Gesamtbetrags der Einkünfte als Sonderausgaben abgesetzt werden (siehe Rz 1349).

Rz 1349 wird geändert (AbgÄG 2012)

Rz 1349

Rechtslage **für die** Veranlagung 2012

Zuwendungen im Sinne des § 4a EStG 1988 sind als Betriebsausgaben in Höhe von bis zu 10% des steuerpflichtigen Vorjahresgewinnes abzugsfähig. Als Sonderausgaben sind Zuwendungen an nach § 4a EStG 1988 spendenbegünstigte Empfänger gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG 1988 abzugsfähig, wobei der Gesamtbetrag aller als Betriebsausgaben und

Sonderausgaben abzugsfähiger Zuwendungen mit 10% des Gesamtbetrages der Vorjahreseinkünfte begrenzt ist.

"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 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.

Übersteigen die Zuwendungen 10% des Vorjahresgewinnes, kann der Überhang ggf. im Rahmen des § 18 Abs. 1 Z 7 oder 8 EStG 1988 berücksichtigt werden. Danach kommt ein Abzug von Zuwendungen als Sonderausgabe nur insoweit in Frage, als die gesamten Ausgaben zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres nicht übersteigen. War der Gesamtbetrag der Einkünfte des Vorjahrs negativ, kann kein Abzug als Sonderausgaben erfolgen.

Rechtslage ab der Veranlagung 2013

Zuwendungen im Sinne des § 4a EStG 1988 sind als Betriebsausgaben in Höhe von bis zu 10% des steuerpflichtigen Gewinnes abzugsfähig. Als Sonderausgaben sind Zuwendungen an nach § 4a EStG 1988 spendenbegünstigte Empfänger gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 abzugsfähig. Die als Sonderausgaben abzugsfähigen Spenden sind – unter Einbeziehung der als Betriebsausgaben berücksichtigten Spenden – mit 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte begrenzt.

Für die Berechnung des Spendenhöchstbetrages sind Kapitaleinkünfte und Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen nur zu berücksichtigen, wenn auf sie

nicht der besondere Steuersatz nach § 27a EStG 1988 bzw. § 30a EStG 1988 angewendet wird (§ 27a Abs. 1 bzw. § 30a Abs. 1 EStG 1988).

Gewinn ist der steuerpflichtige Gewinn des laufenden Wirtschaftsjahres vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages. Ein steuerlicher Verlust schließt einen Spendenabzug als Betriebsausgaben aus (es könnte aber ein Werbeaufwand im Zusammenhang mit der Hilfeleistung in Katastrophenfällen iSd § 4 Abs. 4 Z 9 EStG 1988 vorliegen). Bei Vorliegen eines Verlustes können aus dem Betriebsvermögen geleistete Zuwendungen iSd § 4a EStG 1988 bis zu 10% des Gesamtbetrags der Einkünfte als Sonderausgaben abgesetzt werden.

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

Übersteigen die Zuwendungen 10% des Gewinnes vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages, kann der Überhang gegebenenfalls im Rahmen des § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 berücksichtigt werden. Allerdings können diese Zuwendungen - wie auch solche aus dem Privatvermögen - als Sonderausgabe nur insoweit berücksichtigt werden, als sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des Kalenderjahres nicht übersteigen. Ist der Gesamtbetrag der Einkünfte des betreffenden Jahres negativ, kann kein Abzug als Sonderausgaben erfolgen.

> ***Beispiele:***
>
> ***1. Der Gewinn vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages beträgt 111. Es können daher Zuwendungen in Höhe von 11 (gerundet) für begünstigte Zwecke gemäß § 4a EStG 1988 als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Der betriebliche Gewinn beträgt 87 (unter Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages in Höhe von 13 [100*0,13]). Daneben werden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 50 erwirtschaftet. Der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt somit 137. Daher können zusätzlich Zuwendungen in Höhe von 2,7 als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 berücksichtigt werden (insgesamt 13,7).***
>
> ***2. Der Gewinn vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages beträgt 111. Es können daher Zuwendungen in Höhe von 11 für begünstigte Zwecke gemäß § 4a EStG 1988 als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Der betriebliche Gewinn beträgt 87 (unter Berücksichtigung eines***

Gewinnfreibetrages in Höhe von 13 [100*0,13]). Daneben wurde ein Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 50 erzielt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt somit 37. Die Deckelung des Betriebsausgabenabzuges für Zuwendungen nach § 4a EStG 1988 knüpft an den Gewinn des laufenden Wirtschaftsjahres an. Der geringere Gesamtbetrag der Einkünfte ist daher für das Ausmaß der als Betriebsausgabe berücksichtigungsfähigen Spendeunbeachtlich. Somit können Zuwendungen in Höhe von 11 als Betriebsausgaben abgezogen werden. Ein zusätzlicher Abzug von Zuwendungen als Sonderausgaben kommt hingegen nicht in Betracht.

Folgende Rz 1349a wird nach der Rz 1349 neu eingefügt. Die bisherigen Rz 1349a und Rz 1349b werden bei unverändertem Inhalt zu den Rz 1349b und 1349c

Rz 1349a

Erfolgt eine Spende aus dem Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft, gilt Folgendes:

1. **Spenden aus dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft sind den Beteiligten nach ihrer Vermögensbeteiligung anteilig zuzurechnen. Für die Begrenzung mit 10% des Gewinnes ist auf den Anteil am steuerlichen Ergebnis der Mitunternehmerschaft abzustellen, der auf den jeweiligen Mitunternehmer vor Berücksichtigung einer Spende entfällt. Entfällt danach auf einen Mitunternehmer ein Gewinn, kommt hinsichtlich dieses Beteiligten die Berücksichtigung der auf ihn anteilig entfallenden Spende in Betracht. Entfällt auf einen Mitunternehmer ein Verlust, kommt hinsichtlich dieses Beteiligten die Berücksichtigung der auf ihn anteilig entfallenden Spende nicht in Betracht.**

   Beispiel:

   An der AB-OG sind A und B zu je 50% beteiligt. Aus dem Betriebsvermögen der OG werden 12 gespendet. Der Gewinn der OG beträgt (vor Berücksichtigung der Spende) 100, bei B liegen Sonderbetriebsausgaben von 60 vor.
   Die Höhe der Einkünfte beträgt daher bei A +50, bei B – 10 (50 – 60 Sonderbetriebsausgaben).

   Da bei A ein Gewinn vorliegt, kann die auf ihn anteilig entfallende Spende (6) in Höhe von 5, das sind 10% seines Gewinnanteiles, berücksichtigt werden. Der Gewinnanteil des A beträgt daher 45.

Bei B liegt ein Verlust vor, ein Abzug der auf ihn anteilig entfallenden Spende kommt nicht in Betracht.
Der Gewinn der Mitunternehmerschaft beträgt somit 35 und entfällt in Höhe von + 45 auf A und – 10 auf B.

2. **Wird der Anteil an der Mitunternehmerschaft im Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens gehalten, ist zunächst im Rahmen der Feststellung gemäß § 188 BAO für jeden Beteiligten eine anteilige Spende zu berücksichtigen, wenn die Voraussetzungen dafür gemäß Punkt 1 in Betracht kommen. Da das Ergebnis der Mitunternehmerschaft (als Zwischenergebnis) in das Ergebnis des Einzelunternehmens einfließt, kann eine dem Beteiligten anteilig zuzurechnende Spende aus dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft insoweit im Rahmen der Ermittlung des Gewinnes des Einzelunternehmens (mit)berücksichtigt werden, als sie nicht schon den Gewinnanteil vermindert hat und in der Begrenzung mit 10% des gesamten Gewinnes des Einzelunternehmens gedeckt ist. Es kann sich aber auch ergeben, dass bei der Mitunternehmerschaft eine Spende berücksichtigt worden ist, die zwar unter Zugrundelegung des anteiligen Gewinnes im Feststellungsverfahren richtig ermittelt wurde, sich aber bei Berücksichtigung des gesamten Ergebnisses des Einzelunternehmens als zu hoch erweist. In derartigen Fällen kann die Ermittlung des insgesamt richtigen Ausmaßes der berücksichtigungsfähigen Spenden erst im Rahmen der Gewinnermittlung für das Einzelunternehmen erfolgen. Allfällige Korrekturen berücksichtigungsfähiger Spenden der Höhe nach sind daher im Rahmen des Einkommensteuerverfahrens durchzuführen. Dem steht die Bindungswirkung des § 192 BAO nicht entgegen.**

   Fortsetzung des Beispiels:

   A und B halten ihre Beteiligung jeweils im Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens.
   A erzielt im Einzelunternehmen (ohne Berücksichtigung des Gewinnanteiles aus der OG iHv 45; dabei wurden [anteilige] Spenden von 5 berücksichtigt)

   a) einen Gewinn von 30,

   b) einen Verlust von 10.

   Im Einzelunternehmen selbst erfolgt keine betriebliche Spende durch A.

B erzielt im Einzelunternehmen (ohne Berücksichtigung des Verlustanteiles aus der OG iHv 10)

a) einen Gewinn von 20,

b) einen Verlust von 35.

Im Einzelunternehmen selbst erfolgt keine betriebliche Spende durch B.

Da in beiden Fällen das Ergebnis aus der Mitunternehmerschaft in das Ergebnis des Einzelunternehmens einfließt, ist auf Ebene des Einzelunternehmens (gesamthaft) zu prüfen, in welchem Umfang sich die dem Einzelunternehmer insgesamt zuzurechnenden Spenden (anteilig zuzurechnende Spenden aus der Beteiligung an der Mitunternehmerschaft sowie allfällige Spenden aus dem Betriebsvermögen des Einzelunternehmens selbst) im Rahmen der Gewinnermittlung des Einzelunternehmens auswirken.

Das bedeutet für A:

- ***Fall a: A sind anteilige Spenden aus der Mitunternehmerschaft iHv 6 zuzurechnen. Der Gewinnanteil aus der Mitunternehmerschaft beträgt vor Berücksichtigung der Spende 50. Zuzüglich des eigenen Gewinnanteiles iHv 30 ergibt das einen Gesamtgewinn (vor Berücksichtigung von Spenden) von 80. Es können daher insgesamt Spenden im Ausmaß von 8 gewinnmindernd berücksichtigt werden. Zusätzlich zu dem schon im Rahmen der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft berücksichtigten (anteiligen) Spenden von 5 kann die noch nicht berücksichtigte restliche Spende von 1 berücksichtigt werden.***
- ***Fall b: Unter Berücksichtigung des Gewinnes aus der Mitunternehmerschaft (vor Berücksichtigung der Spende) in Höhe von 50 beträgt der Gesamtgewinn des A 40 (50 abzüglich 10). Es können daher insgesamt Spenden im Ausmaß von 4 gewinnmindernd berücksichtigt werden. Da bei der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft bereits (anteilige) Spenden von 5 berücksichtigt worden sind, muss das Spendenausmaß korrigiert werden. Es ist daher im Rahmen der Gewinnermittlung für das Einzelunternehmen eine Hinzurechnung von 1 vorzunehmen. Der Gewinn aus dem Einzelunternehmen beträgt somit insgesamt 36 (+45 – 10 + 1). Die im Rahmen der Gewinnermittlung nicht berücksichtigte Spende von 2 kann gegebenenfalls als Sonderausgabe berücksichtigt werden (siehe Rz 1348).***

Das bedeutet für B:

- ***Fall a: B sind anteilige Spenden aus der Mitunternehmerschaft iHv 6 zuzurechnen. Der Verlustanteil aus der Mitunternehmerschaft beträgt 10, Spenden wurden nicht berücksichtigt. Zuzüglich des „eigenen" Gewinnes iHv 20 ergibt das einen Gesamtgewinn des Einzelunternehmens von 10 (vor Berücksichtigung von Spenden). Es können daher insgesamt Spenden im Ausmaß von 1 gewinnmindernd berücksichtigt werden. Da***

im Rahmen der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft keine Spenden berücksichtigt worden sind, kann die dem B zuzurechnende Spende aus der Mitunternehmerschaft in Höhe von 1 berücksichtigt werden. Der Gewinn des Einzelunternehmens beträgt daher 19 (-10 + 20 – 1). Die im Rahmen der Gewinnermittlung nicht als Betriebsausgabe berücksichtigte Spende von 5 kann gegebenenfalls als Sonderausgabe berücksichtigt werden (siehe Rz 1348).

- ***Fall b: Da ein Gesamtverlust vorliegt, kommt die Berücksichtigung einer Spende als Betriebsausgabe nicht in Betracht. Die im Rahmen der Gewinnermittlung nicht zu berücksichtigende (auf B entfallende anteilige) Spende aus der Mitunternehmerschaft iHv 6 kann gegebenenfalls als Sonderausgabe berücksichtigt werden (siehe Rz 1348).***

Rz 1406 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 1406

- Änderungen der Art der Nutzung in Folgejahren berühren die Zehntelabsetzung nicht.
- Wird das Gebäude bei weiterlaufendem Betrieb veräußert, zur privaten Nutzung entnommen, unentgeltlich übertragen oder durch höhere Gewalt zerstört, so sind die restlichen Zehntelabsetzungen sofort abzusetzen. Sie kürzen den Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinn oder die Versicherungsentschädigung. Dies gilt auch dann, wenn ein **instandgesetztes** Gebäude entnommen und vom Steuerpflichtigen in der Folge zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt wird.
- Wird das Gebäude im Zuge der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes mitveräußert oder entnommen, so ist eine Sofortabsetzung der offenen Zehntelabsetzungen im Rahmen **der Ermittlung des Gewinnes aus der Grundstücksveräußerung** vorzunehmen **(siehe dazu auch Rz 773). Wird von der Regelbesteuerung Gebrauch gemacht, ist die Sofortabsetzung der offenen Zehntelabsetzungen im Rahmen des laufenden Gewinnes vorzunehmen** (nicht zu Lasten des begünstigten Veräußerungsgewinns).
- Im Falle der unentgeltlichen Übertragung des Betriebes inklusive des instand gesetzten Gebäudes (unter Lebenden oder von Todes wegen), sind die Zehntelabsetzungen vom Rechtsnachfolger fortzuführen.

- Bei Einbringungen in eine Kapitalgesellschaft (Art. III UmgrStG) mit Buchwertfortführung sind die Zehntelbeträge von der Kapitalgesellschaft fortzuführen (UmgrStR 2002 Rz 952); bei Zusammenschlüssen (Art. IV UmgrStG) mit Buchwertfortführung sind die Zehntelbeträge vom bisherigen Gebäudeeigentümer weiterzuführen (UmgrStR 2002 Rz 1453); bei Realteilungen (Art. V UmgrStG) mit Buchwertfortführung sind die Zehntelbeträge von dem das Gebäude übernehmenden Nachfolgeunternehmer fortzuführen (UmgrStR 2002 Rz 1621).
- Wird ein instand gesetzter Gebäudeteil in weiterer Folge durch höhere Gewalt zerstört (zB ein instand gesetztes Dach erleidet einen Sturmschaden), so sind die restlichen Zehntel unverändert fortzuführen. Die Schadensbehebung stellt jedoch keine neuerliche Instandsetzung dar, sodass die Aufwendungen dafür sofort absetzbar sind.

Der Abschnitt 5.6 mit den Rz 1440 bis 1456 entfällt.

Abschnitt 5.6: *entfallen*

Randzahlen 1440 bis 1456: *derzeit frei*

Rz 1482a wird geändert (AbgÄG 2012)

Rz 1482a - Auskunftsbescheid („Advance Ruling")

Der Verwaltungskostenbeitrag im Rahmen eines Auskunftsbescheidverfahrens betreffend Rechtsfragen im Zusammenhang mit Umgründungen, Unternehmensgruppen und Verrechnungspreisen (§ 118 BAO, "Advance Ruling") ist als Betriebsausgabe abzugsfähig **(§ 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988).**

Nach Rz 1535 werden folgende Rz 1535a und Rz 1535b eingefügt (AbgÄG 2012)

Rz 1535a – Forschungsprämie - Feststellungsbescheid

Kosten für eine Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers zur Erlangung eines Feststellungsbescheides gemäß § 108c Abs. 8 EStG 1988 über die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie (siehe Anhang V) sind als Betriebsausgaben abzugsfähig (§ 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988).

Rz 1535b – Forschungsprämie - Forschungsbestätigung

Der Verwaltungskostenbeitrag im Rahmen eines Verfahrens betreffend Forschungsbestätigung (§ 118a BAO) ist als Betriebsausgabe abzugsfähig (§ 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988).

Rz 1552 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 1552 - Grund und Boden

Aufwendungen, die mit **der laufenden betrieblichen Nutzung von Grund und Boden oder mit der Sicherung des bestehenden Eigentums am** Grund und Boden **im** Zusammenhang stehen, **stellen Betriebsausgaben dar**. Somit sind ~~zwar~~ Prozesskosten zur Verteidigung des Eigentums am Grund und Boden Betriebsausgaben (VwGH 2.4.1979, 3429/78)**. Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung von Grund und Boden sind keine Betriebsausgaben, sondern Anschaffungsnebenkosten (siehe Rz 2617 ff). Aufwendungen im Zusammenhang mit der Veräußerung von Grund und Boden unterliegen dem Abzugsverbot nach § 20 Abs. 2 EStG 1988, wenn auf die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 anwendbar ist. Daher zB stellen** Prozesskosten aus Anlass des Erwerbs **Anschaffungsnebenkosten dar und sind daher zu aktivieren. Prozesskosten aus Anlass der Veräußerung sind aufgrund des § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abzugsfähig**.

Rz 1644a wird geändert

Rz 1644a - Stabilitätsabgabe

Die von einem Kreditinstitut zu leistende Stabilitätsabgabe **sowie der in 2012 bis 2017 zu leistende Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe** ist gemäß § 10 Stabilitätsabgabegesetz, BGBl. I Nr. 111/2010, eine Betriebsausgabe.

Rz 1648 wird geändert

Rz 1648 - Stille Beteiligung

Der Gewinnanteil des echten stillen Gesellschafters stellt für den Inhaber des Unternehmens eine Betriebsausgabe dar. Siehe dazu auch **Rz 6127 ff**.

Rz 1649 wird geändert (Judikatur)

Rz 1649 - Strafen

Rechtslage ab 2.8.2011 (Inkrafttreten des AbgÄG 2011):

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988 idF des AbgÄG 2011, BGBl. I Nr. 76/2011, sind Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder Organen der Europäischen Union verhängt werden, nicht abzugsfähig. § 20 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988 ist mit dem der Kundmachung im BGBl. folgenden Tag, das war der 2.8.2011, in Kraft getreten. Dementsprechend sind Strafen und Geldbußen, die nach dem 1.8.2011 gezahlt werden oder aufwandswirksam sind, generell nicht abzugsfähig (siehe Rz 4846a).

Vertragsstrafen sind pauschalierter Schadenersatz und damit abzugsfähig. Strafen, die über den Dienstnehmer im Rahmen seiner dienstlichen Obliegenheiten verhängt werden, sind für den Arbeitgeber, der sie trägt, grundsätzlich Betriebsausgaben. Beim Arbeitnehmer liegen Lohnzahlungen vor (vgl. VwGH 29.01.1991, 91/14/0002, VwGH 23.05.1984, 83/13/0092).

Rechtslage bis 1.8.2011 (vor Inkrafttreten des AbgÄG 2011):

Strafen, die durch das eigene Verhalten des Betriebsinhabers ausgelöst werden, sind grundsätzlich Kosten der privaten Lebensführung. Ausnahmsweise sind Geldstrafen abzugsfähig, wenn

- das Fehlverhalten in den Rahmen der normalen Betriebsführung fällt und
- die Bestrafung vom Verschulden unabhängig ist oder nur ein geringes Verschulden voraussetzt.

Nach der Rechtsprechung sind zB nicht abzugsfähig:

- Strafen betr. das vom Betriebsinhaber angeordnete Überladen eines Lastkraftwagens (VwGH 3.6.1986, 86/14/0061).
- Strafen für die Verletzung von Außenhandelsvorschriften, Verkehrs- und Zollvorschriften (Verstoß gegen das Außenhandelsverkehrsgesetz; vgl. VwGH 11.10.1957, 2553/55).

- Strafen wegen überhöhter Geschwindigkeit, die über den Unternehmer verhängt werden (VwGH 25.2.1997, 96/14/0022).
- Strafen wegen Verletzung der Verkehrssicherheit oder Unterlassung der Beantwortung einer Lenkeranfrage (VwGH 11.7.1995, 91/13/0145).
- Wertersatzstrafen eines Schmugglers (VwGH 29.4.1992, 90/13/0036).
- Sonstige Verwaltungsstrafen wie zB Fahrunterrichtserteilung ohne behördliche Genehmigung (VwGH 5.7.1963, 0983/61), Vergehen gegen das Lebensmittelgesetz durch vorsätzliches Verbreiten schädlicher Lebensmittel (VwGH 21.5.1980, 2848/79).
- Geldstrafen nach dem Finanzstrafgesetz (VwGH 27.10.1970, 1865/68: fahrlässige Nichtentrichtung der Umsatzsteuer) und Wertersatzstrafen (VwGH 7.3.1972, 2051/71 und VwGH 29.4.1992, 90/13/0036), Strafen auf Grund der Durchführung von Scheinbuchungen durch einen befugten Steuerberater (VwGH 16.9.1992, 90/13/0063).
- **Disziplinarstrafen, sofern ihre Ursache im nicht bloß geringfügigen Verschulden des Steuerpflichtigen liegt und kein enger Zusammenhang mit der Einkunftserzielung besteht (Disziplinarstrafen von Rechtsanwälten und Rechtsanwältinnen, vgl. VwGH 29.3.2012, 2009/15/0035 und 2009/15/0034).**

Abzugsfähig sind zB:

- Verstoß gegen die Importpreisverordnung (VwGH 30.6.1961, 0994/59).
- Bauführung vor der Bewilligung durch den Baumeister auf Grund einer vertraglichen Verpflichtung, den Bau ungesäumt zu beginnen (VwGH 11.5.1962, 1316/60).
- Organmandat im Zusammenhang mit berufsbedingtem Entladen von Waren (VwGH 3.7.1990, 90/14/0069), analog auch irrtümliches Falschparken auf vermeintlichem Kundenparkplatz, Parken in zweiter Spur.
- Vertragsstrafen sind pauschalierter Schadenersatz und damit abzugsfähig. Strafen, die über den Dienstnehmer im Rahmen seiner dienstlichen Obliegenheiten verhängt werden, sind für den Arbeitgeber, der sie trägt, grundsätzlich Betriebsausgaben. Beim

Arbeitnehmer liegen Lohnzahlungen vor (vgl. VwGH 29.1.1991, 91/14/0002, VwGH 23.5.1984, 83/13/0092).

Rz 1686 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 1686 - Verteidigung des Eigentums am Grund und Boden

Siehe Rz 1552.

~~Beim Nichtprotokollierten bleibt der Wert des Grund und Bodens außer Ansatz. Dies ändert aber nichts daran, dass dieser als Anlagevermögen Betriebsvermögen darstellt. Laufende Ausgaben (wie Anwaltskosten zur Verteidigung des Eigentums) die mit dem Grund und Boden zusammenhängen sind (anders als Anschaffungskosten) Betriebsausgaben (VwGH 2.4.1979, 3429/78). Siehe dazu auch Rz 417 ff.~~

Rz 2233 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 2233

Der Teilwert beinhaltet neben den unmittelbaren Anschaffungskosten auch die Anschaffungsnebenkosten. ~~Bei bebauten Grundstücken sind Grund und Boden und das darauf befindliche Gebäude als Einheit anzusehen, Wertschwankungen können ausgeglichen werden (nur bei Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988). In diesem Fall hat ein gesunkener Teilwert des Gebäudes keine Auswirkung, wenn dieser Umstand durch den gestiegenen Grundpreis ausgeglichen wird (VwGH 14.10.1981, 1814/79).~~

Zur Bewertung von (bebauten) Liegenschaften siehe **auch** Rz 2610 ff.

Rz 2253 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 2253

Gehört eine bebaute Liegenschaft zum Umlaufvermögen (zB Realitätenhandel), ~~dann~~ **kann ein** möglicher Wertverlust durch zwischenzeitige Nutzung ~~kann~~ nur durch eine Teilwertabschreibung berücksichtigt werden (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188), daher wird der Wertverlust bei § 4 Abs. 3 EStG 1988 erst mit der Veräußerung wirksam.

Zur „Aktivierungspflicht" im Umlaufvermögen von Gebäuden und Wirtschaftsgütern, die keinem regelmäßigen Wertverzehr unterliegen, siehe Rz 664b ff.

Zur Ausnahme vom besonderen Steuersatz für Grundstücke des Umlaufvermögens siehe Rz 6682 ff.

Rz 2267 und Rz 2268 werden geändert (1. StabG 2012 und Judikatur)

Rz 2267

Der bebaute Grund und Boden ist in der Bilanz getrennt vom Gebäude anzusetzen; zur Aufteilung siehe Rz 2610 ff. ~~Wertschwankungen des Grund und Bodens bleiben bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 unberücksichtigt.~~

Rz 2268

Antiquitäten, Kunstwerke und Gebrauchskunst sind nicht im Weg der AfA abschreibbar (VwGH 20.05.2010, 2006/15/0200; VwGH 24.09.1996, 94/13/0240). Wertminderungen durch Wandel des Zeitgeschmacks oder durch unsachgemäße Behandlung kann durch eine Teilwertabschreibung Rechnung getragen werden (VwGH 20.12.1963, 2125/62). **Historische Musikinstrumente, die im Konzert- und Probebetrieb einer ständigen Nutzung unterworfen sind, stellen allerdings abnutzbare Wirtschaftsgüter dar (VwGH 31.7.2012, 2008/13/0082); handelt es sich dabei um Instrumente, die bereits über 100 Jahre alt sind, kann eine Nutzungsdauer von weiteren 100 Jahren zu Grunde gelegt werden (UFS 4.9.2012, RV/2398-W/12).**

Rz 2274 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 2274

Wertänderungen des Grund und Bodens sind bei der Gewinnermittlung **durch Bilanzierung in Form von Teilwertabschreibungen und Zuschreibungen gemäß § 6 Z 13 EStG 1988** zu berücksichtigen. Dafür kommen insbesondere in Betracht:

- Umweltveränderungen wie Verkehrslärm,

- Verschlechterung der Verkehrsverhältnisse,
- behördliche Maßnahmen wie Umwidmungen und
- Veränderungen des wirtschaftlichen Umfelds.

~~Zu Wertänderungen bei bebauten Grundstücken im Zusammenhang mit der Einheitstheorie siehe Rz 2629 ff.~~

Rz 2282 entfällt (1. StabG 2012)

Rz 2282

~~Außerordentliche Wertminderungen bei Gebäuden sind bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 nicht mit Werterhöhungen des Grund und Bodens auszugleichen. Die Einheitstheorie ist lediglich im Geltungsbereich von § 5 Abs. 1 EStG 1988 anwendbar (siehe Rz 2629 ff).~~

Randzahl 2282: *derzeit frei*

Rz 2302 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 2302

Zu den bewertungsfähigen Wirtschaftsgütern auf dem nackten Grund und Boden ~~(nur dieser bleibt bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 außer Betracht)~~ zählt auch bürgerlich-rechtliches Zubehör (VwGH 11.12.1990, 90/14/0199), wie "Gras, Bäume, Früchte und alle brauchbaren Dinge, welche die Erde auf ihrer Oberfläche hervorbringt" (vgl. § 295 ABGB). Solche Wirtschaftsgüter bleiben nichtabnutzbares Anlagevermögen, solange sie mit dem Grund und Boden fest verbunden sind. **Soweit diese Wirtschaftsgüter land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen (zB stehendes Holz, Bäume einer Obstplantage), sind sie auch nicht vom Grundstücksbegriff nach § 30 Abs. 1 EStG 1988 erfasst (siehe Rz 6621); dies gilt sinngemäß auch für das Feldinventar.** Feldinventar und stehende Ernte sind zumindest mit den Feldbestellungskosten (im Boden befindliche Saat, Dünger, Pflegekosten, Maschinenkosten, Fremdlöhne usw.) zu bewerten. Da es sich bei der stehenden Ernte (einschließlich des Feldinventars) um Wirtschaftsgüter mit biologischem Wachstum handelt, ist beim Bilanzierenden auch der Ansatz des höheren

Teilwertes iSd § 6 Z 2 lit. b EStG 1988 möglich). Wird von diesem Aktivierungswahlrecht nicht Gebrauch gemacht, können die Feldbestellungs- und Pflegekosten sofort als Aufwand geltend gemacht werden.

Rz 2304 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 2304

Das stehende Holz ist ein eigenständig zu bewertendes, von Grund und Boden zu trennendes Wirtschaftsgut (VwGH 11.12.1990, 90/14/0199). **Es ist auch nicht vom Grundstücksbegriff nach § 30 Abs. 1 EStG 1988 erfasst (siehe Rz 6621), weil es sich hier um ein Wirtschaftsgut handelt, das** ~~Stehendes Holz ist~~ als Produktionsmittel dazu bestimmt **ist**, Holz zu erzeugen und **damit zum nichtabnutzbaren Anlagevermögen einer Forstwirtschaft gehört**. Erst mit der Schlägerung geht diese Funktion verloren und aus dem Anlagegut wird durch Änderung der Zweckbestimmung Umlaufvermögen (VwGH 27.3.1985, 83/13/0079; VwGH 21.10.1986, 86/14/0021).

Zur jährlichen Erfassung des natürlichen Zuwachses des heranwachsenden Waldes beim Bilanzierenden (höherer Teilwert für ein Wirtschaftsgut mit biologischem Wachstum) siehe Abschn. 6.6.1.

Zur Bewertung des Holzbestandes bei Waldgrundstücksveräußerungen siehe Abschn. 15.1.8.3.2.

Zur Bewertung des stehenden Holzes im Falle der Veräußerung von Waldgrundstücken siehe Abschn. 15.1.8.3.

In Rz 2339 tritt an die Stelle des Verweises „KStR 2001 Rz 514" der Verweis „**KStR 2013 Rz 1169**".

Rz 2444 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 2444

Eine Grunddienstbarkeit kann nicht passiviert werden. Ein dadurch eingetretener Wertverlust ist jedoch bei immer währender Duldung durch eine Teilwertabschreibung des Grund und

Bodens zu berücksichtigen. **Erfolgt die Einräumung der Grunddienstbarkeit im öffentlichen Interesse und wird für die Wertminderung durch den Servitutsberechtigten eine Abgeltung geleistet, liegen steuerfreie Einnahmen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988 vor. Soweit die Wertminderung durch die Abgeltung ausgeglichen wird, ist eine Teilwertabschreibung steuerlich nicht wirksam.**

Die Überschrift zu Abschnitt 6.11.1 wird geändert

6.11.1 Allgemeines

Rz 2476 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 2476

Für die Bewertung ist **grundsätzlich** der Teilwert (siehe Rz 2230 ff) im Zeitpunkt der Entnahme maßgeblich. **Zur Bewertung von Grund und Boden siehe Rz 2635 ff.** Werden ererbte **Wirtschaftsgüter** entnommen, um eine Pflichtteilsschuld abzudecken, so sind die stillen Reserven beim Erben (und nicht beim Erblasser) im Jahr der Entnahme zu versteuern (VwGH 5.8.1993, 88/14/0060).

Der Entnahmewert tritt für nachfolgende steuerrelevante Sachverhalte an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Zur vereinfachten Bewertung siehe Rz 5926.

Die Überschrift zu Abschnitt 6.11.5 wird geändert

6.11.5 Die Entnahme von Grundstücken

Die Abschnitte 6.12.1 bis 6.12.3 und die Rz 2484 bis 2490 werden geändert; die Rz 2491 und 2492 entfallen (1. StabG 2012)

6.12.1 Einlagen nach dem 31.3.2012

Rz 2484

Die Bewertung von Einlagen von Wirtschaftsgütern in das Betriebsvermögen wurde durch das 1. StabG 2012 und das AbgÄG 2012 mit Wirksamkeit für Einlagen nach dem 31.3.2012 neu geregelt. Die Neuregelung gilt für alle Arten der Gewinnermittlung gleichermaßen.

Grundsätzlich sind Einlagen stets mit dem Teilwert zum Zeitpunkt der Einlage zu bewerten (§ 6 Z 5 lit. d EStG 1988). Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern stellt daher der Einlageteilwert die Basis für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung dar.

Es bestehen aber für Kapitalanlagen und Derivate im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 sowie für Grundstücke im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 Ausnahmen von diesem Grundsatz.

Zur Einlage von Kapitalanlagen und Derivaten siehe Rz 799 f.

6.12.1.1 Einlagen von (bebauten) Grundstücken

Rz 2485

Grundstücke im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 (siehe dazu Rz 6621) sind grundsätzlich mit den (historischen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Bei unentgeltlichem Erwerb des Grundstücks sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Rechtsvorgängers heranzuziehen.

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind um später angefallene Herstellungsaufwendungen zu erhöhen. Wurde ein eingelegtes Grundstück bereits vor der Einlage zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind die (erhöhten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten um bereits bei der Ermittlung der Einkünfte steuerlich berücksichtigte Absetzungen für Abnutzungen und sonstige begünstigte Abschreibungen (zB Herstellungsfünfzehntel im Sinne des § 28 Abs. 3 EStG 1988) zu vermindern. Weiters sind diese Anschaffungs- oder Herstellungskosten auch um die in § 28 Abs. 6 EStG 1988 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern.

Ist der Teilwert im Zeitpunkt der Einlage niedriger als die (adaptierten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten, ist das Grundstück mit diesem Teilwert anzusetzen. Adaptierungen wie im Fall des Ansatzes der Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind bei Ansatz des Teilwertes nicht vorzunehmen.

Beispiel:

Grund und Boden wurde 2008 um 50.000 angeschafft. 2009 wurde um 100.000 ein Gebäude darauf errichtet und mit Beginn 2010 vermietet; jährlich wird eine AfA in Höhe von 1.500 als Werbungskosten bei VuV geltend gemacht. Mit 1.1.2013 wird das Grundstück in einen Betrieb eingelegt. Der Einlagewert ermittelt sich wie folgt:

Anschaffungskosten Grund und Boden	***50.000***
Herstellungskosten Gebäude	***100.000***
Steuerlich geltend gemachte AfA	***- 4.500***
Einlagewert	***145.500***

Rz 2486

Wurde ein eingelegtes Grundstück bereits vor der Einlage zur Erzielung von betrieblichen Einkünften verwendet, tritt der Wert zum Zeitpunkt der Entnahme oder Betriebsaufgabe an die Stelle der (historischen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Für Grundstücke ist daher im Falle der Entnahme der Teilwert zum Entnahmezeitpunkt und im Fall der Betriebsaufgabe der gemeine Wert zum Aufgabezeitpunkt heranzuziehen; für Grund und Boden ist aber bei Entnahmen und Betriebsaufgaben nach dem 31.3.2012 der Buchwert zum Zeitpunkt der Entnahme oder Betriebsaufgabe heranzuziehen.

Die nach § 6 Z 5 lit. b EStG 1988 erforderlichen Adaptierungen sind daher auf Basis dieses Wertes vorzunehmen.

Ist der Teilwert im Zeitpunkt der Einlage niedriger als der (adaptierte) historische Entnahme- oder Aufgabewert, ist das Grundstück mit diesem Teilwert anzusetzen. Adaptierungen wie im Fall des Ansatzes des historischen Entnahme- oder Aufgabewertes sind bei Ansatz des Teilwertes nicht vorzunehmen.

Beispiel:

Ein Gebäude (Anschaffungskosten 80.000) wurde mit Beginn 2007 aus dem Betriebsvermögen entnommen. Der Teilwert zum Zeitpunkt der Entnahme betrug 100.000. In weiterer Folge wurde das Gebäude vermietet (ab der ersten Jahreshälfte 2007) und 2010 wurden Herstellungsaufwendungen im Sinne des § 28 Abs. 3 EStG 1988 im Umfang von 75.000 getätigt. Diese Herstellungsaufwendungen wurden als Herstellungsfünfzehntel bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt. Mit 1.1.2015 wird das Gebäude wieder in einen Betrieb eingelegt. Der Einlagewert ermittelt sich wie folgt:

Entnahmewert Gebäude	***100.000***	
Herstellungsaufwendungen	***75.000***	
Steuerlich geltend gemachte AfA	***-12.000***	***(8*1.500)***
Steuerlich geltend gemachte Fünfzehntel	***-25.000***	
Einlagewert	***138.000***	

Rz 2487

Abweichend vom grundsätzlichen Ansatz der (historischen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind Gebäude und grundstücksgleiche Rechte (siehe dazu Rz 6622) im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988, die zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen waren (Altvermögen) stets mit dem Teilwert zu bewerten (§ 6 Z 5 lit. c EStG 1988). Der Teilwert stellt auch dann den Einlagewert dar, wenn die (historischen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Zeitpunkt der Einlage höher waren als der Teilwert im Einlagezeitpunkt. Im Privatvermögen eingetretene Wertminderungen können daher nicht in die betriebliche Sphäre verschoben werden. Zur Einlage mit dem Teilwert und einer nachfolgenden Veräußerung aus dem Betriebsvermögen siehe Rz 783.

Rz 2488

Werden nach einer Betriebsaufgabe nach § 24 Abs. 6 EStG 1988 begünstigte Gebäudeteile in einen Betrieb innerhalb der fünfjährigen Sperrfrist eingelegt, ist der maßgebliche steuerliche Wertansatz um die unversteuerte stille Reserve zu kürzen und davon die AfA zu bemessen. Im Fall einer Veräußerung innerhalb der fünfjährigen Sperrfrist ist der steuerliche Wertansatz um die versteuerten stillen

Reserven rückwirkend zu erhöhen (§ 24 Abs. 6 EStG 1988, siehe auch Rz 5717a). Von diesem erhöhten Betrag ist rückwirkend die AfA zu bemessen.

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 sind die Vorschriften für Entnahmen und Einlagen entsprechend dem Betriebsvermögensvergleich heranzuziehen. Die Einlage von Umlaufvermögen ist als Betriebsausgabe auszuweisen, soweit nicht § 4 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988 anzuwenden ist. Eingelegtes Anlagevermögen ist zu aktivieren.

6.12.2 Einlage eines entdeckten Bodenschatzes

Rz 2489

Ein entdeckter Bodenschatz ist steuerlich ein vom Grund und Boden getrennt zu betrachtendes Wirtschaftsgut. Ein Bodenschatz stellt allerdings, falls noch nicht mit der Verwertung des Bodenschatzes begonnen worden ist, nur dann ein eigenes Wirtschaftsgut dar, wenn dieser abbauwürdig und mit seiner Aufschließung zu rechnen ist (VwGH 29.3.2006, 2004/14/0063). In einem solchen Fall würde, wenn das Grundstück samt Bodenschatz veräußert werden sollte, nicht nur für Grund und Boden, sondern auch für den Bodenschatz ein Kaufpreis(anteil) bezahlt.

Ein Bodenschatz fällt als solcher nicht unter den Begriff des Grundstücks im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988. Daher ist ein Bodenschatz im Falle der Einlage nach § 6 Z 5 lit. d EStG 1988 mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Einlage zu bewerten. Für die Bewertung sind jene Verhältnisse maßgebend, die im Zeitpunkt der Einlage bekannt waren oder bekannt sein konnten. Eine fehlerhafte Bewertung zum Einlagezeitpunkt kann berichtigt werden. Im Falle einer zutreffenden Bewertung zum Einlagezeitpunkt kommt es nicht zu einer jährlichen Neubewertung, obwohl laufend die Kenntnis über das Ausmaß und die Beschaffenheit des Bodenschatzes verfeinert wird. Maßgeblich ist die seinerzeitige Teilwertermittlung, soweit sie unter sorgfältiger Beachtung aller bewertungsrelevanter Umstände, die dem Unternehmer bekannt waren oder

bekannt hätten sein müssen, erfolgt ist (VwGH 29.3.2006, 2004/14/0063, betreffend Schottervorkommen).

6.12.3 Einlagen vor dem 1.4.2012

Rz 2490

Einlagen sind unabhängig vom Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung des eingelegten Wirtschaftsgutes stets mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Einlage anzusetzen. Werden angeschaffte Wirtschaftsgüter eingelegt, sind im Fall der späteren Veräußerung (vor dem 1.4.2012 nur innerhalb der Spekulationsfrist) - neben gleichzeitig zu erfassenden betrieblichen Einkünften - in Höhe der Differenz zwischen Anschaffungskosten und dem Teilwert zum Zeitpunkt der Einlage Einkünfte nach § 30 EStG 1988 gegeben (§ 30 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 und § 4 Abs. 3a Z 4 EStG 1988, siehe Rz 783).

Eingelegte Beteiligungen im Sinne des § 31 EStG 1988 sind höchstens mit den Anschaffungskosten anzusetzen (siehe Rz 2493).

Werden nach einer Betriebsaufgabe nach § 24 Abs. 6 EStG 1988 begünstigte Gebäudeteile eingelegt, ist der maßgebliche steuerliche Wertansatz um die unversteuerte stille Reserve zu kürzen und davon die AfA zu bemessen. Im Fall einer Veräußerung innerhalb der fünfjährigen Sperrfrist ist der steuerliche Wertansatz um die versteuerten stillen Reserven rückwirkend zu erhöhen (§ 24 Abs. 6 EStG 1988 idF des AbgÄG 2004, siehe auch Rz 5717a). Von diesem erhöhten Betrag ist rückwirkend die AfA zu bemessen.

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 sind die Vorschriften für Entnahmen und Einlagen entsprechend dem Betriebsvermögensvergleich heranzuziehen. Die Einlage von Umlaufvermögen ist als Betriebsausgabe auszuweisen, eingelegtes Anlagevermögen ist grundsätzlich zu aktivieren.

Randzahlen 2491 und 2492: *entfallen*

Die Überschrift zu Abschnitt 6.12.4 wird geändert (1. StabG 2012)

6.12.4 Einlage von Beteiligungen vor dem 1.4.2012

Rz 2496 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 2496

Bloße Nutzungen sind nicht als einlagefähige Wirtschaftsgüter anzusehen, weshalb die Bewertung gemäß § 6 Z 5 **lit. d** EStG 1988 nicht anzuwenden ist (siehe auch Rz 632 f). Nutzungseinlagen in ein Einzelunternehmen oder in eine Personengesellschaft sind in Form der Einlage einer AfA (für nicht überwiegend betrieblich genutzte bewegliche Wirtschaftsgüter oder für untergeordnet betrieblich genutzte Gebäude) möglich. Die Regelung für die als Entnahmewert anzusetzenden anteiligen Kosten für die Privatnutzung ist sinngemäß für Nutzungseinlagen anzuwenden.

Rz 2500 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 2500

Werden unkörperliche Wirtschaftsgüter in das Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers oder einer Mitunternehmerschaft eingelegt, so sind sie unabhängig davon, ob sie vor der Einlage vom Steuerpflichtigen entgeltlich erworben wurden oder nicht, stets nach den allgemein für Einlagen geltenden Bewertungsgrundsätzen zu aktivieren (§ 6 Z 5 **lit. d** EStG 1988 geht vor § 4 Abs. 1 vorletzter Satz EStG 1988).

Unkörperliche Wirtschaftsgüter, die in das Umlaufvermögen eingelegt werden, sind jedenfalls anzusetzen und nach § 6 Z 5 **lit. d** EStG 1988 zu bewerten.

> *Beispiel*
>
> *Ein Angestellter hat im Privatbereich eine Erfindung gemacht. In der Folge gründet er einen Gewerbebetrieb und verwendet die Erfindung im Rahmen dieses Betriebes als Anlagegut. Die Erfindung ist mit dem Teilwert bzw. im Falle der Fertigstellung innerhalb des letzten Jahres mit den Herstellungskosten in der Eröffnungsbilanz (ins Anlagenverzeichnis) aufzunehmen.*

Der Abschnitt 6.12.7 und die Rz 2503 und 2504 entfallen.

Abschnitt 6.12.7: *entfallen*

Randzahlen 2503 bis 2504: *derzeit frei*

In Rz 2515 tritt an die Stelle des Verweises „KStR 2001 Rz 110 und Rz 551" der Verweis „**KStR 2013 Rz 133 und 1204**".

Rz 2533 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 2533

Wird im Zuge der unentgeltlichen Übertragung die Gewinnermittlungsart gewechselt, ist der Übergangsgewinn/-verlust im ersten Wirtschaftsjahr des Übernehmers zu erfassen, wobei bei Übergang von § 5 EStG 1988 Gewinnermittlung auf § 4 Abs. 1 bzw. 3 EStG 1988 auch die stillen Reserven ~~des Grund und Bodens und~~ des gewillkürten Betriebsvermögens anzusetzen sind (siehe auch Rz 690)**; bei einem Übergang von der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 auf eine andere Art der Gewinnermittlung vor dem 1.4.2012 sind auch die stillen Reserven des Grund und Bodens zu erfassen**.

Rz 2568 wird geändert

Rz 2568

Eine spätere Rückzahlung von Subventionen, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gekürzt haben, führt zu nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Es ~~kann weiters ein IFB und ein Forschungsfreibetrag geltend gemacht werden bzw. es~~ können stille Reserven übertragen **bzw. eine Forschungsprämie bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 108c EStG 1988 geltend gemacht** werden. Wenn Zuschüsse auf Zinsen entfallen, werden die gekürzten Beträge nachträglich Betriebsausgaben.

Rz 2584 wird im Hinblick auf die Änderung des § 4 Abs. 2 EStG 1988 durch das AbgÄG 2012 geändert:

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).

Wurde in einem vor 2009 endenden Wirtschaftsjahr eine steuerwirksame Zuschreibung vom Steuerpflichtigen deswegen unterlassen, weil die Werterhöhung auf einen anderen Grund zurückzuführen ist, als jenem, der für die seinerzeitige Teilwertabschreibung maßgeblich war, ist seitens des Finanzamtes keine Bilanzberichtigung vorzunehmen.

Wird in einem solchen Fall vom Steuerpflichtigen unter Berufung auf die vom VwGH im Erkenntnis vom 22.04.2009, 2007/15/0074, zum Ausdruck gebrachte Ansicht eingewendet, für eine Zuschreibung sei die Identität der Gründe nicht erforderlich und deshalb sei eine nicht steuerwirksame Bilanzberichtigung im betreffenden Wirtschaftsjahr vorzunehmen, ist dem ab 2013 für unterlassene Zuschreibungen, die Wirtschaftsjahre ab 2003 betreffen, unter Zugrundelegung des § 4 Abs. 2 EStG 1988 in der Fassung des AbgÄG 2012 zu entsprechen. Das bedeutet, dass im ersten nicht verjährten Veranlagungsjahr ein Zuschlag für die nicht steuerwirksam gewordene Zuschreibung anzusetzen ist.

Rz 2608 bis 2609a werden geändert

Rz 2608

~~Der Anschaffungszeitpunkt der Neuanteile ist in § 6 Z 15 EStG 1988 nicht geregelt. Analog zur Regelung des § 30 Abs. 6 EStG 1988 ist für~~**Bei** Anteilen im Betriebs- und Privatvermögen **ist** davon auszugehen, dass durch die Aufteilung des Buchwertes bzw. der Anschaffungskosten der Altanteile auf alte und neue keine Anschaffung, sondern nur ein Erwerb im Zeitpunkt der Protokollierung des Kapitalberichtigungsbeschlusses im Firmenbuch

vorliegt (**dies ergibt aus § 2 Abs. 2 iVm § 4 der Kapitalmaßnahmen-VO**). **Somit teilen die Freianteile im Hinblick auf die Anwendbarkeit der neuen Kapitalbesteuerung (§ 124b Z 185 EStG 1988) das Schicksal der Altanteile.**

Rz 2609

§ 6 Z 15 **und § 27a Abs. 4 Z 4** EStG 1988 **sehen** im Falle einer Kapitalberichtigung die "Spreizung" der Anschaffungskosten bzw. Buchwerte der Anteile an der berichtigenden Gesellschaft vor. Im Verhältnis des ursprünglichen Nennkapitals zum erhöhten Nennkapital werden die Anschaffungskosten bzw. Buchwerte abgestockt und die Abstockungsbeträge als Anschaffungskosten bzw. Buchwerte der "Freianteile" (bei GmbH) oder "Gratisaktien" (bei AG) behandelt.

Bestehen für Altanteile unterschiedliche Anschaffungskosten aus verschiedenen Anschaffungsvorgängen, so wird für Zwecke der Behaltefrist des § 12 EStG 1988 ~~bzw. der Spekulationsfrist des § 30 EStG 1988~~ eine Zuordnung der Neuanteile zu den einzelnen Anschaffungsvorgängen vorzunehmen sein. Denn mangels eines steuerpflichtigen Vermögenszugangs haben die anlässlich einer Kapitalberichtigung ausgegebenen Freianteile keinen eigenständigen Wertansatz. Es ist der Wertansatz der Altanteile auf die Alt- und Neuanteile zu verteilen.

> *Beispiel:*
>
> *Der Steuerpflichtige besitzt 40 Aktien mit Anschaffungskosten von **28.000 €** und 30 weitere Aktien mit Anschaffungskosten von **18.000 €** bei gleich hohen Nennwerten. Wird das Grundkapital aus Gesellschaftsmitteln im Verhältnis 2:1 erhöht, so verteilen sich die Aktien mit Anschaffungskosten von **28.000 €** nunmehr auf 60 Aktien und die Aktien mit Anschaffungskosten von **18.000 €** auf 45 Aktien.*
>
> *Bei durch Teilwertabschreibungen oder Übertragungen gemäß § 12 EStG 1988 reduzierte Altanteile ist dieser reduzierte Buchwert für die Aufteilung auf Alt- und Neuanteile heranzuziehen.*

Die Überschrift zu Abschnitt 6.20.2.2 wird geändert (AbgÄG 2012)

6.20.2.2 Steuerpflicht für Rückzahlungen auf Grund einer nachfolgenden Kapitalherabsetzung gemäß § 32 Abs. 1 Z 3 EStG 1988

Rz 2609a

Siehe Rz 6907 ff.

§ 6 Z 15 EStG 1988 regelt die Qualifikation der Anschaffungskosten bzw. Buchwerte der Anteile nach Ablauf der Zehnjahresfrist nicht.

Die ordentliche Kapitalherabsetzung nach Ablauf der Zehnjahresfrist mit Rückzahlung ist als Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs. 12 EStG 1988 zu werten. Mangels Veränderung der Anschaffungskosten oder Buchwerte der Anteile kann sich daher ein Überhang des Rückzahlungsbetrages gegenüber den Anschaffungskosten bzw. Buchwerten ergeben, der sowohl bei der natürlichen Person gemäß § **27 Abs. 3** EStG 1988 als auch bei der Körperschaft gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 Steuerpflicht auslöst.

Beispiel:

> ***Bei der A-GmbH erfolgte im Jahr 2002 eine Nennkapitalerhöhung von 50.000 € auf 200.000 € im Wege einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln. Für die Kapitalberichtigung wurden 50.000 € aus der Kapitalrücklage und 100.000 € aus der Gewinnrücklage verwendet.***
>
> ***Im Jahr 2013 beschließen die Gesellschafter der A-GmbH – beteiligt sind die natürliche Person B mit 60% (Anschaffungskosten des GmbH-Anteils: 30.000 €) und die C-GmbH mit 40% (Anschaffungskosten des GmbH-Anteils: 20.000 €) –, das Nennkapital im Wege einer ordentlichen Kapitalherabsetzung auf 80.000 € herabzusetzen und an die Gesellschafter zurückzuzahlen. Die ordentliche Kapitalherabsetzung im Nominale von 120.000 € entfällt mit 72.000 € auf A und mit 48.000 € auf die C-GmbH.***
>
> ***Bei B übersteigt der Rückzahlungsbetrag von 72.000 € die Gesamtanschaffungskosten der Beteiligung (Altanteil und Freianteil) von 30.000 € um 42.000 €. Dieser Betrag ist gemäß § 4 Abs. 12 iVm § 27 Abs. 3 EStG 1988 steuerpflichtig und ist im Veranlagungsweg der Einkommensteuer zu unterwerfen.***
>
> ***Für die weitere steuerliche Behandlung bei B sind Anschaffungskosten für die Beteiligung an der A-GmbH von Null maßgeblich. Wird daher von B die Beteiligung an der A-GmbH zu einem späteren Zeitpunkt veräußert, sind bei der Einkünfteermittlung dem Veräußerungserlös Anschaffungskosten von Null gegenüberzustellen.***
>
> ***Bei der C-GmbH übersteigt die Forderung auf das rückzuzahlende Kapital von 48.000 € den Buchwert der Beteiligung von 20.000 € (Altanteile und Freianteile) um 28.000 € und liegt bei ihr in dieser Höhe ein steuerpflichtiger Ertrag vor. Für die fortgesetzte steuerliche Behandlung der Beteiligung an der A-GmbH ist ebenfalls ein Buchwert von Null maßgebend.***

Die Überschrift zu Abschnitt 6.21 wird geändert

6.21 Bewertung von (bebauten) Grundstücken im Anlagevermögen

Rz 2626 und 2627 werden geändert (1. StabG 2012)

Rz 2626

Anschaffungsnebenkosten sind auch Aufschließungskosten (Beiträge zur Verkehrserschließung durch öffentliche Interessentenwege oder Ortsstraßen, Herstellung der Wasserversorgung und Abwasserentsorgung, gesetzliche Beiträge zu Fußgängerzonen usw.) sowie Kosten von Schutzbauten (zB Hochwasserschutz) und anderen behördlichen Auflagen (zB Vorschreibung der Errichtung eines Wasserrückhaltebeckens durch die Gemeinde), soweit sie durch den Grundeigentümer zu tragen sind (zB in Form von Anlieger- oder Interessentenbeiträgen oder Infrastrukturbeiträgen); insoweit Aufwendungen auf Dritte überwälzt werden, sind die Anschaffungsnebenkosten entsprechend zu kürzen. Ein zeitlicher Zusammenhang der Aufschließungskosten mit dem Anschaffungsvorgang ist nicht erforderlich.

Diese Aufwendungen sind entsprechend ihres Veranlassungszusammenhanges auf Grund und Boden oder Gebäude aufzuteilen.

Rz 2627

Hingegen gehören die Kosten des Anschlusses an öffentliche Versorgungssysteme wie Gas, Wasser, Strom, Kanalisation zu den Herstellungskosten des Gebäudes**, weil sie der Nutzbarkeit des Gebäudes dienen** (VwGH 12.2.1965, 1279/64). Gleiches gilt für die Kosten für die Ablöse der Verpflichtung zur Errichtung von Garagenabstellplätzen (zB nach Wiener Garagengesetz).

Bei unbebauten Grundstücken stellen solche Anschlusskosten grundsätzlich eigene Wirtschaftsgüter dar (VwGH 1.3.1983, 82/14/0156); allerdings sind diese Anschlusskosten auf Grund des engen Nutzungs- und Funktionszusammenhanges mit dem Grund und Boden vom Grundstücksbegriff mitumfasst (siehe Rz 6621).

Im Falle der Veräußerung des Grund und Bodens sind daher die Anschaffungskosten um diese Anschlusskosten zu erhöhen.

Rz 2627a wird neu eingefügt (Klarstellung)

Rz 2627a

Kosten für Maßnahmen der Bodenverbesserung (zB durch Drainagen, Geländegestaltungen) stellen Herstellungsaufwendungen in Zusammenhang mit Grund und Boden dar und sind daher zu aktivieren.

Rz 2631 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 2631

Wertänderungen des Grund und Bodens sind bei der Gewinnermittlung **durch Bilanzierung in Form von Teilwertabschreibungen und Zuschreibungen gemäß § 6 Z 13 EStG 1988** zu berücksichtigen. Dafür kommen insbesondere in Betracht:

- Umweltveränderungen wie Verkehrslärm,
- Verschlechterung der Verkehrsverhältnisse,
- behördliche Maßnahmen wie Umwidmungen und
- Veränderungen des wirtschaftlichen Umfelds.

Rz 2633 bis 2636 werden geändert und die Rz 2635a bis 2635c neu eingefügt (1. StabG 2012 und AbgÄG 2012)

Rz 2633

~~Im Geltungsbereich des § 5 EStG 1988 sind bebaute~~ **Bei einem bebauten Grundstück stellen Grund und Boden und Gebäude zwei selbständige Wirtschaftsgüter dar.** ~~einheitliches Wirtschaftsgut anzusehen (Einheitstheorie).~~ Eine durch einen Wertverlust begründete Teilwertabschreibung am Gebäude ist **daher ab dem 1.4.2012 unabhängig von den Wertentwicklungen des Grund und Bodens vorzunehmen. Eine Teilwertabschreibung für das Gebäude kommt nur dann in Betracht, wenn der**

Wert zum Bilanzstichtag nachweislich (idR durch Bewertungsgutachten) gesunken ist.

Ist vor dem 1.4.2012 auf Grund der Einheitstheorie eine Teilwertabschreibung unterblieben, ist der bisherige Wertansatz des Gebäudes fortzuführen.

Rz 2634

Eine Absetzung für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung eines Gebäudes kann nicht mit Werterhöhungen des Grund und Bodens ausgeglichen werden.

6.21.4 Die Entnahme von Grundstücken

Rz 2635

Bei Entnahme sind Grundstücke mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme zu bewerten (§ 6 Z 4 EStG 1988). Davon abweichend erfolgt die Entnahme von Grund und Boden nach dem 31.3.2012 zum Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme, wenn der entnommene Grund und Boden im Falle der Veräußerung dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 unterläge. Wäre der besondere Steuersatz in Höhe von 25% nicht anwendbar, erfolgt auch die Entnahme des Grund und Bodens zum Teilwert.

Ist der besondere Steuersatz auf Grund der Ausübung der Regelbesteuerungsoption gemäß § 30a Abs. 2 EStG 1988 nicht anzuwenden, erfolgt die Entnahme von Grund und Boden dennoch zum Buchwert.

Zu den Ausnahmen vom besonderen Steuersatz siehe Rz 6682 ff.

> ***Beispiele:***
>
> ***1. Grund und Boden wurde im Jahr 2008 um 100.000 im Betriebsvermögen eines § 4 Abs. 1-Gewinnermittlers angeschafft. Im Jahr 2013 wird dieser Grund und Boden aus dem Betriebsvermögen entnommen. Der Teilwert des Grund und Bodens beträgt zu diesem Zeitpunkt 120.000, die Entnahme erfolgt aber zum Buchwert in Höhe von 100.000.***
>
> ***2. Grund und Boden wurde im Jahr 1990 im Betriebsvermögen eines § 5 Abs. 1-Gewinnermittlers angeschafft. Im Jahr 2004 wurde der Grund und Boden auf Grund eines nachhaltigen Wertverlustes auf den Teilwert in Höhe***

von 80.000 abgeschrieben. Im Jahr 2013 wird der Grund und Boden aus dem Betriebsvermögen entnommen. Der Teilwert zu diesem Zeitpunkt beträgt 90.000. Auf Grund der Teilwertabschreibung im Jahre 2004 käme gemäß § 30a Abs. 3 Z 3 EStG 1988 der besondere Steuersatz im Fall der Veräußerung nicht zur Anwendung. Daher erfolgt die Entnahme zum Teilwert und es sind die stillen Reserven in Höhe von 10.000 zu versteuern. Auf Grund des § 30a Abs. 3 Z 3 EStG 1988 erfolgt die Besteuerung dieser stillen Reserven zum Normaltarif nach § 33 EStG 1988.

Rz 2635a

Erfolgt die Entnahme von Grundstücken nach dem 31.3.2012 zum Teilwert (zB Gebäude; Gebäudeanteil bei betrieblich genutzten Eigentumswohnungen), sind die stillen Reserven (Unterschiedsbetrag von Entnahmeteilwert und Buchwert) im Rahmen der betrieblichen Einkünfte mit dem besonderen Steuersatz zu erfassen. Hinsichtlich einer späteren privaten Veräußerung des Grundstückes tritt der Entnahmeteilwert an die Stelle der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.

Wurde das entnommene Grundstück mit dem Teilwert eingelegt, sind die gemäß § 4 Abs. 3a Z 4 EStG 1988 steuerhängigen stillen Reserven des Zeitraumes vor der Einlage nicht im Zeitpunkt der Entnahme zu versteuern. Diese stillen Reserven führen zu Einkünften nach § 30 EStG 1988 und sind erst im Zeitpunkt einer späteren Veräußerung zu versteuern.

Beispiel:

Im Jahr 2000 wird ein bebautes Grundstück im Privatvermögen angeschafft. Auf Grund und Boden entfallen Anschaffungskosten von 40; auf das Gebäude 60. Dieses Grundstück wird 2008 in einen Betrieb, dessen Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt wird, eingelegt. Der Teilwert beträgt im Zeitpunkt der Einlage für Grund und Boden 70, für das Gebäude ebenfalls 70. 2015 wird das bebaute Grundstück entnommen. Der Teilwert des Grund und Bodens im Entnahmezeitpunkt beträgt 100 (Buchwert 70, Anschaffungskosten 40), der des Gebäudes 90 (Buchwert 70, Anschaffungskosten 60).

Die Einlage des bebauten Grundstückes im Jahr 2008 erfolgte mit dem Teilwert, allerdings war lediglich das Gebäude durch die Einlage zum 31.3.2012 steuerverfangen. Dadurch liegt hinsichtlich des Gebäudes im Betriebsvermögen Neuvermögen vor; § 4 Abs. 3a Z 4 EStG 1988 ist somit für das Gebäude anwendbar und im Falle einer späteren Veräußerung lägen für die vor der Einlage entstandenen stillen Reserven Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG 1988 vor.

Auf Grund der Entnahme kommt es aber nur zur Erfassung der im Betriebsvermögen angefallenen stillen Reserven. Die Entnahme des Grund und Bodens erfolgt nach § 6 Z 4 EStG 1988 zum Buchwert, zu steuerpflichtigen Einnahmen in Höhe von 20 (90-70) führt daher nur die Entnahme des Gebäudes.

2020 wird das Grundstück um 220 veräußert (davon entfallen 120 auf Grund und Boden und 100 auf das Gebäude).

*Der Grund und Boden war trotz der Einlage in den Betrieb im Jahr 2008 zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen. Er stellte daher durchgehend Altvermögen dar. Daher kann die pauschale Gewinnermittlung gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 angewendet werden. Der Veräußerungsgewinn ist daher auf Basis des auf Grund und Boden entfallenden Veräußerungserlöses zu ermitteln. Der Veräußerungsgewinn für den Grund und Boden beträgt daher 16,80 (120*0,14).*

Das Gebäude stellt kein Altvermögen dar, weil es im Rahmen des Betriebes zum 31.3.2012 steuerverfangen war. Allerdings sind die betrieblichen stillen Reserven im Zeitpunkt der Entnahme bereits versteuert worden. Der Entnahmewert ist an die Stelle der Anschaffungskosten getreten. Daher beträgt der Veräußerungsgewinn 10 (100-90). Zusätzlich sind aber auch die auf Grund des § 4 Abs. 3a Z 4 EStG 1988 steuerhängigen stillen Reserven, die vor der Einlage entstanden sind, im Veräußerungszeitpunkt zu erfassen. Hinsichtlich dieser stillen Reserven ist § 30 Abs. 4 EStG 1988 anwendbar, weil das Gebäude ohne Einlage zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen gewesen wäre. Allerdings ist für die Ermittlung der pauschalen Anschaffungskosten an Stelle des Veräußerungserlöses der Teilwert im Einlagezeitpunkt (70) heranzuziehen.

Rz 2635b

Entnahmen von Grund und Boden vor dem 1.4.2012 waren nur dann steuerlich zu erfassen, wenn die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 erfolgte. In diesem Fall war der entnommene Grund und Boden jedenfalls mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme zu bewerten. Bei der Regeleinkünfteermittlung sind in diesem Fall die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen um etwaige bei der Entnahme realisierte stille Reserven, höchstens jedoch um die Differenz zwischen den Anschaffungskosten bzw. dem Einlagewert und dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme, zu kürzen.

War die Entnahme steuerlich nicht zu erfassen, ist diese Entnahme nicht als Anschaffung iSd § 30 EStG 1988 anzusehen (VwGH 28.2.1973, 0900/72); bei Berechnung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen ist daher vom

Zeitpunkt der tatsächlichen Anschaffung und den tatsächlichen Anschaffungskosten auszugehen (es sei denn, es wird von der pauschalen Einkünfteermittlung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 Gebrauch gemacht).

Rz 2635c

Auch die Entnahme von Grund und Boden des Altvermögens erfolgt zum Buchwert. Wurde dem Grund und Boden auf Grund des Umstandes der mangelnden Steuerwirksamkeit von Wertveränderungen kein Buchwert beigemessen, bestehen in Anbetracht der Möglichkeit der pauschalen Gewinnermittlung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 keine Bedenken, den Buchwert des Grund und Bodens mit einem „Erinnerungseuro" anzunehmen.

Rz 2636

Erfolgt die Bewertung der Entnahme von **Grundstücken** mit dem **Teilwert, ist dieser** im Schätzungswege nach anerkannten Bewertungsmethoden zu **ermitteln**. Ein vorgelegtes Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung.

Rz 3119 wird geändert:

Rz 3119

Die Berichtigung der Nutzungsdauer ist notwendig, wenn von vornherein von einer falschen Nutzungsdauer ausgegangen worden ist. Die Abweichung muss hierbei aber erheblich (jedenfalls 20%) sein.

Die AfA muss infolge der im Einkommensteuerrecht geltenden Periodenbesteuerung bei der Gewinn-/Überschussermittlung des Kalenderjahres geltend gemacht werden, in das sie wirtschaftlich gehört. Daher können unterbliebene Absetzungen nicht nachgeholt und zu hohe Absetzungen nicht durch eine Minderung oder Aussetzung der Abschreibung in der Zukunft ausgeglichen werden (Nachholverbot; VwGH 31.05.2011, 2007/15/0015, 30.03.2011, 2008/13/0024). **Liegt die Wurzel des Fehlers im Jahr 2003 oder in einem späteren Jahr, kommt ab 2013 für eine steuerwirksame AfA-Korrektur die Berücksichtigung eines Zu/Abschlages in Betracht (§ 4 Abs. 2 EStG 1988; § 4**

Abs. 3 letzter Satz, § 28 Abs. 7 EStG 1988) in Betracht. ~~Für eine steuerwirksame periodenrichtige AfA-Korrektur kommt mangels eines anderen Verfahrenstitels eine Berichtigung nach § 293c BAO in Betracht.~~

Rz 3134 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 3134

Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermitteln, haben eine Anlagekartei (Anlageverzeichnis) der im Betrieb verwendeten abnutzbaren Wirtschaftsgüter **und des Grund und Bodens des Anlage- und Umlaufvermögens** zu führen. Nach § 7 Abs. 3 EStG 1988 ist das Führen eines Anlageverzeichnisses keine materielle Voraussetzung für die Inanspruchnahme einer AfA, diese Bestimmung hat nur den Charakter einer bloßen Ordnungsvorschrift.

Rz 3140 wird geändert (Klarstellung)

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). **Ein schwimmendes Bauwerk stellt mangels fester Verbindung mit dem Boden kein Gebäude dar.** 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.

In den Rz 3154, 3155, 3156, 3158, und 3159 entfallen die Ausführungen zur Rechtslage bis Veranlagung 2000.

Rz 3359 wird geändert (Judikatur)

Rz 3359

Gehen im Fall des Unternehmerwechsels die Abfertigungsverpflichtungen auf den Rechtsnachfolger über, so hat der Rechtsnachfolger mit der Verpflichtung zur Weiterführung der Abfertigungsrückstellung auch die Verpflichtung zur Wertpapierdeckung unter Beachtung der vorstehenden Absätze zu übernehmen. Es bestehen keine Bedenken, die Wertpapierdeckung erstmals in der ersten Schlussbilanz nach dem Übergang der Abfertigungsansprüche auszuweisen **(vgl. VwGH 28.3.2012, 2008/13/0091).** Das

erforderliche Ausmaß der Wertpapierdeckung bestimmt sich dabei nach dem Ausmaß der fortzuführenden Abfertigungsrückstellung. Bei rückwirkenden Umgründungen muss die Wertpapierdeckung spätestens an jenem Tag gegeben sein, an dem sie ohne rückwirkende Umgründung beim Übertragenden hätte vorliegen müssen.

Für die Berechnung der Wertpapierdeckung ist nicht die zum Übernahmestichtag errechnete, sondern die beim bisherigen Arbeitgeber zum letzten Bilanzstichtag ausgewiesene Rückstellung maßgebend.

Bei Umgründungen iSd UmgrStG ist hingegen die vom Übertragenden in der zum Umgründungsstichtag erstellten Bilanz auszuweisende Rückstellung, soweit die Abfertigungsverpflichtungen auf den Übernehmenden übergehen, für diesen maßgebend.

In Rz 3391 tritt an die Stelle des Verweises „KStR 2001 Rz 1059 ff" der Verweis „**KStR 2013 Rz 874 ff**".

In Rz 3395 tritt an die Stelle des Verweises „KStR 2001 Rz 1062" der Verweis „**KStR 2013 Rz 877**" und an Stelle des Verweises „KStR 2001 Rz 1059" der Verweis „**KStR 2013 Rz 874**".

Rz 3502 wird geändert (Judikatur)

Rz 3502

Eine Rückstellung für Prozesskosten kann nur gebildet werden, wenn am Bilanzstichtag bereits ein Prozess anhängig und ernsthaft damit zu rechnen ist, dass dem Steuerpflichtigen durch den Ausgang des Prozesses besondere Aufwendungen (zB Gerichtskosten, Rechtsanwaltskosten) erwachsen, soweit sie auf das entsprechende Jahr entfallen (VwGH 30.9.1987, 86/13/0153; **VwGH 26.4.2012, 2009/15/0158**).

Rz 3705 wird geändert (Klarstellung)

Rz 3705

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

- Gebäude und Herstellungsaufwendungen eines Mieters oder sonstigen Nutzungsberechtigen auf ein Gebäude.
- Personen- und Kombinationskraftfahrzeuge, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen. Die Begriffe "Personenkraftwagen" und "Kombinationskraftwagen" sind im Sinne der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002 auszulegen.
- Luftfahrzeuge.
- Geringwertige Wirtschaftgüter, 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 **(zB Vorführfahrzeuge)** sind als gebrauchte Wirtschaftsgüter anzusehen. Ausstellungsstücke (bspw. auf Messen) oder im Probebetrieb (VwGH 04.03.2009, 2006/15/0378) eingesetzte Wirtschaftsgüter sind als ungebrauchte Wirtschaftsgüter zu werten. **Ebenso sind dem Grunde nach begünstigte Fahrzeuge, die durch den Händler für einen Tag zugelassen wurden (Tageszulassungen), als ungebrauchte Wirtschaftsgüter zu werten.**
  - Für hergestellte Wirtschaftsgüter gilt:
    - Ein ungebrauchtes Wirtschaftsgut liegt vor, wenn durch die Herstellung ein Wirtschaftsgut entsteht, das sich in seiner Verkehrsgängigkeit von jenem unterscheidet, aus dessen Bestandteilen es zusammengesetzt ist (in diesem Sinne VwGH 20.02.2008, 2006/15/0130).
    - Wird ein Wirtschaftsgut hergestellt und stammen die Bestandteile aus Wirtschaftsgütern, die zuvor dieselbe Marktgängigkeit wie das hergestellte Wirtschaftsgut aufgewiesen haben, führt nicht schon die Herstellung selbst zu einem ungebrauchten Wirtschaftsgut. Das hergestellte Wirtschaftsgut ist

ungebraucht, wenn der Wertanteil ungebrauchter Bestandteile und der Eigenleistung mindestens 75% der Herstellungskosten beträgt.

  - Wird ein voll abgeschriebenes Wirtschaftsgut dergestalt generalüberholt, dass die Produktivität massiv erhöht wird, stellt dies eine Änderung der Wesensart dar; es liegt daher ein ungebrauchtes Wirtschaftsgut vor (VwGH 16.12.2009, 2009/15/0079).

- Wirtschaftsgüter, die von einem Unternehmen erworben werden, das unter beherrschendem Einfluss des Steuerpflichtigen steht. Dies ist der Fall, wenn der Steuerpflichtige oder die Mitunternehmerschaft bei Beteiligung an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft zu mindestens 20% beteiligt ist (vgl. § 228 UGB) und einen beherrschenden Einfluss ausübt. Gegebenenfalls kann auch auf Grund eines persönlichen Naheverhältnisses ein beherrschender Einfluss vorliegen (zB bei Unternehmen im Familienverband).
- Wirtschaftsgüter, für die ~~der Forschungsfreibetrag gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 oder Z 4b EStG 1988 oder~~ eine **Forschungsprämie** gemäß § 108c EStG 1988 in Anspruch genommen wurde.

Die Überschrift zu Abschnitt 9.2 wird geändert:

9.2 Gewinnfreibetrag (§ 10 EStG 1988, Rechtslage ab der Veranlagung 2010 bis 2012)

Rz 3819 wird geändert (1. StabG 2012)

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. **Zu den für die Veranlagungszeiträume 2013 bis 2016 geltenden Besonderheiten siehe Rz 3845 ff.**

Rz 3822 wird geändert (AbgÄG 2011)

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.

Für endbesteuerungsfähige bzw. dem besonderen Steuersatz unterliegende Kapitalerträge gilt:

Rechtslage für die Veranlagungen 2010 und 2011:

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben nicht abzugsfähig, soweit sie mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 EStG 1988 oder § 37 Abs. 8 EStG 1988 in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Dementsprechend können endbesteuerungsfähige in- oder ausländische Kapitalerträge nicht in die Bemessungsgrundlage des Gewinnfreibetrages einbezogen werden. Dies gilt auch dann, wenn die endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge (freiwillig) tarifveranlagt werden. Rz 3712 betreffend den Freibetrag für investierte Gewinne ist insoweit für den Gewinnfreibetrag nicht anzuwenden.

Rechtslage für Veranlagungen ab 2012:

Betriebliche Kapitalerträge im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1 und Z 2 EStG 1988, somit Früchte aus einer Kapitalüberlassung, können dann nicht in die Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag einbezogen werden, wenn sie mit dem besonderen Steuersatz von 25% besteuert werden. Bei Besteuerung mit dem Tarifsteuersatz (Regelbesteuerungsoption) besteht der Ausschluss für Kapitalerträge im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1 und Z 2 EStG 1988 nicht. Substanzgewinne (§ 27 Abs. 3 EStG 1988) und Gewinne aus Derivaten (§ 27 Abs. 4 EStG 1988) sind stets zu berücksichtigen. Substanzgewinne erhöhen daher stets die Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag, während andererseits

die zur Hälfte tarifsteuerpflichtigen Substanzverluste die Bemessungsgrundlage vermindern.

Gewinne, die nach Durchschnittssätzen (§ 17 EStG 1988) *[...] (Rest der Rz unverändert)*

Rz 3828 wird geändert, indem ein zusätzlicher (letzter) Absatz angefügt wird (Klarstellung)

Rz 3828

[...]

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. Eine fondsgebundene Lebensversicherung stellt kein zur Deckung des Gewinnfreibetrages taugliches Wirtschaftsgut dar.

Auch nach Ablauf der Behaltefrist stellen Wertpapiere, die zum Zweck der Deckung eines Gewinnfreibetrages angeschafft worden sind, Betriebsvermögen dar. Dies gilt auch außerhalb der Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988. Nur durch eine Entnahme scheiden sie aus dem Betriebsvermögen aus.

Folgender Abschnitt 9.2a mit den Rz 3845 bis 3848 wird neu eingefügt:

9.2a Gewinnfreibetrag (§ 10 EStG 1988, Rechtslage für Veranlagungszeiträume 2013 bis 2016)

Rz 3845

Für die Veranlagungszeiträume 2013 bis 2016 ergeben sich durch das 1. StabG 2012 bzw. das AbgÄG 2012 folgende Änderungen iZm dem Gewinnfreibetrag:

1. **Staffelung des Prozentausmaßes (Verschleifung des Freibetrages, Rz 3846).**
2. **Einbeziehung von steuersatzbegünstigt versteuerten Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen in die Bemessungsgrundlage.**
3. **Einkommensteuervorauszahlungen für die Kalenderjahre 2013 bis 2016 sind bereits unter Zugrundelegung des § 10 EStG 1988 in der für die Jahre 2013 bis**

2016 geänderten Fassung zu berechnen (§ 124b Z 214 EStG 1988). Dementsprechend sind Vorauszahlungsbescheide für 2013 und Folgejahre gegebenenfalls von Amts wegen zu ändern, wenn bei der Bemessung der Vorauszahlung ein Gewinnfreibetrag berücksichtigt wurde, der auf Basis der neuen Rechtslage nur in geringerem Umfang zusteht.

Rz 3846

Der Gewinnfreibetrag beträgt bis zu einer Bemessungsgrundlage von 175.000 Euro (unverändert zu 2010 bis 2012) 13%. Überschreitet die Bemessungsgrundlage diesen Betrag, steht für den Überschreitungsbetrag, abhängig von der Höhe der Überschreitung, ein reduzierter Gewinnfreibetrag zu. Für einen Überschreitungsbetrag bis 175.000 Euro stehen 7% und für weitere 230.000 Euro 4,5% Gewinnfreibetrag zu. Abweichend von der bis 2012 geltenden Rechtslage, die ein maximales Ausmaß des Gewinnfreibetrages von 100.000 Euro vorsah (dies entspricht einem maximalen begünstigten Gewinn von 769.230 Euro), steht der Gewinnfreibetrag in den Jahren 2013 bis 2016 somit nur für Gewinne bis zu 580.000 Euro zu. Unter Zugrundelegung der Prozentstaffelung ergibt sich damit ein Maximalausmaß von 45.350 Euro.

Beispiele:

	Fall 1	***Fall 2***	***Fall 3***
Bemessungsgrundlage	***190.000***	***280.000***	***650.000***
Höchstmögliches Ausmaß GFB	***23.800[1)]***	***30.100***	***45.350***
Grundfreibetrag	***3.900***	***3.900***	***3.900***
Verbleibender möglicher investitionsbedingter GFB	***19.900***	***26.200***	***41.450***
Investitionen in begünstigte WG	***24.000***	***25.000***	***60.000***
Investitionsbedingter GFB	***19.900[2)]***	***25.000[3)]***	***41.450***
GFB gesamt	***23.800***	***28.900***	***45.350***
Gewinn endgültig	***166.200***	***251.100***	***604.650***

1) 22.750 (175.000 x 13%) + 1.050 (15.000 x 7%) = 23.800

2) 23.800 (Zeile 2) – 3.900 (Zeile 3) = 19.900

3) Mit der Höhe der Investitionen begrenzt

Rz 3847

Übersteigt bei mehreren Betrieben die Bemessungsgrundlage insgesamt 175.000 Euro, ist auf Basis der gestaffelten Sätze ein Durchschnittssatz zu ermitteln. Dabei ist zunächst der höchstmögliche Gewinnfreibetrag auf Grundlage der Gewinne der einzelnen Betriebe an Hand der gestaffelten Sätze zu errechnen. Daraus ist ein Durchschnittssatz abzuleiten. Dieser ist sodann für das Höchstausmaß des Gewinnfreibetrages für jeden einzelnen Betrieb maßgebend.

Bei mehreren Betrieben ist der Grundfreibetrag von höchstens 3.900 Euro wie bisher grundsätzlich vom Steuerpflichtigen zuzuordnen, subsidiär erfolgt eine Zurechnung im Verhältnis der Gewinne. Übersteigt die Bemessungsgrundlage insgesamt 30.000 Euro, steht unter der Voraussetzung entsprechender Investitionen bei jedem Betrieb in Höhe von 13% oder eines entsprechend geringeren Durchschnittssatzes ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag zu, soweit diesem Betrieb nicht ohnehin schon ein Grundfreibetrag zugeordnet ist.

Beispiel:

	Betrieb A	***Betrieb B***	***Betrieb C***	***Gesamt***
Bemessungsgrundlagen	***40.000***	***90.000***	***50.000***	***180.000***
Höchstmögliches Ausmaß GFB für den Steuerpflichtigen insgesamt				***23.100***
Durchschnittssatz				***12,83% [1)]***
Betriebsbezogene Höchstgrenze für GFB (12,83% des Gewinns)	***5.133***	***11.550***	***6.417***	
Grundfreibetrag	***-***	***-***	***3.900***	***3.900***
Verbleibender möglicher investitionsbedingter GFB gesamt				***19.200***

Verbleibender möglicher investitionsbedingter GFB betriebsbezogen	***5.133***	***11.550***	***2.517 [2)]***	
Investitionen in begünstigte WG	***6.000***	***13.000***	***2.600***	
Berücksichtigter Investitionsbedingter GFB	***5.133***	***11.550***	***2.517***	***19.200***
Berücksichtigter GFB	***5.133***	***11.550***	***6.417***	***23.100***
Betriebliche Einkünfte endgültig	***34.867***	***78.450***	***43.583***	***156.900 [3)]***

1) Periodisch

2) Da diesem Betrieb der Grundbetrag zugeordnet wurde, ist dieser vom betriebsbezogenen Höchstbetrag abzuziehen; der verbleibende Restbetrag stellt das Potenzial für den investitionsbedingten GFB dar.

3) = 180.000 (Bemessungsgrundlagen gesamt) – 23.100 (GFB gesamt)

Rz 3848

Übersteigt die Summe der Betriebsgewinne den Betrag von 580.000 Euro, beträgt der Gewinnfreibetrag höchstens 45.350 Euro. Aus diesem Höchstbetrag ist der Durchschnittssatz abzuleiten und dieser auf die einzelnen Betriebsgewinne anzuwenden.

Beispiel:

	Betrieb A	***Betrieb B***	***Betrieb C***	***Gesamt***
Bemessungsgrundlagen	***40.000***	***90.000***	***460.000***	***590.000***
Höchstmögliches Ausmaß GFB für den Steuerpflichtigen insgesamt				***45.350***
Durchschnittssatz				***7,6864% [1)]***
Betriebsbezogene Höchstgrenze bei Anwendung des Durchschnittssatzes	***3.074,56***	***6.917,76***	***35.357,44***	***~45.350***
Grundfreibetrag	***-***	***-***	***3.900***	***3.900***

Verbleibender möglicher investitionsbedingter GFB gesamt				***41.450***
Verbleibender möglicher investitionsbedingter GFB betriebsbezogen	***3.128***	***7.038***	***31.457,44***	
Investitionen in begünstigte WG	***4.000***	***8.000***	***32.000***	
Berücksichtigter Investitionsbedingter GFB	***3.074,56***	***6.917,76***	***31.457,44***	
Berücksichtigter GFB	***3.074,56***	***6.917,76***	***35.357,44***	***45.350***
Betriebliche Einkünfte endgültig	***36.925,44***	***83.082,24***	***424.642,56***	***~544.650[2)]***

1) (45.350: 590.000) x 100

2) Betriebsgewinne gesamt (590.000) abzüglich GFB gesamt (45.350)

Randzahlen 3849 bis 3860: ***derzeit frei***

Der bisherige Abschnitt 9.2a und die Unterabschnitte 9.2a.1 bis 9.2a.11 werden zu Abschnitt 9.2b und den Unterabschnitten 9.2b.1 bis 9.2b.11.

Rz 3861a wird geändert (LuF-PauschVO 2011)

Rz 3861a

Eine Übertragung stiller Reserven (Bildung eines steuerfreien Betrages nach § 12 EStG 1988) ist bei Anwendung der ~~LuF PauschVO 2001 sowie der~~ LuF PauschVO 2006 **sowie der LuF-PauschVO 2011** nicht möglich**.**

~~Der VwGH hat im Erk. vom 27.7.1999, 94/14/0170 festgehalten, dass bei Bildung der Rücklage (des steuerfreien Betrages) nach § 12 EStG 1988 gewährleistet sein muss, dass die aufgedeckten stillen Reserven auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens übertragen werden können. Die für den Streitzeitraum geltende Pauschalierungsverordnung sah für die Ermittlung des Gewinnes aus Forstwirtschaft eine (vollständigen) Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vor. Die im Rahmen dieser Einnahmen-Ausgaben-Rechnung in der Praxis~~

~~angewendeten pauschalen Ausgabensätze waren reine Sätze der ehemaligen Finanzlandesdirektionen, auf deren Anwendung kein Rechtsanspruch bestand. Es ist davon auszugehen, dass der VwGH die Reservenübertragung (bzw. die Bildung einer Übertragungsrücklage) nur im Hinblick auf die verordnungsmäßig vorgesehene vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung als zulässig ansah.~~

Die ~~LuF PauschVO 2001 sowie die~~ LuF PauschVO 2006 **sowie die LuF-PauschVO 2011** sieht ~~hingegen~~ - vom Nebenerwerb abgesehen - für die Gewinnermittlung hinsichtlich der verschiedenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebszweige ausschließlich eine Voll- oder Teilpauschalierung vor. Gemäß § 1 Abs. 1 **LuF-PauschVO 2011** ist die Anwendung der Verordnung bloß auf einzelne Betriebszweige oder einzelne betriebliche Tätigkeiten unzulässig. Im Hinblick darauf kommt ~~ab dem Jahr 2001~~ für Steuerpflichtige, die von der **LuF-PauschVO 2011** Gebrauch machen, die Übertragung stiller Reserven (Bildung eines steuerfreien Betrages) nicht ~~mehr~~ in Betracht, **weil** es zu einer steuerlichen Erfassung der unversteuert gebliebenen stillen Reserve infolge der Pauschalierung nicht mehr kommen kann.

Rz 3861b wird neu eingefügt (1. StabG 2012)

Rz 3861b

Bei Anwendung der LuF-PauschVO 2011 (BGBl. II Nr. 417/2010 idF BGBl. II Nr. 4/2011) sind von der Pauschalierung die regelmäßig im Betrieb anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge erfasst. Im Unterschied zu der in größeren zeitlichen Abständen erfolgenden Erneuerung des Maschinenparks, die in den Anwendungsbereich der LuF-PauschVO 2011 fällt (siehe dazu Rz 4175), stellt die Veräußerung und Anschaffung von Grundstücken kein regelmäßiges Rechtsgeschäft dar (siehe Rz 4157a). Die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen unterliegen grundsätzlich dem besonderen Steuersatz und sind nicht Teil des Gesamtbetrages der Einkünfte und des Einkommens im Sinne des § 33 EStG 1988; sie sind daher immer gesondert zu ermitteln, wobei die Übertragung stiller Reserven (Bildung eines steuerfreien Betrages) nach § 12 EStG 1988 zulässig ist.

Die Überschrift zu Abschnitt 9.3.3.1 wird geändert (1. StabG 2012)

9.3.3.1 Sonstige körperliche und unkörperliche Wirtschaftsgüter

Rz 3869 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 3869

Stille Reserven, die aus **sonstigen** körperlichen Wirtschaftsgütern **(körperliche Wirtschaftsgüter mit Ausnahme von Grundstücken im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988)** stammen, dürfen nur auf **sonstige** körperliche Wirtschaftsgüter übertragen werden. Ebenso verhält es sich bei unkörperlichen Wirtschaftsgütern. Nutzungsrechte (zB Mietrechte, Servitute, Fruchtgenussrechte) sind unkörperliche Wirtschaftsgüter. Wird durch die Einräumung eines Nutzungsrechtes an einem Wirtschaftsgut jedoch wirtschaftliches Eigentum begründet, hat sich die Beurteilung am Wirtschaftsgut selbst zu orientieren. Zur Abgrenzung der körperlichen Wirtschaftsgüter von den unkörperlichen siehe im Übrigen Rz 454.

Rechtslage für Übertragungen stiller Reserven vor dem 1.4.2012

Für Übertragungen stiller Reserven auf körperliche Wirtschaftsgüter vor dem 1.4.2012 besteht keine Einschränkung hinsichtlich stiller Reserven aus der Veräußerung von Gebäuden.

Rz 3872 und 3873 werden geändert und die Rz 3872a wird neu eingefügt (1. StabG 2012)

Rz 3872

Eine Übertragung stiller Reserven auf Anschaffungskosten von Grund und Boden ist nur zulässig, ~~wenn der Gewinn nach § 5 EStG 1988 ermittelt wird und~~ wenn auch die stillen Reserven aus der Veräußerung von Grund und Boden stammen. Stille Reserven aus Grund und Boden sind auch auf **Gebäude** übertragbar.

Eine Übertragung stiller Reserven auf Anschaffungskosten von Gebäuden ist nur zulässig, wenn auch die stillen Reserven aus der Veräußerung von Gebäuden oder Grund und Boden stammen.

Rechtslage für Übertragungen stiller Reserven vor dem 1.4.2012

Für eine Übertragung stiller Reserven auf Anschaffungskosten von Grund und Boden vor dem 1.4.2012 ist zusätzlich zu den sonstigen Voraussetzungen die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 erforderlich. Stille Reserven aus Grund und Boden sind auch auf andere körperliche Wirtschaftsgüter übertragbar.

Rz 3872a

Handelt es sich bei dem veräußerten Grund und Boden, dessen stille Reserven übertragen werden sollen, um Altvermögen im Sinne des § 30 Abs. 4 EStG 1988, können die zu übertragenden stillen Reserven auch pauschal ermittelt werden. Mit der Reservenübertragung wird das Wahlrecht bezüglich der pauschalen Gewinnermittlung ausgeübt; eine nachträgliche Änderung der Methode der Ermittlung der übertragenen stillen Reserven im Falle der späteren Veräußerung des Ersatzwirtschaftsgutes ist nicht zulässig.

Rz 3873

Wird auf ein bebautes Grundstück übertragen, so **kann** eine Aufteilung analog den entsprechenden Anschaffungskosten **vorgenommen werden.** Entscheidend ist die Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes, auf das die stille Reserve übertragen werden soll (bebautes Grundstück), zum Bilanzstichtag. **Da es sich aber bei einem bebauten Grundstück um zwei selbständige Wirtschaftsgüter handelt, können die stillen Reserven (Grund und Boden und Gebäude) auch nur auf das Gebäude übertragen werden.** ~~Wird ein unbebautes Grundstück angeschafft und noch im selben Wirtschaftsjahr mit der Errichtung eines Betriebsgebäudes begonnen, ist eine Übertragung stiller Rücklagen nur auf den Grund und Boden nicht zulässig (VwGH 22.10.2002, 98/14/0061). Bei den übrigen Gewinnermittlungsarten ist nur eine Übertragung auf das Gebäude zulässig.~~

Rz 3877 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 3877

Für folgende Wirtschaftsgüter ist die Behaltefrist von 15 Jahren vorgesehen:

- Grundstücke ~~oder Gebäude~~, auf deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten stille Reserven übertragen wurden und
- Gebäude, die iSd § 8 Abs. 2 EStG 1988 oder vorzeitig iSd EStG 1972 abgeschrieben wurden.

Die Überschrift zu Abschnitt 9.3.5.1.1 wird geändert

9.3.5.1.1 Berechnung bei bebauten Grundstücken

Rz 3880 bis 3882 werden geändert (1. StabG 2012)

Rz 3880

Bei **bebauten** Grundstücken **handelt es sich um zwei selbständige Wirtschaftsgüter.** ~~mit darauf befindlichen Gebäuden~~ **Daher** ist die Behaltefrist für **Grund und Boden** und für das Gebäude ~~grundsätzlich~~ jeweils gesondert zu berechnen. ~~Grundstück und Gebäude sind jeweils die "kleinste Einheit" der Fristenberechnung.~~ **Für Zwecke der Ermittlung der auf den Grund und Boden entfallenden stillen Reserven zählen zum Grund und Boden auch Einrichtungen** wie Kanalisation, Umzäunungen, Befestigungseinrichtungen usw. Wurde ein Tatbestand, der zur Verlängerung der Behaltefrist auf 15 Jahre führt, in Bezug auf einen Teil des **Grund und Bodens** oder einen Teil des Gebäudes gesetzt, dann verlängert sich die Behaltefrist jeweils für **den ganzen Grund und Boden** bzw. für das ganze Gebäude auf 15 Jahre.

Rz 3881

Wird ein bebautes Grundstück veräußert, ist zur Ermittlung der auf **Grund und Boden** und Gebäude entfallenden stillen Reserven der Veräußerungserlös im Verhältnis der Verkehrswerte auf **Grund und Boden** und Gebäude aufzuteilen (siehe Rz 2613).

Rz 3882

Für die Beurteilung der Zulässigkeit der Übertragung stiller Reserven ist die Behaltefrist gemäß § 12 Abs. 3 EStG 1988 für Grund und Boden und Gebäude

gesondert zu berechnen**. Dabei ist immer auf den Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung des jeweiligen Wirtschaftsgutes abzustellen.**

Dies gilt auch für Wirtschaftsgüter, auf die eine Übertragung stiller Reserven vor dem 1.4.2012 stattgefunden hat.

- ~~Beträgt die Behaltefrist sowohl für Grundstück als auch für ein später hergestelltes Gebäude einheitlich 7 bzw. 15 Jahre, so ist eine Übertragung der stillen Reserven zulässig, wenn seit der Zugehörigkeit des Grundstückes zum Betriebsvermögen mindestens 7 bzw. mindestens 15 Jahre verstrichen sind.~~

- ~~Sind die Behaltefristen für das Grundstück einerseits und das darauf befindliche Gebäude andererseits unterschiedlich, so ist anhand des jeweiligen Fristenlaufs für Grundstück und Gebäude gesondert zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Übertragung stiller Reserven gegeben sind. Dies bedeutet, dass trotz unterschiedlicher Behaltefristen der Fristenlauf immer mit der Anschaffung des Grundstückes beginnt.~~

  Beispiel 1:

  *Im Jahre **2012** wird **Grund und Boden** angeschafft und darauf keine stillen Reserven übertragen. Auf die Herstellungskosten des im Jahre **2014** errichteten Gebäudes werden stille Reserven übertragen. Das bebaute Grundstück wird im Jahre **2022** veräußert.*

  *Die Behaltefrist für **den Grund und Boden** beträgt 7 Jahre und jene für das Gebäude 15 Jahre.*

  Im Jahr 2022 befindet sich der Grund und Boden bereits seit mehr als 7 Jahren im Anlagevermögen. Das Gebäude befindet sich ebenfalls seit mehr als 7 Jahren im Anlagevermögen, allerdings beträgt die Behaltefrist für das Gebäude 15 Jahre. Daher können lediglich die stillen Reserven des Grund und Bodens auf Grund und Boden und/oder Gebäude übertragen werden.

  Beispiel 2:

  Im Jahr 2012 wird Grund und Boden angeschafft. Im Zuge der Anschaffung werden stille Reserven auf den Grund und Boden übertragen. 2014 wird ein Gebäude ohne Übertragung stiller Reserven errichtet. Das bebaute Grundstück wird im Jahre 2022 veräußert.

  Die Behaltefrist für den Grund und Boden beträgt 15 Jahre, für das Gebäude 7 Jahre.

  Im Jahr der Veräußerung ist lediglich für das Gebäude die Behaltefrist erfüllt. Daher sind nur die stillen Reserven des Gebäudes auf Gebäude übertragbar.

Beispiel 3:

Im Jahr 2012 wird Grund und Boden angeschafft. Im Zuge der Anschaffung werden stille Reserven auf den Grund und Boden übertragen. 2014 wird ein Gebäude errichtet, wobei stille Reserven auf das Gebäude übertragen werden. Das bebaute Grundstück wird im Jahre 2028 veräußert.

Die Behaltefrist für den Grund und Boden und Gebäude beträgt jeweils 15 Jahre.

Im Jahr der Veräußerung ist lediglich für den Grund und Boden die Behaltefrist erfüllt. Daher sind nur die stillen Reserven des Grund und Bodens auf Grund und Boden und/oder Gebäude übertragbar.

Beispiel 4:

Im Jahre 1997 wird Grund und Boden angeschafft und darauf keine stillen Reserven übertragen. Auf die Herstellungskosten des im Jahre 2010 errichteten Gebäudes werden stille Reserven übertragen. Das bebaute Grundstück wird im Jahre 2013 veräußert.

Die Behaltefrist für den Grund und Boden beträgt 7 Jahre und jene für das Gebäude 15 Jahre.

Da sich der Grund und Boden im Jahre 2013 bereits mehr als 7 Jahre im Anlagevermögen befindet, können die stillen Reserven des Grund und Bodens auf Grund und Boden und/oder Gebäude übertragen werden. Die 15-jährige Behaltefrist für das Gebäude ist noch nicht erfüllt. Daher sind die stillen Reserven des Gebäudes nicht übertragbar.

Rz 3884 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 3884

Die Rücklage (der steuerfreie Betrag) kann innerhalb von 12 Monaten ab dem Ausscheiden des Wirtschaftsgutes auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Anlagevermögen übertragen werden (Stichtagsprinzip). Erfolgte das Ausscheiden durch höhere Gewalt oder behördlichen Eingriff, verlängert sich die Übertragungsfrist auf 24 Monate. Die Verlängerung der Frist auf 24 Monate gilt ebenfalls, wenn auf Herstellungskosten von Gebäuden übertragen wird und mit der tatsächlichen Bauausführung ("1. Spatenstich") innerhalb der Frist von 12 Monaten ab dem Ausscheiden des **Gebäudes** begonnen wird.

In Rz 3889 entfallen die Ausführungen zur Fassung bis zur Veranlagung 2004.

Rz 4004 wird geändert (Anpassung an die SachbezugswerteVO)

Rz 4004

Bei der Einräumung von Anwartschafts(Options)rechten ist der Vorteil iSd § 15 Abs. 2 EStG 1988 mit der Optionseinräumung zugeflossen, wenn der Option der Charakter eines Wirtschaftgutes zukommt, dh. über die Option frei verfügt werden kann. Andernfalls fließt der Vorteil erst mit der Ausübung des Rechts zu. Zur Bewertung von an Mitarbeiter kostenlos oder verbilligt abgegebenen Optionen siehe **die Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 396/2012,** sowie LStR 2002 Rz 210 bis 213.

Rz 4006 wird geändert (BBG 2011 und 1. StabG 2012)

Rz 4006

Die Veräußerung von Wirtschaftsgütern führt außerhalb betrieblicher Einkünfte nur dann zu Einnahmen, wenn dies gesetzlich ausdrücklich vorgesehen ist. Eine derartige gesetzliche Anordnung findet sich bei der Veräußerung**, Einlösung und sonstigen Abschichtung von Wirtschaftsgütern, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital darstellen (§ 27 Abs. 3 EStG 1988), Einkünfte aus der Veräußerung von Derivaten (§ 27 Abs. 4 EStG 1988)**, bei der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen (§ 28 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 **idF vor dem AbgÄG 2012**), bei den besonderen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung **im Rahmen von Veräußerungen von Gebäuden vor dem 1.4.2012** (§ 28 Abs. 7 EStG 1988), **bei privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30 EStG 1988) und bei Spekulationsgeschäften (§ 31 EStG 1988).**

Rz 4007 wird geändert (Anpassung an die SachbezugswerteVO)

Rz 4007

Voraussetzung für die Qualifikation als Einnahme ist die Vermehrung des Vermögens auf Empfängerseite durch von außen zugeflossenes Geld bzw. geldwerte Vorteile (siehe dazu auch Abschnitt 13). Ein gewährtes Darlehen führt beim Darlehensnehmer zu keinen Einnahmen, weil das Zufließen der Darlehensvaluta keine Vermögensvermehrung bewirkt (VwGH 29.9.1987, 87/14/0086). Dies gilt auch für zinsenlose bzw. zinsverbilligte

Arbeitgeberdarlehen, da dem Arbeitnehmer nicht die Darlehensvaluta als solche als Vorteil zufließen, sondern lediglich die aus der Gewährung resultierenden Zinsvorteile (zur Bewertung der Zinsersparnis bei zinsverbilligten oder unverzinslichen Arbeitgeberdarlehen und Gehaltsvorschüssen siehe die Sachbezugswerteverordnung, **BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl. II Nr. 396/2012**, sowie LStR 2002 Rz 204 bis 207).

Zu Gehaltsvorschüssen siehe LStR 2002 Rz 633; zu Mietvorauszahlungen siehe Rz 6411.

Rz 4032 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 4032

Auch außerordentliche Abschreibungen (Abschreibung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung) sind möglich. Der Untergang einer abnutzbaren Einkunftsquelle wird daher im Rahmen der AfA werbungskostenwirksam (zB ein Miethaus wird infolge eines Brandes zerstört; ein beruflich verwendetes KFZ wird infolge Totalschadens unbrauchbar). Andererseits führen Wertverluste in der Einkunftsquelle - abgesehen von der AfA - nicht zu Werbungskosten, da die **im Rahmen der Ermittlung außerbetrieblicher** Einkünfte **Teilwertabschreibungen auf Grund** Wertänderungen der Einkunftsquelle bzw. **Wertveränderungen** der zur Einkunftserzielung eingesetzten Wirtschaftsgüter nicht erfassen (VwGH 14.6.1988, 87/14/0014, betreffend Kosten eines Rechtsstreites, der auf **eine im Rahmen** der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung **nicht zu berücksichtigenden Wertminderung der der Einkünfteerzielung** dienenden Anlage zurückgeht). Zu Freimachungs(Räumungs)kosten siehe Rz 6414.

Rz 4038 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 4038

Schuldzinsen, die für die Überlassung fremden Kapitals anfallen, stellen insoweit Werbungskosten dar, als diese mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen **und nicht unter das Abzugsverbot nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 fallen**. Zu den Schuldzinsen zählen auch Zinseszinsen, Verzugszinsen, das Damnum sowie Geldbereitstellungskosten im weiteren Sinne, wie bspw. Kreditprovisionen, Kreditgebühren,

Kosten der grundbücherlichen Sicherstellung für Darlehen bzw. Kredite. Zur Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen bei Einkünften aus **privaten Grundstücksveräußerungen siehe Rz 6666. Zur Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen bei Einkünften** aus Spekulationsgeschäften siehe Rz **6704**. Zur Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen bei Renten siehe Rz 7018. Zur Behandlung von Schuldzinsen nach einer nach Betriebsaufgabe erfolgenden Vermietung siehe Rz 1436.

In Rz 4038b wird das Gesetzeszitat „§ 30 Abs. 4 EStG 1988" durch das Gesetzeszitat „**§ 30 Abs. 3 EStG 1988**" ersetzt (1. StabG 2012).

Rz 4102 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 4102

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

Umsätze aus Lieferungen und sonstigen Leistungen

+ Umsätze aus nicht steuerbaren Auslandsumsätzen

+ Umsätze aus Eigenverbrauch

- Umsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 und 9 UStG 1994 (zB Umsätze im Geschäft mit Geldforderungen und Wertpapieren, Umsätze aus dem Verkauf von Grundstücken **im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes**; in diesem Sinne sind auch Entschädigungen für Bodenwertminderungen auszuscheiden), außer wenn sie unmittelbar dem Betriebszweck oder dem Zweck des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dienen

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

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

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

Rz 4107a wird neu eingefügt (1. StabG 2012)

Rz 4107a

Die Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 sind neben der Basispauschalierung gesondert unter Beachtung des § 4 Abs. 3a EStG 1988 zu ermitteln (siehe dazu Rz 763 ff). Sie sind daher nicht Teil der Bemessungsrundlage des Betriebsausgabenpauschales.

Rz 4137a wird neu eingefügt (1. StabG 2012)

Rz 4137a

Grund und Boden des Anlage- und Umlaufvermögens ist in die Anlagekartei (Anlageverzeichnis) gemäß § 7 Abs. 3 EStG 1988 aufzunehmen. Der Gewinn aus Grundstücksveräußerungen ist gesondert zu ermitteln (siehe Rz 4109a). Auf Grund der gesonderten Gewinnermittlung ist daher auch bei Anwendung der Basispauschalierung hinsichtlich des Grund und Bodens jedenfalls eine Anlagekartei zu führen. Auf Grund der gesonderten Gewinnermittlung sind in der Anlagekartei auch die im Betriebsvermögen befindlichen Gebäude zu erfassen, wobei für die Gebäude jährlich eine rechnerische AfA vorzunehmen ist, unabhängig davon, dass die AfA – auf Grund des Zusammenhanges mit dem laufenden Betrieb – durch das Betriebsausgabenpauschale konsumiert ist. Dadurch wird aber der für die Ermittlung des Gewinnes aus einer Grundstücksveräußerung erforderliche Buchwert evident gehalten.

Rz 4140a wird neu eingefügt (Klarstellung)

Rz 4140a

Die Beurteilung, ob die genannten Einheitswertgrenzen überschritten sind oder nicht, ist auf Basis des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes vorzunehmen. Ein einheitlicher land- und forstwirtschaftlicher Betrieb einer einheitlichen land- und forstwirtschaftlichen Mitunternehmerschaft liegt dann vor, wenn alle Beteiligten zur Erreichung eines gemeinsamen wirtschaftlichen Erfolges zusammenwirken.

Ein einheitlicher Betrieb ist insbesondere anzunehmen, wenn der Betrieb

- **auf nahe Angehörige aufgeteilt wird und**
- **eine Verflechtung in der Nutzung von Produktionsmitteln und im Vertrieb der erzeugten Produkte vorliegt (zB Bewirtschaftung einer gemeinsamen Betriebsstätte, einheitlicher Marktauftritt, überwiegend gemeinschaftliche Nutzung von Maschinen und Geräten; keine klare Abgrenzung bei Wirtschaftsgebäuden und Flächen, keine exakte Zuordenbarkeit im Belegwesen, bei Verträgen und Behördenmeldungen).**

Bei der Beurteilung, ob ein einheitlicher Betrieb vorliegt, ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen.

Getrennte Betriebe liegen dann vor, wenn eine eindeutig getrennte Bewirtschaftung gegeben ist (zB sind die konventionelle Bewirtschaftung einerseits und die biologische Bewirtschaftung andererseits auf Grund der unterschiedlichen Produktionsmethoden und der damit verbundenen Anforderungen ein Indiz für das Vorliegen von zwei getrennten Betrieben).

Rz 4157a wird neu eingefügt (1. StabG 2012)

Rz 4157a

Durch die Pauschalierung sind die regelmäßig im Betrieb anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge erfasst (siehe auch Rz 4172 ff). Die Veräußerung und Anschaffung von Grundstücken stellt kein regelmäßiges Rechtsgeschäft dar.

Daher sind diese Rechtsgeschäfte im Falle der Regelbesteuerung gesondert anzusetzen (§ 13 Abs. 1 LuF-PauschVO 2011).

Unterliegen die Einkünfte allerdings dem besonderen Steuersatz, sind sie gesondert nach den Prinzipien der Grundstücksbesteuerung zu erfassen (siehe dazu Rz 763 ff).

Die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen sind daher außerhalb der Pauschalierung immer gesondert zu ermitteln. Unabhängig davon, ob die pauschalierten Gewinne nach der Methode der Vollpauschalierung oder der Teilpauschalierung zu ermitteln sind, sind Gewinne aus Grundstücksveräußerungen nach den Regeln der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (unter Ansatz einer rechnerischen AfA) zu ermitteln und die Grundstücke in das Anlageverzeichnis gemäß § 7 Abs. 3 EStG 1988 aufzunehmen (siehe Rz 4137a).

Unabhängig von der außerhalb der Pauschalierung erfolgenden Gewinnermittlung bei Grundstücksveräußerungen ist die AfA von Gebäuden und grundstücksgleichen Rechten auf Grund des Zusammenhanges mit dem laufenden Betrieb durch die Pauschalierung konsumiert.

Die dargestellten Grundsätze gelten sinngemäß auch für dem besonderen Steuersatz unterliegende Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 EStG 1988.

Rz 4174 und Rz 4175 werden geändert (1. StabG 2012)

Rz 4174

Aufgrund von vor dem 1.4.2012 geschlossenen Verträgen gezahlte Entschädigungen für Bodenwertminderungen (Bodenverschlechterungen) sind wie Grundablösen steuerfrei. Wird die Entschädigung für guten Bodenzustand (besondere Bodenqualität) gewährt, so bleibt sie ebenfalls steuerfrei.

Werden Entschädigungen von Wertminderungen von Grundstücken im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 (Grund und Boden, Gebäude und grundstücksgleiche

Rechte) auf Grund von nach dem 31.3.2012 geschlossenen Verträgen gezahlt, bleiben sie dann steuerfrei, wenn die für die Wertminderung kausale Maßnahme im öffentlichen Interesse steht (siehe dazu Rz 6653).

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~~,~~ **sowie für vor dem 1.4.2012 zerstörte Gebäude,** 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;
- **Versicherungsentschädigungen zB für nach dem 31.3.2012 zerstörte Gebäude, sind gesondert zu erfassen. Allerdings ist die Übertragung stiller Reserven auf das neu errichtete Gebäude zulässig (siehe Rz 3861b);**
- Entschädigungen für **vor dem 1.4.2012** enteignete **Grundstücke** (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 **Grundstückes** den Buchwert des ersatzbeschafften Wirtschaftsgutes entsprechend kürzen; **Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken nach dem 31.3.2012 sind gesondert zu erfassen; erfolgt die Veräußerung allerdings in Folge eines drohenden behördlichen Eingriffes, sind die Einkünfte gemäß § 4 Abs. 3a Z 1 EStG 1988 steuerfrei (siehe dazu Rz 766 und Rz 6651);**

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

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

Rz 4179 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 4179

- Entschädigungen iSd § 32 **Abs. 1** 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 n**icht auf Grund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse gewährt werden, sind** steuerpflichtig. **Mangels Veräußerung ist der besondere Steuersatz gemäß § 30a EStG 1988 nicht anwendbar.**

Rz 4182 wird geändert

Rz 4182

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

- Entschädigung für den Ernteentgang einschließlich Förderungsverlust,
- Entschädigung für den Verlust von Sonderkulturen,
- Ersatz von Flurschäden,
- Ersatzleistungen für den Aufwuchsentgang in Folge von Geländekorrekturen,
- Entschädigungen im Zusammenhang mit Bundesheermanövern, wenn sie mehr als das laufende Jahr betreffen (vgl. auch VwGH 19.2.1985, 84/14/0107),
- Einmalige Entschädigungen für die Entwertung eines Fischereirechtes (VwGH 1.12.1981, 81/14/0036),
- Entschädigungen im Zusammenhang mit der Errichtung von (Leitungs-)Trassen (Randschäden vermindern den Zuwachs),
- Entschädigungen für die "Hiebsunreife" (VwGH 28.09.1962, 0588/63),
- Entschädigung für die Schlägerung zur Unzeit und Verblauung.
- ~~Entschädigungen für Jagdbeeinträchtigungen (höhere Kosten der Jagdaufsicht und des Jagdbetriebsablaufes),~~

- ~~Verdienstausfallsentschädigungen, soweit sie im Bereich der Nebentätigkeit des Betriebsinhabers anfallen, nach Abzug der mit der Nebentätigkeit verbundenen Aufwendungen,~~
- ~~Entschädigung für den Ersatz künftiger Mieteinnahmen im Rahmen der landwirtschaftlichen Zimmervermietung.~~

Siehe dazu auch die Übersicht in Rz 5173a.

Rz 4182a wird neu eingefügt

Rz 4182a

Mangels Berücksichtigung im Einheitswert sind ab der Veranlagung 2013 folgende Entschädigungen (nach Abzug von in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Aufwendungen) auch bei der Vollpauschalierung gesondert anzusetzen:

- **Entschädigungen für Jagdbeeinträchtigungen (höhere Kosten der Jagdaufsicht und des Jagdbetriebsablaufes),**
- **Verdienstausfallsentschädigungen, soweit sie im Bereich der Nebentätigkeit des Betriebsinhabers anfallen, nach Abzug der mit der Nebentätigkeit verbundenen Aufwendungen,**
- **Entschädigung für den Ersatz künftiger Mieteinnahmen im Rahmen der landwirtschaftlichen Zimmervermietung.**

Rz 4185a wird geändert

Rz 4185a

Da Holzservitutsrechte gemäß § 11 Abs. 4 BewG 1955 im Einheitswert nicht erfasst sind, sind sie bei Zugehörigkeit zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen durch die Pauschalierung nicht abgegolten und somit gesondert als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen. Die Erfassung kann wahlweise durch vollständige Einnahmen-Ausgabenrechnung oder entsprechend der **Rz 6218** vorgenommen werden. Es bestehen

keine Bedenken, wenn bei Vorliegen von Einkünften gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 die Einkunftsermittlung wie bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft erfolgt.

Es bestehen weiters keine Bedenken, wenn Vorausbezüge an Holz infolge Windbruchs gemäß § 206 lit. a BAO auf zehn Jahre verteilt erfasst werden. Der Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs. 6 EStG 1988 steht nicht zu.

Rz 4186a wird neu eingefügt (1. StabG 2012)

Rz 4186a

- **Gewinne aus nach dem 31.3.2012 erfolgenden Veräußerungen von Grundstücken im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 (siehe Rz 4157a).**

Rz 4191 wird geändert (BBG 2011)

Rz 4191

Da Zahlungsmittel, Geldforderungen, Beteiligungen und Wertpapiere bewertungsrechtlich nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören, sind Früchte **und realisierte Wertsteigerungen** aus diesem Vermögen (zB **Zinsen, Dividenden, Veräußerungsgewinne und Gewinne aus sonstigen Abschichtungen**) gesondert zu erfassen bzw. nach den Bestimmungen über die Endbesteuerung zu beurteilen. Werden Restforderungen aus Ablösen bzw. Entschädigungen verzinst, sind die gesamten Zinsen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Zinsenzuschüsse mindern stets die gesondert abzugsfähigen Schuldzinsen.

Rz 4195a wird geändert (Klarstellung)

Rz 4195a

Für die Beurteilung des Überschreitens der Grenze von 250.000 Euro im Kalenderjahr kommt es auf die vereinbarten Kaufpreise aus Verpflichtungsgeschäften des jeweiligen Jahres an. Der Zufluss des Veräußerungserlöses ist für diese Frage unbeachtlich.

Steht der veräußerte Wald im Eigentum mehrerer Steuerpflichtiger, ist § 1 Abs. 5 LuF-PauschVO 2011 auf den gesamten veräußerten Wald anzuwenden; für die Beurteilung des Überschreitens der Grenze von 250.000 Euro im Kalenderjahr ist daher eine Aufteilung des Veräußerungserlöses auf die einzelnen Steuerpflichtigen nicht zulässig.

Bei einer Veräußerung von Forstflächen gegen Ratenzahlung ist ~~daher~~ für die Beurteilung, ob die 250.000 Euro-Grenze im Kalenderjahr überschritten wurde, der Zeitpunkt des Abschlusses des Verpflichtungsgeschäftes heranzuziehen; der Zeitpunkt des Zuflusses der Raten ist unbeachtlich.

Fließen über einen mehrjährigen Zeitraum Kaufpreisraten auf Grund einer unter § 1 Abs. 5 LuF-PauschVO 2011 fallenden Veräußerung von Forstflächen zu, ist der Gewinn mit 35% der auf Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden Ratenzahlung anzusetzen. Im Fall der Bilanzierung ist der pauschale Gewinn im Jahr der Entstehung der Forderung auf den Veräußerungserlös zu erfassen.

Rz 4195b und 4195c werden neu eingefügt (1. StabG 2012)

Rz 4195b

Werden forstwirtschaftliche Flächen nach dem 31.3.2012 veräußert, ist auch der auf den Grund und Boden entfallende Veräußerungsgewinn steuerpflichtig. Es ist daher auch bei Anwendung des § 1 Abs. 5 LuF-PauschVO 2011 der auf Grund und Boden entfallende Veräußerungsgewinn zu ermitteln.

Mit den 35% des auf Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden Veräußerungserlöses werden nur die stillen Reserven des stehenden Holzes und des Jagdrechtes erfasst (zu nicht im Pauschalsatz von 35% erfassten stillen Reserven siehe Rz 4196).

Die verbleibenden 65% des Veräußerungserlöses verteilen sich daher auf den Grund und Boden sowie auf die Buchwerte des stehenden Holzes und des Jagdrechtes. Unter Berücksichtigung dieser Buchwerte sind 50% des auf Grund

und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden Veräußerungserlöses als auf Grund und Boden entfallender Veräußerungserlös anzusetzen.

Rz 4195c

Der auf Grund und Boden entfallende pauschale Veräußerungserlös ist als Grundlage für die Ermittlung des Gewinnes hinsichtlich des Grund und Bodens heranzuziehen. Dabei ist zwischen Grund und Boden des Altvermögens und des Neuvermögens zu unterscheiden (zur Unterscheidung von Alt- und Neuvermögen siehe Rz 769 und Rz 779).

- **Bei Grund und Boden des Altvermögens kann gemäß § 4 Abs. 3a Z 3 lit. a EStG 1988 die pauschale Gewinnermittlung iSd § 30 Abs. 4 EStG 1988 angewendet werden. In diesem Fall ist der pauschale Veräußerungserlös als Basis für die Ermittlung der pauschalen Anschaffungskosten nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 heranzuziehen.**
- **Bei Grund und Boden des Neuvermögens oder auch des Altvermögens, wenn die pauschale Gewinnermittlung iSd § 30 Abs. 4 EStG 1988 nicht angewendet wird, ist vom pauschalen Veräußerungserlös der Buchwert des Grund und Bodens und ab dem 11. Jahr nach der Anschaffung ein Inflationsabschlag in Abzug zu bringen (zum Inflationsabschlag siehe Rz 777 f).**

Anders als der Gewinn aus der Veräußerung des Grund und Bodens unterliegen die stillen Reserven des stehenden Holzes und des Jagdrechtes nicht dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a EStG 1988.

> ***Beispiel:***
>
> ***Im Jahr 1990 wurden Forstflächen um 130.000 Euro erworben. Dabei entfielen 50.000 Euro auf den Waldboden.***
>
> ***Im Jahr 2013 werden diese Forstflächen um 190.000 Euro veräußert.***
>
> ***Der Gewinn wird unter Anwendung des § 1 Abs. 5 LuF-PauschVO 2011 ermittelt.***
>
> ***Für das stehende Holz und das Jagdrecht wird ein Gewinn in Höhe von 66.500 Euro ermittelt (= 190.000*0,35).***

Auf den Grund und Boden entfällt ein Veräußerungserlös in Höhe von 95.000 Euro (50% von 190.000). Bei Anwendung der pauschalen Gewinnermittlung iSd § 30 Abs. 4 EStG 1988 ist daher hinsichtlich des Grund und Bodens ein Gewinn in Höhe von 13.300 Euro zu versteuern (95.000*0,14).

Variante:

Die Forstflächen wurden 2004 angeschafft. Daher handelt es sich um Neuvermögen und die pauschale Gewinnermittlung iSd § 30 Abs. 4 EStG 1988 ist nicht zulässig.

Daher ist vom pauschalen Veräußerungserlös (95.000 Euro) der auf Grund und Boden entfallende Buchwert (50.000 Euro) abzuziehen. Somit ist hinsichtlich des Grund und Bodens ein Gewinn von 45.000 Euro zu versteuern.

Rz 4197 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 4197

Macht der Forstwirt von der 35%-Gewinnpauschalierung nicht Gebrauch, liegen aber Anschaffungskosten vor, die den veräußerten Forstflächen zuordenbar sind, sind sie vom **auf das stehende Holz entfallenden** Veräußerungserlös (neben den anteiligen Veräußerungskosten) in Abzug zu bringen **(zur Aufteilung des Veräußerungserlöses siehe Rz 5082 ff)**. Sind keine Anschaffungskosten gegeben, weil der Forst unentgeltlich vom Vorgänger (zumeist Generationen hindurch) erworben wurde, sind die historischen Anschaffungskosten zu schätzen. Es bestehen keine Bedenken, wenn die historischen Anschaffungskosten in Höhe des (auf die entsprechenden Flächen anteilig entfallenden) Einheitswertes zum 1. Jänner 1989 geschätzt werden (siehe auch Rz **5086**). Wurde vom Wahlrecht der Aktivierung des höheren Teilwertes für das stehende Holz nicht Gebrauch gemacht (§ 4 Abs. 8 EStG 1988), dürfen vom Veräußerungserlös keine Wiederaufforstungskosten in Abzug gebracht werden (VwGH 19.6.2002, 99/15/0264).

Wird der Veräußerungserlös ratenweise vereinnahmt, bestehen im Rahmen der Pauschalierung infolge des Verlustausgleichsverbotes folgende Möglichkeiten der Einkünfteermittlung:

- Variante 1 - Erfassung des gesamten Buchwertabganges im Zeitpunkt der Veräußerung;
- Variante 2 - Erfassung des Buchwertabganges nach Maßgabe des Zufließens der Raten (Merkposten, siehe auch Rz 3888).

Rz 4198 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 4198

Bei Waldverkäufen **vor dem 1.4.2012** innerhalb von 10 Jahren nach dem letzten entgeltlichen Erwerb kann überdies auch hinsichtlich des auf den Grund und Boden entfallenden Teiles des Veräußerungserlöses der Spekulationstatbestand erfüllt sein. Bei Veräußerung **vor dem 1.4.2012** gegen Renten sind die Grundsätze der Rentenbesteuerung zu beachten (siehe Rz 7001 ff).

Rz 4200 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 4200

Schenkt die Forstwirtin ihrem Sohn ein Waldgrundstück, so ist diese Sachentnahme nach § 6 Z 4 EStG 1988 **hinsichtlich des stehenden Holzes (und des Jagdrechtes)** mit dem gegenwärtigen Teilwert anzusetzen (VwGH 18.1.1963, 1520/62). **Die Entnahme des Grund und Bodens erfolgt bei Entnahmen nach dem 31.3.2012 mit dem Buchwert (zur Entnahme von Grund und Boden siehe auch Rz 2635 ff).**

Rz 4243 wird geändert (BBG 2012)

Rz 4243

~~**Rechtslage 2006 bis 2010**~~

~~*§ 13. (1) Die nach den Bestimmungen der §§ 1 bis 7 oder 8 bis 12 sich ergebende Zwischensumme ist um vereinnahmte Pachtzinse einschließlich Einkünfte aus Jagdpacht und Wildabschüssen sowie um Einkünfte aus gemäß § 1 Abs. 4 und 5 nicht erfassten Vorgängen und um Einkünfte aus gemäß §§ 30 Abs. 2 Z 6 und 11 Abs. 4 des Bewertungsgesetzes 1955 nicht zum Einheitswert gehörende Wirtschaftsgütern zu erhöhen, sofern diese Einkünfte nicht gemäß § 97 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 als endbesteuert behandelt werden. Der gesonderte Ansatz dieser durch die Pauschalierung nicht erfassten Vorgänge darf in jedem einzelnen Fall zu keinem Verlust führen.*~~

~~*(2) Der sich nach Zurechnung gemäß Abs. 1 ergebende Betrag ist um den Wert der Ausgedingelasten (Geld- und Sachleistungen), um Beiträge, die an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern entrichtet und nicht bereits nach § 5 Abs. 2 oder § 11 berücksichtigt wurden, um Beiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie um bezahlte Pachtzinse und Schuldzinsen zu vermindern, wobei jedoch ins gesamt kein Verlust entstehen darf.*~~

~~*(3) Die aus Sachleistungen bestehenden Ausgedingelasten sind pro Person mit 700 Euro jährlich anzusetzen. Werden die Sachleistungen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht, sind sie in der nachgewiesenen (glaubhaft) gemachten Höhe zu berücksichtigen.*~~

~~Die nach den Bestimmungen der §§ 1 bis 7 oder der §§ 8 bis 12 der Verordnung ermittelte Gewinnsumme ist um~~

- ~~vereinnahmte Pachtzinse (einschließlich Einkünfte aus Jagdpacht und Wildabschüssen),~~
- ~~Einkünfte aus Beteiligungen,~~
- ~~Einkünfte aus nichtlandwirtschaftlicher Nutzungsüberlassung von Grund und Boden (zB Verpachtung von Schipisten, siehe Rz 4245) und~~
- ~~weitere nicht durch Pauschalierung abgegoltene Einnahmen (zB Veräußerung von Rechten, Holzbezugsrechte)~~

~~zu erhöhen.~~

~~Der gesonderte Ansatz der durch die Pauschalierung nicht erfassten Vorgänge (zB Verkauf des Milchkontingents) darf in jedem einzelnen Fall zu keinem Verlust führen.~~

~~Ausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften sind endbesteuert (siehe Rz 7723a). Nur wenn der Anteilsinhaber die Anrechnung einer einbehaltenen KESt im Zuge der Veranlagung beantragt (§ 97 Abs. 4 EStG 1988) und somit auf die Endbesteuerung verzichtet, sind die Bruttoausschüttungen (vor Abzug der KESt) als gewinnerhöhende Beträge zu erfassen und mit dem Hälftesteuersatz gemäß § 37 EStG 1988 zu versteuern. In diesem Fall sind sämtliche endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge (zB auch Zinserträge aus Sparbüchern) in die Einkommensteuererklärung aufzunehmen.~~

Rechtslage ab 2011

§ 13. (1) Die nach den Bestimmungen der §§ 1 bis 6 oder 8 bis 12 sich ergebende Zwischensumme ist um vereinnahmte Pachtzinse (einschließlich Jagdpacht und Verpachtung von Fischereirechten), um Einkünfte aus Wildabschüssen sowie um Einkünfte aus gemäß § 1 Abs. 4 und 5 nicht erfassten Vorgängen und um Einkünfte aus gemäß §§ 30 Abs. 2 Z 6 und 11 Abs. 4 des Bewertungsgesetzes 1955 nicht zum Einheitswert gehörenden Wirtschaftsgütern zu erhöhen, sofern diese Einkünfte nicht gemäß § 97 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 als endbesteuert behandelt werden. Der gesonderte Ansatz dieser durch die Pauschalierung nicht erfassten Vorgänge darf in jedem einzelnen Fall zu keinem Verlust führen.

(2) Der sich nach Zurechnung gemäß Abs. 1 ergebende Betrag ist um den Wert der Ausgedingelasten (Geld- und Sachleistungen), um Beiträge, die an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern entrichtet wurden, um bezahlte Schuldzinsen und um bezahlte Pachtzinse zu vermindern, wobei der Abzug der bezahlten Pachtzinse 25% des auf die zugepachteten Flächen entfallenden Einheitswertes nicht übersteigen darf. Durch den Abzug dieser gewinnmindernden Beträge darf insgesamt kein Verlust entstehen.

(3) Die aus Sachleistungen bestehenden Ausgedingelasten sind pro Person mit 700 Euro jährlich anzusetzen. Werden die Sachleistungen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht, sind sie in der nachgewiesenen (glaubhaft) gemachten Höhe zu berücksichtigen.

Die nach den Bestimmungen der §§ 1 bis 6 oder der §§ 8 bis 12 der LuF-PauschVO 2011 ermittelte Gewinnsumme ist um

- vereinnahmte Pachtzinse (einschließlich Einnahmen~~)~~ aus Jagdpacht und Verpachtung von Fischereirechten),
- Einkünfte aus Wildabschüssen,
- Einkünfte aus Beteiligungen,
- Einkünfte aus nichtlandwirtschaftlicher Nutzungsüberlassung von Grund und Boden (zB Verpachtung von Schipisten, siehe Rz 4245) und
- weitere nicht durch **die** Pauschalierung abgegoltene Einnahmen (zB Veräußerung von Rechten, Holzbezugsrechte**, Grundstücken im Falle der Regelbesteuerung**)

zu erhöhen.

Der gesonderte Ansatz der durch die Pauschalierung nicht erfassten Vorgänge (zB Verkauf des Milchkontingents, Veräußerung von **stehendem Holz oder im Falle der Regelbesteuerung von betrieblichen Grundstücken sowie die Veräußerung von Anteilen an Agrargemeinschaften**) darf in jedem einzelnen Fall zu keinem Verlust führen.

Ausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften sind endbesteuert (siehe Rz 6210 ff). Nur wenn der Anteilsinhaber die Anrechnung einer einbehaltenen KESt im Zuge der Veranlagung beantragt (§ 97 Abs. 4 EStG 1988 idF vor AbgÄG 2011 bzw. § 27a Abs. 5 EStG 1988) und somit auf die Endbesteuerung verzichtet, sind die Bruttoausschüttungen (vor Abzug der KESt) als gewinnerhöhende Beträge zu erfassen und mit dem Hälftesteuersatz gemäß

§ 37 EStG 1988 idF vor BBG 2011 (bis 31.3.2012) bzw. mit dem allgemeinen Steuertarif (ab 1.4.2012) zu versteuern. In diesem Fall sind sämtliche endbesteuerungsfähige Kapitalerträge (zB auch Zinserträge aus Sparbüchern) in die Einkommensteuererklärung aufzunehmen.

Rz 4245 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 4245

Bei der nichtlandwirtschaftlichen Nutzungsüberlassung von Grund und Boden ist **jedenfalls** das reine Nutzungsentgelt anzusetzen. Es bestehen keine Bedenken, bei Entgelten bis zu einer jährlichen Gesamthöhe von 10.000 Euro sowie bei Einmalentgelten bis 15.000 Euro den Anteil der reinen ~~(steuerpflichtigen)~~ Nutzungsentgelte mit 70% des jeweiligen Gesamtentgeltes anzunehmen. Bei höheren Beträgen ist eine Feststellung im Einzelfall zu treffen; es bestehen jedoch keine Bedenken auch in diesem Fall jedenfalls einen Betrag von 3.000 Euro bzw. 4.500 Euro als Anteil der Bodenwertminderung anzusetzen.

Zur steuerlichen Behandlung der Abgeltung der Bodenwertminderung auf Grund von nach dem 31.3.2012 geschlossenen Verträgen siehe Rz 4197 und Rz 6653.

Rz 4255 wird geändert (LRL 2012)

Rz 4255

Das unter Rz 4252 beschriebene Wahlrecht kann für jeden von mehreren Betrieben bzw. jede von mehreren Einkunftsquellen eigenständig ausgeübt werden. Ob mehrere Betätigungen oder Rechtsverhältnisse (zB Mietverhältnisse) insgesamt einen einheitlichen Betrieb bzw. eine einheitliche Einkunftsquelle darstellen, ist nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen. Zur Beurteilung der Frage, ob mehrere vermietete Liegenschaften insgesamt eine einzige Einkunftsquelle darstellen, ist die für Zwecke der Liebhabereibeurteilung maßgebende Betrachtung entscheidend **(siehe LRL 2012 Rz 7 ff).**

Rz 4279 wird geändert (LRL 2012)

Rz 4279

Für Zwecke der Liebhabereibeurteilung ~~ist~~ **im Hinblick auf die** Beurteilung der Totalgewinnfähigkeit ~~auf die~~ **siehe LRL 2012 Rz 28.** ~~Ergebnisse der "pauschalierten Gewinnermittlung" nach der jeweiligen Verordnung abzustellen. Die pauschale Einkünfteermittlung kommt in ihren Wirkungen einer Teilpauschalierung gleich und ist für Zwecke der Liebhabereibeurteilung der Ausübung steuerlicher Wahlrechte beim Ausmaß von Betriebsausgaben vergleichbar. Zur Liebhabereibeurteilung bei Inanspruchnahme der Individualpauschalierung siehe auch Rz 4346 f.~~

Nach der Abschnittsüberschrift „11.5 Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe (Verordnung BGBl. II Nr. 227/1999)" wird vor der Abschnittsüberschrift „11.5.1 Aufzeichnungspflicht (§ 1 der Verordnung)" folgende Rz 4286b eingefügt:

Rz 4286b

Die §§ 2 bis 6 der Gaststättenpauschalierungs-Verordnung wurden vom VfGH mit Erkenntnis vom 14.3.2012, V 113/11, als gesetzwidrig aufgehoben (kundgemacht mit BGBl. II Nr. 153/2012). Die Verordnung ist auf Grund dieses Erkenntnisses – mit Ausnahme des § 1 – letztmalig bei der Veranlagung 2012 anzuwenden.

Es wurden als gesetzwidrig aufgehoben:

- **§ 2 und § 3 jeweils in der Stammfassung BGBl. II Nr. 227/1999 und idF BGBl. II Nr. 416/2001;**
- **§ 4 und § 5 in der Stammfassung BGBl. II Nr. 227/1999;**
- **§ 6 in der Stammfassung BGBl. II Nr. 227/1999 sowie idF BGBl. II Nr. 416/2001 und idF BGBl. II Nr. 634/2003.**

Die Aufhebung des § 3 idF BGBl. II Nr. 416/2001 und des § 4 tritt mit Ablauf des 31.12.2012 in Kraft.

Da die §§ 2 und 6 der VO durch BGBl. II Nr. 149/2007 eine neue Fassung erhalten haben und § 5 gemäß BGBl. II Nr. 634/2003 letztmalig bei der Veranlagung 2002 anzuwenden war, war eine Frist für das Außerkrafttreten daher nur für § 3 und § 4 der Verordnung auszusprechen.

Auf Grund der Aufhebung des § 3 mit 31.12.2012 ist die Verordnung letztmalig bei der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2012 anzuwenden.

Der VfGH hat die §§ 3 und 4 der VO mit Ablauf des 31.12.2012 aufgehoben. Das bedeutet für die Einkommensteuer, dass die VO für Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2012 anwendbar ist. Maßgebend für die Anwendung der bereinigten Rechtslage ist die Entstehung des Abgabenanspruches. Da dieser bei der veranlagten ESt mit Ablauf des Jahres entsteht, somit für 2012 mit 31.12.2012 und der VfGH die VO mit Ablauf des 31.12.2012 aufgehoben hat, ist die VO (letztmalig) für den Veranlagungszeitraum 2012 anzuwenden. Für Veranlagungszeiträume davor ist die VO stets anzuwenden, und zwar unabhängig davon, wann die Veranlagung erfolgt.

Rz 4294 wird geändert (Judikatur)

Rz 4294

~~Rechtslage bis 2007~~

~~*(2) Betriebe des Gaststättengewerbes im Sinne der folgenden Bestimmungen liegen nur vor, wenn in geschlossenen Räumlichkeiten Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten werden und Umsätze überwiegend aus derartigen Konsumationen erzielt werden. Zu den Betrieben des Gaststättengewerbes gehören keinesfalls Würstelstände, Maroni- und Kartoffelbratereien, Eisgeschäfte, Konditoreien, Fleischhauer, Bäcker, Milchgeschäfte und Molkereien, Spirituosenhandlungen und vergleichbare Betriebe.*~~

~~Rechtslage ab 2008~~

(2) Betriebe des Gaststättengewerbes im Sinne der folgenden Bestimmungen liegen nur vor, wenn in geschlossenen Räumlichkeiten Speisen und Getränke zur dortigen Konsumation angeboten werden und die Anzahl der Sitzplätze in geschlossenen Räumen die Anzahl der Sitzplätze im Freien überwiegt. Bei Gaststätten, die ganzjährig innerhalb geschlossener Räume betrieben werden, unterbleibt diese Überwiegensprüfung. Zu den Betrieben des Gaststättengewerbes gehören keinesfalls Würstelstände, Maroni- und Kartoffelbratereien, Eisgeschäfte, Konditoreien, Fleischhauer, Bäcker, Milchgeschäfte und Molkereien, Spirituosenhandlungen und vergleichbare Betriebe.

Die Zuordnung von Unternehmen zum Gaststättengewerbe hat nach der allgemeinen Verkehrsauffassung zu erfolgen. Eine Gaststätte ist danach ein Dienstleistungsbetrieb, dessen primärer Leistungsinhalt in der Bewirtung von Gästen (Abgabe von **frisch zubereiteten** Speisen und Getränken) besteht **und über die dafür erforderlichen**

infrastrukturellen Einrichtungen (insbesondere einer Küche) verfügt (VwGH 5.9.2012, 2012/15/0120, zu einer Skibar).

~~Ein "Pub" oder "Beisel" (Getränke- und Speisenangebot, letzteres zT geringfügiger, vorhandener Musikanlage, jedoch keiner "Discothekenmusikanlage", keine Tanzfläche) stellt einen Betrieb des Gaststättengewerbes dar.~~ Den Öffnungszeiten kommt bei Vorliegen der dargestellten Umstände keine für die Beurteilung wesentliche Bedeutung zu.

Abschnitt 11.8 und die Rz 4331 bis Rz 4354 entfallen.

Abschnitt 11.8: ***derzeit frei***

Randzahlen 4331 bis 4354: ***derzeit frei***

Rz 4535 wird geändert (Judikatur)

Rz 4535

Bei Ermittlung des Einkommens des Erblassers gehen nicht aufgebrauchte Verlustvorträge auf seine(n) Erben über (VfGH 5.12.1987, B 1138/86). Dies gilt auch dann, wenn der verlustbringende Betrieb nach dem Tod des Erblassers von dem(n) Erben nicht fortgeführt wird. In Fällen, in denen ein verlustbringender Betrieb in Erfüllung eines Legates oder eines Pflichtteilanspruches übertragen wird, steht der Verlustabzug dem(n) Erben (nicht dem Legatar oder Pflichtteilsberechtigten) zu. Sind mehrere Erben vorhanden, geht der Verlustabzug nach Maßgabe der Erbquoten anteilig auf die einzelnen Erben über. Dies gilt auch dann, wenn der verlustbringende Betrieb nicht von allen Erben übernommen wird.

Der Übergang des Verlustabzuges auf den/die Erben ergibt sich folglich ausschließlich aus der Gesamtrechtsnachfolge, nicht aber aufgrund der tatsächlichen Verlusttragung. Deshalb kann eine eingeschränkte Verlusttragung, zB durch bedingte Erbserklärung, den Verlustabzug des/der Erben nicht einschränken. Eine bedingte Erbserklärung kann lediglich zu einer Haftungsbeschränkung hinsichtlich der Verlassenschaftsverbindlichkeiten führen.

Rz 4746 wird geändert (Klarstellung)

Rz 4746 – Sportgeräte

Siehe LStR 2002 Rz 386. **Nachgewiesene Aufwendungen eines Schi- oder Snowboardlehrers für Sportgeräte und –ausrüstung sind nach Maßgabe folgender Bestimmungen abzugsfähig:**

- **Abzugsfähig sind berufsbezogene Aufwendungen, die keine Lebensführungsaufwendungen sind. Dementsprechend sind Aufwendungen für Sportgeräte und –ausrüstung (Schi, Stöcke, Schischuhe, Snowboard, Snowboardschuhe, Helm, Schioberbekleidung, die nicht zur Verfügung gestellt werden) dem Grunde nach abzugsfähig. Aufwendungen für andere Kleidungsstücke als Schioberbekleidung sind dem Grunde nach nicht abzugsfähig.**
- **Nur der der Berufsausübung zuzuordnende Anteil der Aufwendungen ist abzugsfähig. Es bestehen keine Bedenken, eine schätzungsweise Zuordnung vorzunehmen, wenn eine eindeutige Zuordnung nicht möglich ist. Dementsprechend können für jeden vollen Monat (stichtagsbezogen; § 108 Abs. 2 BAO) der ausgeübten Tätigkeit 20% der angefallenen Aufwendungen abgezogen werden.**

Rz 4766 wird geändert (Klarstellung)

Rz 4766

Eine Angemessenheitsprüfung unterbleibt insbesondere in folgenden Fällen:

- Die Wirtschaftsgüter sind Gegenstand des Umlaufvermögens.
- Flugzeuge, Sport- oder Luxusboote, Kraftfahrzeuge werden zur gewerblichen Personenbeförderung verwendet oder gewerblich vermietet.
- Fahrzeuge, die zur gewerblichen Vermietung verwendet werden (Leihautos).
- Fahrschulfahrzeuge.
- Personen oder Kombinationskraftwagen, die weitaus überwiegend dem Abholen von Kunden dienen (Kundenservice eines Hotels oder Reisebüros).

- Sportboote, die in einer Wasserschischule oder in einer Segelschule eingesetzt werden, sowie als Sportgeräte eingesetzte Sportboote eines Berufssportlers.
- Eine Jagd, die auf Grund forstgesetzlicher Vorschriften in Verbindung mit einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bewirtschaftet wird, weiters die Jagd eines Jagdhotels.
- Ein Schlosshotel, das Antiquitäten als Einrichtungsgegenstände verwendet (siehe Rz 4765).
- **Bei als Arbeitsmittel genutzten Antiquitäten (zB Stradivari eines Berufsmusikers).**

Rz 4775 wird geändert (Klarstellung)

Rz 4775

Ein Luxusfahrzeug verliert seine Luxustangente nicht dadurch, dass es gebraucht angeschafft wird (VwGH 22.01.2004, 98/14/0165). Bei Fahrzeugen, die in gebrauchtem Zustand angeschafft wurden, hat die Kürzung der Aufwendungen (Anschaffungskosten) auf Grund der Verhältnisse zum Zeitpunkt der Erstzulassung dieses Fahrzeuges zu erfolgen. **Dies ist dahingehend zu verstehen, dass die tatsächlichen, nicht aber die rechtlichen Verhältnisse zu beachten sind. Im Ergebnis ist daher der Neupreis zum Zeitpunkt der Erstzulassung für die Ermittlung der Luxustangente heranzuziehen. Allerdings hat die Ermittlung der Luxustangente unter Heranziehung der im Jahr der Anschaffung des Gebrauchtfahrzeuges geltenden Angemessenheitsgrenze zu erfolgen.** Die Kürzung ist daher vorzunehmen, wenn der Neupreis dieses Fahrzeuges über 40.000 Euro (siehe Rz 4771) liegt. Bei Fahrzeugen, die mehr als fünf Jahre (60 Monate) nach ihrer Erstzulassung angeschafft werden, sind hinsichtlich der Kürzung die tatsächlichen Anschaffungskosten des Gebrauchtfahrzeuges maßgeblich.

Beispiel:

Ein drei Jahre alter PKW wird im Jahr 2011 gebraucht um 21.000 Euro angeschafft. Der Neupreis zum Zeitpunkt der Erstzulassung im Jahr 2008 betrug 50.000 Euro. Die Anschaffungskosten sind daher um 20% zu kürzen. Die AfA-Basis beträgt 16.800 Euro.

In Rz 4836 wird das Gesetzeszitat „§ 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG 1988" durch das Gesetzeszitat „**§ 4a EStG 1988**" ersetzt.

Die Überschrift zu Abschnitt 14.9 wird geändert (BBG 2011 und 1. StabG 2012)

14.9 Aufwendungen iZm steuerfreien oder dem besonderen Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 oder § 30a Abs. 1 EStG 1988 unterliegenden Einkünften (§ 20 Abs. 2 EStG 1988)

Rz 4853 wird geändert (BBG 2011 und 1. StabG 2012)

Rz 4853

§ 20 Abs. 2 EStG 1988 hat zur Vermeidung von Doppelbegünstigungen bzw. von ungerechtfertigten Vorteilen klarstellenden Charakter. Einer fehlenden Steuerpflicht bei Einnahmen **bzw. dem Vorteil des besonderen Steuersatzes in Höhe von 25%** steht bei Ausgaben das Abzugsverbot gegenüber. Dabei ist es unerheblich, ob die Einnahmen gemäß §§ **27a Abs. 1** bzw. **30a Abs. 1** EStG 1988 **dem besonderen Steuersatz unterliegen**, **die Regelbesteuerungsoption ausgeübt wird,** nach § 3 EStG 1988 steuerfrei, oder nicht steuerpflichtig bzw. nicht steuerbar sind.

Rz 4860 wird geändert (BBG 2011)

Rz 4860 - Endbesteuerte Kapitalerträge

Aufwendungen, die in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit Kapitalerträgen stehen**, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 anwendbar ist,** sind nicht abzugsfähig.

Rz 4863 wird geändert (BBG 2011)

Rz 4863 - Schuldzinsen im Zusammenhang mit endbesteuerten oder einem besonderen Steuersatz unterliegenden Kapitalerträgen

§ 20 Abs. 2 EStG 1988 schließt den Abzug **von Finanzierungszinsen aus, die mit endbesteuerungsfähigen bzw. dem besonderen Steuersatz unterliegenden Kapitalerträgen im Zusammenhang stehen** (gemäß VfGH 17.06.2009, B 53/08 verfassungskonform). Werden aus der Veräußerung der Kapitalanlage **vor dem 1.4.2012** 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 4866 wird geändert (BBG 2011)

Rz 4866 - Teilwertabschreibung

Hinsichtlich einer im Betriebsvermögen eines bilanzierenden Einzelunternehmers gehaltenen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft steht § 20 Abs. 2 EStG 1988 einer Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht im Weg. Die Regelung des § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 (Siebentelung des Abschreibungsbetrages) findet im Bereich der Einkünfteermittlung nach dem EStG 1988 keine Anwendung. **Bei Vornahme einer Teilwertabschreibung nach dem 31.3.2012 ist diese vorrangig mit positiven Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalanlagen und Derivaten im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 desselben Betriebes zu verrechnen. Nur ein verbleibender negativer Überhang darf zur Hälfte mit anderen Einkünften ausgeglichen werden.**

Rz 4872 und 4873 werden neu eingefügt (1. StabG 2012)

Rz 4872 - Aufwendungen im Zusammenhang mit Grundstücksveräußerungen

Unterliegen die Einkünfte aus einer Veräußerung von Grundstücken dem besonderen Steuersatz nach § 30a Abs. 1 EStG 1988 bzw. wird für solche Einkünfte der Normaltarif auf Grund der Ausübung der Regelbesteuerungsoption nach § 30a Abs. 2 EStG 1988 angewendet, sind Aufwendungen im Zusammenhang mit der Grundstücksveräußerung nicht abzugsfähig. Das betrifft insbesondere

- **Vertragserrichtungskosten**
- **Beratungskosten**
- **Maklerkosten**
- **Kosten für Inserate (Werbekosten)**
- **Kosten von Bewertungsgutachten.**

Rz 4873 - Schuldzinsen im Zusammenhang mit Grundstücken

Bei Schuldzinsen im Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung von Grundstücken ist zu unterscheiden, ob das Grundstück zur laufenden Erzielung von Einnahmen genutzt wird oder nicht.

Wird das Grundstück zur laufenden Erzielung von betrieblichen oder außerbetrieblichen Einkünften genutzt, stehen die Schuldzinsen für die Zeiträume der Nutzung zur Einkünfteerzielung mit dieser in unmittelbarem Zusammenhang. Sie sind daher im Rahmen der Ermittlung dieser Einkünfte als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig.

Schuldzinsen für Zeiträume, in denen das Grundstück für private Zwecke genutzt wird, sind auf Grund des Zusammenhanges mit der privaten Nutzung nicht abzugsfähig.

Schuldzinsen für Zeiträume, in denen das Grundstück nach Wegfall der Einnahmenerzielungsabsicht ungenutzt bleibt, stehen letztlich im Zusammenhang mit der abschließenden Nutzung des Grundstücks, also der Veräußerung. Ist auf den Veräußerungsgewinn § 30a Abs. 1 EStG 1988 anwendbar, sind diese Schuldzinsen gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Rz 5008 bis 5010 werden geändert (1. StabG 2012)

Rz 5008 - Ablösen

Ablösen für Wirtschaftsgüter (zB Wirtschaftsgebäude, **nach dem 31.3.2012 auch Grund und Boden**) und Rechte des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens sind steuerpflichtige Betriebseinnahmen.

Rz 5009 - Dingliche Rechte

Ein dingliches Recht, auf Grund dessen der Berechtigte Anspruch auf bestimmte Leistungen, ein Dulden oder Unterlassen hat, bildet einen Bestandteil des Vermögens des Berechtigten. Die Aufgabe des Rechts ist daher wirtschaftlich als Veräußerung eines Vermögensteils anzusehen und zählt das Entgelt, welches als Gegenleistung für die Aufgabe gewährt wird, dann zu den Betriebseinnahmen aus Land- und Forstwirtschaft, wenn das (aufgegebene) Recht zum Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gehört hat. Dazu zählen insbesondere Bestandsrechte, Eigenstromrechte, Fischereirechte, Jagdrechte, Kontingente (Milch- und Rübenkontingente), Nachbarrechte, Teilwaldrechte, Wassernutzungsrechte.

Fischereirechte an fremden Gewässern stellen ein grundstücksgleiches Recht im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 dar. Die Besteuerung eines Gewinnes aus der Veräußerung eines solchen Rechtes unterliegt daher den Regeln der Grundstücksbesteuerung, wobei die pauschale Gewinnermittlung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 nicht anwendbar ist, weil es sich hier nicht um Grund und Boden handelt (siehe Rz 763 ff).

Rz 5010 - Enteignungen, Entschädigungen

Aus Anlass von Enteignungen von Wirtschaftsgütern des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens zugesprochene Ersätze (wie sie auch immer bezeichnet sein mögen) sind steuerpflichtige Betriebseinnahmen~~, soweit sie nicht den nackten Grund und Boden (Grundablöse und Entschädigungen für Bodenwertminderung) betreffen~~. Dies gilt auch für Entschädigungen für die Aufgabe von Rechten, für die Einräumung von Dienstbarkeiten, für Ertragsausfälle, für Nutzungsbeschränkungen und für Wirtschaftserschwernisse.

Es bestehen jedoch keine Bedenken, wenn Entschädigungen für einen längeren Zeitraum bei buchführenden Land- und Forstwirten periodengerecht abgegrenzt werden.

Die Entschädigung für die Betriebsverlegung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes kann eine solche für entgangene bzw. entgehende Einnahmen oder für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit sein (§ 32 **Abs. 1** Z 1 EStG 1988). Sie ist auch Betriebseinnahme, wenn sie den Abbruch und den Wiederaufbau des Betriebsgebäudes betrifft.

Entschädigungen für die (drohende) Enteignung von Grund und Boden, Gebäuden und grundstücksgleichen Rechten sind gemäß § 4 Abs. 3a Z 1 EStG 1988 steuerfrei (siehe dazu Rz 6651). Zu Entschädigungen für Bodenwertminderungen siehe Rz 4174 und Rz 4179.

Rz 5025 bis 5027 werden geändert (LuF-PauschVO 2011)

Rz 5025

Rechtslage bis 31.12.2010

Beträgt der Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes mehr als 65.500 Euro, ist nach der LuF-PauschVO 2006 der Gewinn mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung unter Berücksichtigung eines Betriebsausgabenpauschales zu ermitteln (Teilpauschalierung).

Rechtslage ab 1.1.2011

Beträgt der Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes mehr als 100.000 Euro, ist nach der LuF-PauschVO 2011 der Gewinn mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung unter Berücksichtigung eines Betriebsausgabenpauschales zu ermitteln (Teilpauschalierung). Siehe dazu auch Rz 4166 ff.

Rz 5026

~~Rechtslage bis 31.12.2000~~

~~Dabei sind die Betriebsausgaben im forstwirtschaftlichen Betrieb (gleichgültig, ob der Einheitswert Forst mehr als 150.000 S beträgt oder darunter liegt) nach § 3 Abs. 2 der VO zu ermitteln (20%, 30%, 50% und 70% der Einnahmen aus Holzverkäufen, je nachdem, ob am Stamm oder bei Selbstschlägerungen und je nach der durchschnittlichen Minderungszahl~~

~~oder Wertziffer), im weinbaulichen Betrieb (unabhängig davon, ob die weinbaulich genutzte Grundfläche 60 Ar übersteigt oder nicht) mit 70% der Betriebseinnahmen, mindestens aber mit 60.000 S je Hektar, und im gärtnerischen Bereich mit 60% der Betriebseinnahmen zuzüglich Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten). Die übrigen Betriebsausgaben sind mit einem Durchschnittssatz in Höhe von 70% der Betriebseinnahmen (zB in den Bereichen landwirtschaftliche Urproduktion, Buschenschank, Be- und/oder Verarbeitung) anzusetzen, es sei denn, der Land- und Forstwirt setzt die Betriebsausgaben in einem Betriebsteil eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (vgl. § 30 Abs. 9 BewG 1955) in tatsächlicher Höhe ab und ist in der Lage, sämtliche Betriebsausgaben dieses Betriebsteiles belegmäßig nachzuweisen.~~

~~Rechtslage ab 1.1.2001~~

Dabei sind die Betriebsausgaben im forstwirtschaftlichen Betrieb (gleichgültig, ob der Einheitswert Forst mehr als 11.000 € beträgt oder darunter liegt) nach § 3 Abs. 2 der VO zu ermitteln (20%, 30%, 50%, 60% oder 70% der Einnahmen aus Holzverkäufen, je nachdem, ob Holzverkäufe am Stamm oder Selbstschlägerungen und je nach der durchschnittlichen Minderungszahl oder Wertziffer), im weinbaulichen Betrieb (unabhängig davon, ob die weinbaulich genutzte Grundfläche 60 Ar übersteigt oder nicht) mit 70% der Betriebseinnahmen, mindestens aber mit 4.400 € je Hektar, und im gärtnerischen Betrieb mit 70% der Betriebseinnahmen zuzüglich Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten).

Die Betriebsausgaben aus Landwirtschaft, Be- und/oder Verarbeitung und aus dem Buschenschank im Rahmen des Obstbaues sind mit 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen.

Rz 5027

~~Rechtslage bis 31.12.2000~~

~~Dem nicht buchführungspflichtigen Land- und Forstwirt bleibt es unbenommen, seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 in Betriebsteilen oder für den gesamten Betrieb zu ermitteln. Ein Wechsel der Gewinnermittlungsarten ist jederzeit möglich. Dabei sind die Regelungen betreffend allfälliger Übergangszuschläge und -abschläge zu beachten.~~

~~Rechtslage ab 1.1.2001~~

~~Dem nicht buchführungspflichtigen Land- und Forstwirt bleibt es unbenommen, den Gewinn für den gesamten Betrieb gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 zu ermitteln. Eine Mischung zwischen Pauschalierung (Voll- oder Teilpauschalierung) und vollständiger Einnahmen-Ausgaben-Rechnung hinsichtlich der einzelnen land- und forstwirtschaftlichen Betriebszweige ist allerdings nicht zulässig.~~

~~Ein Wechsel der Gewinnermittlungsarten ist jährlich möglich. Dabei sind die Regelungen betreffend allfälliger Übergangszuschläge und -abschläge zu beachten.~~

~~Rechtslage ab 1.1.2006~~

Dem nicht buchführungspflichtigen Land- und Forstwirt bleibt es unbenommen, den Gewinn für den gesamten Betrieb gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 zu ermitteln. Eine Mischung zwischen Pauschalierung (Voll- oder Teilpauschalierung) und vollständiger Einnahmen-Ausgaben-Rechnung hinsichtlich der einzelnen land- und forstwirtschaftlichen Betriebszweige ist allerdings nicht zulässig. **Ausgenommen davon ist die Ermittlung von Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen. Diese sind immer gesondert nach den Regeln der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 zu ermitteln (siehe dazu Rz 4157a).**

Geht ein voll- oder teilpauschalierter Land- und Forstwirt freiwillig zur vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder Bilanzierung über, ist eine erneute Anwendung der Pauschalierung frühestens nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren (Sperrfrist) zulässig (siehe Rz 4250).

Rz 5031 und 5032 werden geändert (BBG 2012)

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 **§ 27 Abs. 2 Z 1 lit. d iVm § 27a Abs. 1 EStG 1988 dem besonderen Steuersatz und somit gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 dem Kapitalertragsteuerabzug**.

Rz 5032

Zum Kapitalertragsteuerabzug bei Ausschüttungen von Agrargemeinschaften siehe **Rz 6218 ff.**

Rz 5034 und 5035 werden geändert (1. StabG 2012)

Rz 5034

Da Einrichtungen, die der Land- und Forstwirtschaft dienen, keinen Betrieb gewerblicher Art gemäß § 2 Abs. 1 KStG 1988 darstellen, unterliegen sie nicht der Körperschaftsteuer.

Unabhängig davon unterliegt die Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 der beschränkten KSt-Pflicht der 2. Art (§ 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988); dies gilt auch für land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen.

Rz 5035

Ausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften sind bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 97 **Abs. 2** EStG 1988 **mit dem besonderen Steuersatz** zu veranlagen **(zB zum Zwecke der Verrechnung mit anderen positiven Einkünften im Sinne des § 27 EStG 1988), oder sie sind bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption gemäß § 27a Abs. 5 EStG 1988 zum Normaltarif zu veranlagen. In beiden Fällen stellen sie** als Ausfluss des Anteilsrechtes an einer Körperschaft beim Beteiligten Einkünfte aus Kapitalvermögen dar (siehe auch **Rz 6218 ff**).

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. 2** EStG 1988 **bzw. im Falle der Regelbesteuerungsoption gemäß § 27a Abs. 5 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 6218 ff**.

Rz 5037 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 5037

Der Anteil an einer Agrargemeinschaft gehört ertragsteuerlich bei einem Land- und Forstwirt schon allein wegen des inneren Zusammenhanges (Gebundenheit) der Beteiligung mit der Stammsitzliegenschaft zu dessen land- und forstwirtschaftlichem Betriebsvermögen (wie zB ein Genossenschaftsanteil, ungeachtet der nur für die Ermittlung des Einheitswertes des landwirtschaftlichen Betriebes geltenden Bestimmung des § 30 Abs. 2 Z 6 BewG 1955). Die Veräußerung eines Anteiles an einer Agrargemeinschaft führt daher diesfalls zu Betriebseinnahmen im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft. Der Veräußerungserlös ist bei pauschalierten Betrieben als außerordentlicher Geschäftsvorfall gesondert anzusetzen (siehe auch Rz 4189) und unterliegt dem **besonderen Steuersatz (§ 27a Abs. 1 EStG 1988).**

Wird der Anteil an einer Agrargemeinschaft im Privatvermögen gehalten, unterliegt die Veräußerung des Anteiles **dem besonderen Steuersatz gemäß § 27 Abs. 3 iVm § 27a Abs. 1 EStG 1988.**

Die Überschrift zu Abschnitt 15.1.5 wird geändert (1. StabG 2012)

15.1.5 Grundstücke

Rz 5038 bis 5040 werden geändert (1. StabG 2012)

Rz 5038

Die Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 (Grund und Boden, Gebäude und grundstücksgleiche Rechte; siehe dazu Rz 6621 f) nach dem 31.3.2012 unterliegt der neuen Grundstücksbesteuerung (siehe dazu Rz 763 ff).

Rz 5039

Abweichend vom ABGB stellt ein mit dem Grund und Boden verbundenes Wirtschaftsgut ein selbständiges Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens dar, wenn ihm eine selbständige Bewertungsfähigkeit zukommt. Besteht allerdings ein derart enger Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit einem Grundstück, sodass die Nutzung des Grundstückes durch dieses Wirtschaftsgut erst ermöglicht oder zumindest verbessert wird und das Wirtschaftsgut auch nicht selbständig übertragbar ist (siehe dazu Rz 6621), ist dieses Wirtschaftsgut – unabhängig von seiner selbständigen Bewertungsfähigkeit insbesondere für Zwecke der AfA – für Zwecke der Grundstücksbesteuerung als Teil des veräußerten Grundstückes anzusehen. Dies betrifft insbesondere:

- **Brücken, (Forst-)Wege, Zäune,**
- **Bewässerungseinrichtungen,**
- **Uferschutzanlagen,**
- **Teiche.**

Rz 5039a

Wird ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut vom Begriff des Grundstückes nicht erfasst, weil es aus der Nutzung des Grundstücks entsteht und land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dient, unterliegt dessen Veräußerung nicht dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988. Insbesondere folgende bewertungsfähige Wirtschaftsgüter stellen ein von Grundstücken verschiedenes Wirtschaftsgut dar:

- **Rebstöcke,**

- **Auspflanzungsrechte (zB Wein),**
- **Baumschulquartiere- und Forstgärten,**
- **Blumen, Pflanzen, Sträucher und Bäume in Gärtnereien,**
- **Bodenschatz,**
- **Eigenjagdrecht (VwGH 16.11.1993, 90/14/0077),**
- **Feldinventar und stehende Ernte,**
- **Sonderkulturen (Beeren-, Hopfen-, Obst-, Reben- und Spargelanlagen),**
- **Stehendes Holz,**
- **Teilwaldrechte (VwGH 19.9.1995, 92/14/0005),**
- **Wasser auf Grund eines Wassernutzungsrechtes,**
- **Gatterwild.**

Rz 5040

Feldinventar und stehende Ernte **(siehe dazu auch Rz 2302)** sind steuerlich vom nackten Grund und Boden losgelöste, gesondert bewertbare Wirtschaftsgüter mit biologischem Wachstum. Sie sind zumindest mit den Feldbestellungskosten (im Boden befindliche Saat, Dünger, Aufwand für Feldbestellungsarbeiten) zu bewerten; der Ansatz des höheren Teilwertes iSd § 6 Z 2 lit. b EStG 1988 ist möglich. Wird von diesem Aktivierungswahlrecht nicht Gebrauch gemacht, können die Feldbestellungs- und Pflegekosten sofort als Aufwand geltend gemacht werden.

Rz 5042 bis 5044 werden geändert (1. StabG 2012)

Rz 5042

Bei Verkauf eines Grundstücks **(Grund und Boden)** und eines damit verbundenen Bodenschatzes (zB Schotter) werden dann zwei Wirtschaftsgüter veräußert, wenn für den nackten Grund und Boden einerseits und für den Bodenschatz andererseits Kaufpreisregelungen getroffen werden. Ein gesondertes Wirtschaftsgut "Bodenschatz" liegt

aber auch ohne getrennte Kaufpreisregelungen vor, wenn aus dem Kaufpreis für das Grundstück und den allgemeinen Rahmenbedingungen (zB vorgesehener Abbau des Bodenschatzes und daraus resultierender höherer Grundstückspreis) hervorgeht, dass zusätzlich zum nackten Grund und Boden auch ein Bodenschatz veräußert wird. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aus der Veräußerung eines Grundstückes mit Bodenschatz liegen ~~aber nur~~ hinsichtlich des Bodenschatzes **aber nur** bei entsprechend vorhergehender eigenbetrieblicher Nutzung (Betriebsvermögen) vor. Solange eine eigenbetriebliche Nutzung nicht erfolgt ist, liegt in Bezug auf den Veräußerungserlös des Bodenschatzes kein Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft vor, weil das selbständige Wirtschaftsgut Bodenschatz bereits vor (bei) der Veräußerung des Grundstücks im Privatvermögen entstanden ist.

Wird ein Grundstück mit Bodenschatz verkauft, ist somit zu unterscheiden:

- Wurde der Bodenschatz bisher im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft genutzt (zB der im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebes gewonnene Schotter wurde für Zwecke der Landwirtschaft verwendet, siehe Rz 4226), ist der Gewinn aus dem Verkauf des Bodenschatzes ~~(nicht auch des nackten Grund und Bodens)~~ im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen.
- Wurde der Bodenschatz bisher im Rahmen eines Gewerbebetriebes genutzt (zB gewerblicher Schotterabbaubetrieb), ist der Gewinn aus dem Verkauf des Bodenschatzes ~~(bei Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 auch der des nackten Grund und Bodens)~~ im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen.
- Wurde der Bodenschatz bisher nur von einem Dritten auf Grund eines beim Eigentümer zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führenden Abbauvertrages abgebaut (siehe Rz 4227, Rz 3204 und Rz 6410b) **oder wurde der Bodenschatz vom Eigentümer überhaupt nicht genutzt**, ist der Verkauf des Bodenschatzes **nur im Rahmen des § 31 EStG 1988 (Spekulationsgeschäfte) zu erfassen.**

Der Gewinn aus der Veräußerung des Grund und Bodens ist in all diesen Fällen entweder als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nach den Regeln der neuen Grundstücksbesteuerung zu erfassen.

Rz 5043

Liegt **bei Veräußerungen von Grund und Boden vor dem 1.4.2012** kein Spekulationsgeschäft iSd § 30 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 **idF vor dem 1. StabG 2012** vor, kommt es bei der Realisierung von stillen Reserven zu keiner Besteuerung.

Werden das Grundstück sowie der Bodenschatz zum Abbau (an ein Schotterabbauunternehmen) verpachtet, liegen beim Verpächter keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, sondern Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor.

Rz 5044

Teilwaldrechte sind Nutzungsrechte an einer Grundfläche, **stellen jedoch kein Grundstück im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 dar.** Erlöse aus dem Verkauf von Teilwaldrechten, die zum Anlagevermögen der Landwirtschaft gehören, sind zur Gänze (abzüglich eines allfälligen Buchwertes) als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft **zum Normaltarif** zu erfassen. Eine Ausscheidung eines anteiligen Wertes für Grund und Boden aus dem Veräußerungserlös ist nicht zulässig (VwGH 23.10.1990, 90/14/0169).

Rz 5068 und 5069 werden geändert (1. StabG 2012)

Rz 5068

Werden **abnutzbare** Wirtschaftsgüter **(inklusive Gebäude)** aus der Landwirtschaft (aus dem landwirtschaftlichen Hauptbetrieb oder Nebenbetrieb) in den eigenen Gewerbebetrieb (zB Fleischereibetrieb, Gasthaus) überführt, liegt eine Entnahme aus dem landwirtschaftlichen Betrieb und eine Einlage in den Gewerbebetrieb vor (Gewinnverwirklichung). Der Teilwert bei der Entnahme aus der Landwirtschaft entspricht dem Teilwert bei der Einlage in den Gewerbebetrieb. Als Teilwert ist jener Betrag anzusetzen, den ein Gewerbebetreibender (ohne eigene Landwirtschaft) für die Beschaffung des überführten Wirtschaftsgutes am selben Ort aufwenden müsste (in der Regel der Wiederbeschaffungspreis im Großhandel). **Bei abnutzbarem Anlagevermögen ist allerdings die Teilwertfiktion (Teilwert = seinerzeitige Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die laufende AfA) zu beachten (vgl. dazu Rz 2232).**

Rz 5069

Bei der Entnahme von **Grund und Boden** aus dem landwirtschaftlichen Betrieb und **dessen** Einlage in den gewerblichen Grundstückshandel entspricht der Teilwert dem Verkehrswert **des Grund und Bodens** vor der Entnahme (VwGH 25.02.1997, 95/14/0115). Ein tauglicher Wertmaßstab zur Ermittlung des Einlagewertes (Teilwertes) ist der Baulandpreis des gesamten **Grund und Bodens** vor Parzellierung und Aufschließung (vgl. Rz 5452).

Rz 5072 wird geändert (Klarstellung)

Rz 5072

Die Vermietung von **bis dahin landwirtschaftlich genutztem Grund und Boden** zur (sportlichen) Nutzung als Schipiste oder Langlaufloipe oder kurzfristig als Parkplatz ist dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dann noch zuzurechnen, wenn die landwirtschaftliche Nutzung nicht bzw. nur unwesentlich beeinträchtigt wird. Die Vermietung von landwirtschaftlichen Gebäuden oder Gebäudeteilen für nicht landwirtschaftliche Nutzungen stellt auch dann noch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft dar, wenn sie nur vorübergehend erfolgt (die landwirtschaftliche Nutzung bleibt **mittelfristig** weiterhin aufrecht) und von untergeordneter Bedeutung ist (zB Einstellung eines einzelnen Wohnwagens für die Wintermonate in der Maschinenhalle).

In der Regel wird eine Vermietung, die über einen Zeitraum von fünf Jahren hinausgeht, ab Beginn der Vermietung zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen. In der Regel kann daher bei einer Mietdauer, die länger als fünf Jahre dauert, von einer Entnahme des Grundstückes aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ausgegangen werden. Dementsprechend führt die Vermietung in einem derartigen Fall zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Beträgt die Mietdauer hingegen nicht mehr als fünf Jahre, liegt **grundsätzlich** keine Entnahme aus dem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen vor; die Einkünfte aus der Vermietung sind im Fall einer Pauschalierung gesondert als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen. **Allerdings steht der Abschluss eines auf einen kürzeren Zeitraum als fünf Jahre befristeten Mietvertrages der Entnahme aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen dann nicht entgegen, wenn davon auszugehen ist, dass das bisher land- und forstwirtschaftlich**

genutzte Gebäude (bzw. der Gebäudeteil) nicht nur kurzfristig für andere als land- und forstwirtschaftliche Zwecke vermietet werden wird. Dabei ist auf die längerfristige Vermietungsabsicht des Steuerpflichtigen unabhängig vom konkreten Mietverhältnis abzustellen.

Wird eine zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörende Grundstücksfläche oder ein Teil derselben hingegen auf Dauer nicht mehr landwirtschaftlich genutzt, gehört sie nicht mehr zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen (VwGH 30.3.2006, 2003/15/0062).

Dementsprechend liegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor. Dies gilt **jedenfalls** zB in folgenden Fällen:

- Vermietung eines nicht (mehr) der Landwirtschaft dienenden Gebäudes an Urlauber.
- Ausschließliche oder überwiegende Nutzung eines abgrenzbaren Gebäudeteiles zur Einstellung von Wohnwagen oder Motorbooten.
- Vermietung einer Wiese für nichtlandwirtschaftliche Zwecke auf 25 Jahre.

Zu Handymasten und Windrädern siehe Rz 4245a.

Rz 5076 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 5076

Der Forst stellt keine betriebswirtschaftliche Ergänzung der bäuerlichen Betätigung dar, sondern ist vom landwirtschaftlichen Besitz getrennt zu beurteilen (VwGH 28.6.1972, 2230/70).

Schenkt die Forstwirtin ihrem Sohn ein Waldgrundstück, so ist diese Sachentnahme nach § 6 Z 4 EStG 1988 mit dem Teilwert anzusetzen (VwGH 18.1.1963, 1520/62). **Erfolgt die Entnahme nach dem 31.3.2012, ist der Grund und Boden mit dem Buchwert anzusetzen (siehe dazu auch Rz 2635 ff).**

Rz 5078 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 5078

Teilwaldrechte gelten als Anteilsrechte, die Veräußerung stellt daher die Veräußerung eines Rechtes dar. Der Teilwaldberechtigte besitzt ein Nutzungsrecht (**Fruchtgenussrecht**), aber kein Recht am Grund und Boden des im Eigentum eines Dritten stehenden Waldgrundstückes, mögen die Nutzungsrechte auch mit dem Anspruch verbunden sein, mit Grund und Boden abgefunden zu werden oder eine Entschädigung zu erhalten, in deren Berechnung ein bestimmter Anteil am Bodenwert des Grundstückes einfließt (VwGH 23.10.1990, 90/14/0169). **Dieses Recht stellt kein grundstücksgleiches Recht im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 dar (siehe dazu Rz 6622).**

Rz 5084 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 5084

Der auf (den nackten) Grund und Boden entfallende Teil des Veräußerungserlöses bleibt **bei vor dem 1.4.2012 abgeschlossenen Veräußerungsverträgen** - abgesehen von der Ermittlung eines allfälligen Spekulationsgewinnes - steuerfrei.

Bei nach dem 31.3.2012 abgeschlossenen Veräußerungsverträgen ist der auf den (nackten) Grund und Boden entfallende Veräußerungsgewinn zum besonderen Steuersatz in Höhe von 25% zu versteuern (zu den Ausnahmen vom besonderen Steuersatz siehe Rz 6682 ff). Für Grund und Boden, der zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen war, kann gemäß § 4 Abs. 3a Z 3 lit. a EStG 1988 der Gewinn nach den Regeln des § 30 Abs. 4 EStG 1988 pauschal ermittelt werden (siehe dazu Rz 779 ff). Maßgebliche Kriterien für die Bewertung des Waldbodens sind die natürlichen Ertragsbedingungen, die Geländemerkmale, die Erschließung des Waldes und die Verkehrslage. Für die unproduktiven Flächen ist ein "Verriegelungswert" anzusetzen.

Rz 5086 wird geändert (Klarstellung)

Rz 5086

Zu beachten ist, dass gemäß § 38 Abs. 2 Schillingeröffnungsbilanzgesetz eine Aufwertung von Buchwerten des stehenden Holzes nur bei tatsächlicher Aktivierung in der Schlussbilanz 1952 zulässig war. In allen anderen Fällen, insbesondere bei unentgeltlichem Erwerb

(Erbschaft, Schenkung) sind die historischen Anschaffungskosten anzusetzen. Kronenbeträge sind nach dem Schillinggesetz **in Schilling und diese mit dem amtlich festgestellten Umrechnungskurs (1 Euro = 13,7603 ATS) in Euro** umzurechnen. Sind keine Anschaffungskosten gegeben, weil der Forst unentgeltlich vom Vorgänger (zumeist Generationen hindurch) erworben wurde, sind die historischen Anschaffungskosten zu schätzen. Es bestehen keine Bedenken, wenn - wie bei ~~bei~~ pauschalierter Gewinnermittlung - die historischen Anschaffungskosten in Höhe des (auf die entsprechenden Flächen anteilig entfallenden) Einheitswertes zum 1. Jänner 1989 geschätzt werden.

Rz 5089 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 5089

Forststraßen und Forstwege mit befestigtem Unterbau **stellen grundsätzlich selbständige Wirtschaftsgüter dar und sind daher** gesondert zu bewerten. Gleiches gilt für ein Wegerecht (siehe Rz 553). **Ungeachtet dessen sind für Zwecke der Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Grundstücken Wirtschaftsgüter, die nach der Verkehrsauffassung derart in einem engen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit einem Grundstück stehen, dass sie die Nutzung dieses Grundstücks ermöglichen oder verbessern (zB Forststraßen und Forstwege, Zäune und Drainagen), vom Grundstücksbegriff umfasst (Rz 577 und Rz 6621).**

Unabhängig von der steuerlichen Behandlung im Zusammenhang mit der Veräußerung stellen aus der Sicht des Erwerbers ~~sind~~ befestigte forstwirtschaftliche Bringungsanlagen selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter **dar**. Nicht befestigte Wege sind hingegen Bestandteil des Grund und Bodens und damit nicht gesondert zu bewerten. Siehe auch Rz 7339.

Rz 5090 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 5090

Die auf Grund und Boden anteilig entfallenden Veräußerungskosten sind nicht abzugsfähig. **Anteilige Veräußerungskosten iZm mit der Veräußerung von Gebäuden und grundstücksgleichen Rechten sind ebenfalls nicht abzugsfähig, wenn das Veräußerungsgeschäft nach dem 31.3.2012 abgeschlossen wurde, weil es sich bei diesen Wirtschaftsgütern – wie auch bei Grund und Boden – um Grundstücke im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 handelt und daher der besondere Steuersatz von 25% anwendbar ist.**

Rz 5122 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 5122

Das Fischereirecht ist die ausschließliche Befugnis, in jenem Gewässer, auf das sich das Recht räumlich erstreckt, Fische, Krustentiere und Muscheln zu hegen, zu fangen und sich anzueignen. Es ist ein Privatrecht und dort, wo es vom Eigentum abgesondert in Erscheinung tritt, ein selbständiges dingliches Recht (OGH 26.4.1978, 1 Ob 7/78, EvBl. 1979/23). Während das Fischereirecht an im Eigentum des Fischereiberechtigten stehenden Gewässern (gutseigene Fischwässer) als ein selbständiges, mit dem Eigentum am Grund und Boden **untrennbar** verbundenes Recht **und** als Ausfluss **und** Teil des Eigentumsrechtes am gutseigenen Gewässer betrachtet wird, werden Fischereirechte an Gewässern, die nicht im Eigentum des Fischereiberechtigten stehen, als Dienstbarkeiten angesehen. Das Fischereirecht ist somit ein rechtlich selbständiges, vom Eigentum am Grund und Boden losgelöstes und daneben in Erscheinung tretendes, frei verfügbares und damit gesondert bewertbares **und übertragbares** Wirtschaftsgut im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. **Ein solches Fischereirecht stellt ein grundstücksgleiches Recht im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 dar (siehe auch die Landesfischereigesetze). Die Veräußerung eines solchen Fischereirechtes stellt daher eine Grundstücksveräußerung dar und unterliegt dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988. Zu Fischereirechten an einem fremden Gewässer siehe Rz 6622.**

Rz 5122a wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 5122a

Rechtslage vor dem 1.4.2012

Die Veräußerung eines betrieblichen Fischereirechtes kann insb. betreffen:

a) Erlöse aus der Veräußerung eines betrieblichen Fischteiches auf eigenem Grund und Boden

b) Erlöse aus der Veräußerung eines betrieblichen Fischereirechtes auf eigenem Grund und Boden

c) Erlöse aus der Veräußerung eines betrieblichen Fischereirechtes auf fremdem Grund und Boden

d) Erlöse aus der Veräußerung eines im Miteigentum stehenden Fischereirechtes auf fremdem Grund und Boden (Fischereigemeinschaft).

Zu a) Der gesamte Erlös abzüglich Buchwert und Anteil Grund und Boden ist steuerpflichtig. Der Grundanteil ist im Wege einer Verhältnisrechnung zu ermitteln (siehe EStR 2000 Rz 5082 ff, Rz 5659). Hegt das Finanzamt Zweifel an dem vom Steuerpflichtigen errechneten Grundanteil, sind die sachkundigen Bediensteten des bundesweiten Fachbereiches Gebühren, Verkehrsteuern und Bewertung einzubinden.

Zu b) und c) Der Erlös ist zur Gänze steuerpflichtig. Der Nachweis für einen abzugsfähigen Buchwert obliegt dem Steuerpflichtigen.

Zu d) Wird das Fischereirecht von den Miteigentümern genutzt, liegt eine Mitunternehmerschaft vor. Die Veräußerung des Fischerrechtes ist steuerpflichtig. Der Nachweis für einen abzugsfähigen Buchwert obliegt den Steuerpflichtigen.

Stellt die Veräußerung des Fischereirechtes eine (Teil)Betriebsveräußerung dar, erfolgt die Versteuerung nach Maßgabe der §§ 24, 37 EStG 1988.

Rechtslage nach dem 31.3.2012

Die Veräußerung eines betrieblichen Fischereirechtes kann insb. betreffen:

a) Erlöse aus der Veräußerung eines betrieblichen Fischteiches auf eigenem Grund und Boden

b) Erlöse aus der Veräußerung eines betrieblichen Fischereirechtes auf eigenem Grund und Boden

c) Erlöse aus der Veräußerung eines betrieblichen Fischereirechtes auf fremdem Grund und Boden

d) Erlöse aus der Veräußerung eines im Miteigentum stehenden Fischereirechtes auf fremdem Grund und Boden (Fischereigemeinschaft).

Zu a) Der gesamte Erlös ist steuerpflichtig. Der Fischteich stellt ein eigenständiges, von Grund und Boden verschiedenes Wirtschaftsgut dar. Die Grundsätze der Grundstücksbesteuerung (siehe dazu Rz 763 ff) sind daher auf den Fischteich nicht anzuwenden; insbesondere der besondere Steuersatz ist auf den auf den Fischteich entfallenden Veräußerungserlös nicht anzuwenden.

Zu b) Der Erlös ist zur Gänze steuerpflichtig. Da es sich hier um kein grundstücksgleiches Recht handelt, sind die Grundsätze der allgemeinen Gewinnermittlung anzuwenden. Der Nachweis für einen abzugsfähigen Buchwert obliegt dem Steuerpflichtigen.

Zu c) Der Erlös ist nach den Grundsätzen der Grundstücksbesteuerung zur Gänze steuerpflichtig (siehe dazu auch Rz 763 ff). Der Nachweis für einen abzugsfähigen Buchwert obliegt den Steuerpflichtigen.

Zu d) Wird das Fischereirecht von den Miteigentümern genutzt, liegt eine Mitunternehmerschaft vor. Die Veräußerung des Fischerrechtes ist nach den Grundsätzen der Grundstücksbesteuerung steuerpflichtig. Der Nachweis für einen abzugsfähigen Buchwert obliegt den Steuerpflichtigen.

Stellt die Veräußerung des Fischereirechtes eine (Teil)Betriebsveräußerung dar, erfolgt die Versteuerung nach Maßgabe der §§ 24, 37 EStG 1988 oder mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988.

Rz 5124 wird geändert (LRL 2012)

Rz 5124

Einkünfte aus Jagd sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, wenn diese mit einem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft im Zusammenhang stehen. Eine isolierte Betrachtung der Jagd in Bezug auf Liebhaberei kommt nicht in Frage **(siehe LRL 2012 Rz 7)**. Eigenjagden berechtigen den Eigentümer zur Jagdausübung. Eine bloße Jagdpacht ohne zugehörige (eigene oder gepachtete) Land- und Forstwirtschaft kann nicht zu diesen Einkünften führen (VwGH 2.6.1967, 0132/67).

Rz 5153 wird wie folgt geändert (1. StabG 2012)

Rz 5153

Für den Fall, dass eine Dauerverpachtung und somit eine Betriebsaufgabe anzunehmen ist, ist ein Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 vorzunehmen (falls der Gewinn bisher nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt wurde, ist ein Übergangsgewinn/verlust zu berechnen), wobei im Wesentlichen Betriebsgebäude, Vieh, Vorräte, stehende Ernte und stehendes Holz als Bewertungsposten in Frage kommen.

Zur bäuerlichen Hofübergabe siehe Rz 5572a.

Rz 5157 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 5157

Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes **ist jener Teil des Veräußerungsgewinnes gesondert zu ermitteln, der auf die Veräußerung bzw. Entnahme von Grundstücken im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 entfällt; dabei sind jene Veräußerungskosten, die mit der Veräußerung von Grund und Boden im Zusammenhang stehen, außer Ansatz zu lassen. Bei der Veräußerungsgewinnermittlung ist auch zu beachten, dass die Entnahme von nackten Grund und Boden gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 mit dem Buchwert zu erfolgen hat. Der auf die Veräußerung oder Entnahme von Grundstücken entfallende Veräußerungsgewinn ist mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern. Andere Begünstigungen im Zusammenhang mit Betriebsveräußerungen sind auf diesen Teil des**

Veräußerungsgewinnes nicht anzuwenden. Auf die Bezeichnung der einzelnen Teile des Kaufpreises kommt es für ihre steuerliche Beurteilung nicht an.

Rz 5161 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 5161

Grund und Boden, Holzbestand, Jagd, Fischerei, Gebäude, Bodenschatz usw. sind jeweils mit dem Verkehrswert zu bewerten. Diese Wertrelation bildet die Grundlage für die Aufteilung des Verkaufserlöses auf **die einzelnen Wirtschaftsgüter**. Der den einzelnen Wirtschaftsgütern beizumessende Wertansatz kann sich nur aus der Sicht einer objektiven Betrachtungsweise unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse im Zeitpunkt der Veräußerung ergeben.

Als maßgebliche Umstände zur Bewertung des Waldbodens sind die Verkehrs- und Bringungslage, die natürlichen Ertragsbedingungen, die Geländeverhältnisse sowie die Einteilung der Betriebsklassen (Wirtschaftswald, Schutzwald in Ertrag, Schutzwald außer Ertrag) zu berücksichtigen.

Rz 5172 und 5173 werden geändert (1. StabG 2012)

Rz 5172

Im Entgelt für die Einräumung des Servituts sind meist mehrere Komponenten enthalten, insbesondere

- Entgelt für die Benützung des Grund und Bodens
- Entschädigung für die durch die Beeinträchtigung der Verfügungsmacht des Grundeigentümers entstandene Wertminderung der Vermögenssubstanz
- Entgelt für Ertragsausfall im land- und forstwirtschaftlichen Bereich.

a) Das Benützungsentgelt zählt

- zu den betrieblichen Einkünften, wenn die Leitungen auf oder im zum Betriebsvermögen gehörenden Grund und Boden verlegt werden,

- zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wenn die Leitungen auf oder in Privatliegenschaften verlegt werden.

b) Eine ~~steuerfreie~~ Entschädigung für Bodenwertminderung (Verminderung des Teilwertes) setzt voraus, dass das Leitungsrecht zeitlich unbeschränkt und unwiderruflich eingeräumt wird (Rz 6409). Die Obergrenze der Wertminderung ist aber jedenfalls der gemeine Wert des Grund und Bodens vor Bekanntwerden der Absicht der Leitungsverlegung (vgl. dazu OGH **26**.5.1983, 6 Ob 802/81). Diese Obergrenze wird in aller Regel nicht erreicht. **Die Entschädigung für Bodenwertminderung ist gemäß § 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988 steuerfrei, wenn die Bodenwertminderung auf Grund einer Maßnahme im öffentlichen Interesse eintritt (siehe dazu Rz 1038 und Rz 6653).**

c) Das Entgelt für Gewinnminderung (Ertragsausfall oder Wirtschaftserschwernis) ist grundsätzlich steuerpflichtig. Bei buchführenden Land- und Forstwirten kann eine Einmalentschädigung auf 20 Jahre verteilt werden (EStR 2000 Rz 5171). Bei vollpauschalierten Land- und Forstwirten erhöht das Entgelt nur dann den pauschalierten Gewinn, wenn es aufgrund der Leitungsverlegung zu einer Verminderung des Einheitswertes gekommen ist (EStR 2000 Rz 4182). Bei Voll- und Teilpauschalierung oder Einnahmen-Ausgaben-Rechnung kann ein steuerpflichtiges Einmalentgelt auf drei Jahre verteilt zum Normaltarif versteuert werden (EStR 2000 Rz 7369).

Rz 5173

Wird ein Optionsvertrag **abgeschlossen**, der den Abschluss des Servitutsvertrages gewährleistet, ~~abgeschlossen~~ und **wird** für die Einräumung der Option ein Entgelt bezahlt, ist das Optionsentgelt jedenfalls steuerpflichtig**. Steht der Optionsvertrag im Zusammenhang mit Betriebsvermögen, führen die Einkünfte aus diesem Vertrag zu betrieblichen Einkünften; im Falle der Pauschalierung sind diese Einkünfte zusätzlich zum pauschalierten Gewinn zu erfassen. Steht der Optionsvertrag im Zusammenhang mit Privatvermögen, führen die Einkünfte aus diesem Vertrag zu Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 27 Abs. 4 EStG 1988. In beiden Fällen sind die Einkünfte zum Tarif gemäß § 33 EStG 1988 zu erfassen.**

Rz 5173a wird neu eingefügt (Klarstellung)

Rz 5173a

Leitungsentschädigungen – Übersicht über die einkommensteuerliche Behandlung

	Von Voll- oder Teilpauschalierung erfasst	Einnahmen-Ausgabenrechnung oder Bilanzierung (§ 4/1)
Servitutsentgelt	**stpfl Rz 5172**	**stpfl Rz 5172**
Optionsentgelt	**stpfl Rz 5173**	**stpfl Rz 5173**
Bodenwertminderung im öffentlichen Interesse	**steuerfrei gemäß § 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988**	**steuerfrei gemäß § 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988**
Ertragsausfälle und Wirtschaftserschwernisse (Rz 4182)		
Flurschäden	**Ja**	**stpfl**
Randschäden	**Ja**	**stpfl**
Hiebsunreife	**Ja**	**stpfl**
Schlägerung zur Unzeit	**Ja**	**stpfl**
Jagdbeeinträchtigung	**Nein, gesondert anzusetzen**	**stpfl**
Bewirtschaftungs-erschwernisse	**Ja**	**stpfl**
Schlägerungs- und Räumungskosten	**Ja**	**stpfl**
Entschädigung Notzaun	**Ja**	**stpfl**
luf Nutzungsentgang	**Ja**	**stpfl**
Verlust von Arbeitseinkommen	**Nein, gesondert anzusetzen**	**stpfl**
Abgeltung des Überhanges von Gebäuden und Maschinen	**Nein, gesondert anzusetzen**	**stpfl**

Rz 5183 bis 5185 werden geändert (1. StabG 2012)

Rz 5183

Die Entschädigung für eine Bodenwertminderung darf nicht höher sein als der gemeine Wert des Grund und Bodens vor Unterschutzstellung (vgl. OGH **26.5.1983**, 6 Ob 802/81). **Wird die durch die Unterschutzstellung eingetretene Wertminderung (Differenz zwischen dem gemeinen Wert vor und nach Bekanntwerden der Unterschutzstellung) abgegolten, bleibt diese Entschädigung gemäß § 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988 steuerfrei.**

Beispiel:

Laut Vergleich wird für Flächen von 100 ha (= 1 Mio. m2) eine Entschädigung von 1,5 Mio. Euro gezahlt (1,5 Euro/m2), davon 1,05 Mio. Euro für Bodenwertminderung (1,05 Euro/m2) und 0,45 Mio. Euro (0,45 Euro/m2) für die Nutzungsüberlassung.

Der gemeine Wert des nackten Grund und Bodens vor Bekanntwerden der Unterschutzstellung beträgt 0,50 Euro/m² und nach Unterschutzstellung 0,20 Euro/m² (Wertminderung 0,30 Euro/m²). Der für die Bodenwertminderung gezahlte Betrag von 1,05 Mio. Euro (1,05 Euro/m²) ist in Höhe von 0,30 Euro/m² (gesamt 0,30 Mio. Euro) steuerfrei, der Rest ist wirtschaftlich betrachtet keine Entschädigung für Bodenwertminderung und daher steuerpflichtig (0,75 Euro/m², insgesamt 0,75 Mio. Euro).

Wird der Grund und Boden später in einem zweiten Verfahren durch Einlösung in das Eigentum des Landes übernommen (zB § 15 nöNationalparkG), lässt der Einlösungsbetrag unter Umständen Rückschlüsse auf den gemeinen Wert des Grund und Bodens nach Unterschutzstellung zu. Auch Veräußerungen von lagemäßig vergleichbaren Grundstücken vor und nach Unterschutzstellung lassen unter Umständen Rückschlüsse auf den gemeinen Wert nach Unterschutzstellung zu.

Rz 5184

Entschädigungen für Jagdausübungs- und Fischereiausübungsverbote sind steuerpflichtig. Wird im Vertrag oder Vergleich nicht auf eine Jagd- bzw. Fischereiausübung Bezug genommen, gilt Folgendes: Ist die Entschädigung für ein Jagdausübungs- bzw. Fischereiausübungsverbot in der Entschädigung für Wertminderung des Grund und Bodens enthalten, dann ist der auf die Jagd bzw. Fischerei entfallende Betrag herauszulösen und zu versteuern: **als steuerpflichtiger Betrag kann ein** Betrag in Höhe des durchschnittlichen Ertragswertes der Jagd bzw. Fischerei der letzten drei Jahre (durchschnittlicher Verpachtungszins; Reinerlös, wenn selbst betrieben) **angesetzt werden. § 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988 ist nicht anzuwenden, weil es sich hier um von Grund und Boden verschiedene Wirtschaftsgüter handelt**.

Rz 5185

Der Einheitswert ist gemäß PauschVO um den auf die Nutzungsüberlassung entfallenden Einheitswertanteil zu vermindern. Die Entschädigungen (Einmalbeträge, laufende Zahlungen) sind als Betriebseinnahmen zu erfassen. Steuerfrei bleibt nur der auf die Wertminderung des Grund und Bodens entfallende Teil (Rz **5183**). Steuerpflichtige Einmalentschädigungen für die Überlassung an den Nationalpark, Einmalentschädigungen für Nutzungsentgang**,** ~~und~~ für Wirtschaftserschwernisse sind über Antrag gleichmäßig auf drei Jahre verteilt zum Normaltarif zu versteuern (Rz 7369).

In Rz 5266g tritt an die Stelle des Verweises „KStR 2001 Rz 1200 und Rz 1201" der Verweis „**KStR 2013 Rz 1265 f**".

Rz 5414 wird geändert (LRL 2012)

Rz 5414

Gewinnabsicht liegt vor, wenn nicht nur Kostendeckung, sondern ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Ausgaben angestrebt wird. Die Gewinnabsicht muss im Allgemeinen, nicht aber bei jeder einzelnen Erwerbshandlung vorliegen. Das Streben nach Gewinn muss nicht der Hauptzweck der Tätigkeit sein; die Annahme eines Gewerbebetriebes ist auch nicht ausgeschlossen, wenn die Absicht der Gewinnerzielung nur Nebenzweck ist. **Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen nicht geeignet sind, einen Gesamtgewinn zu erzielen, stellen Liebhaberei dar (siehe dazu die LRL 2012).** Bei einer Liebhabereitätigkeit führen auch zufällig erzielte Gewinne noch nicht zu einem Gewerbebetrieb.

Rz 5440 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 5440

Grundstücksverkäufe stellen dann einen Gewerbebetrieb dar, wenn es sich um eine nachhaltige, mit Gewinnabsicht unternommene und sich als eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellende Betätigung handelt, welche nicht als eine landwirtschaftliche Betätigung anzusehen ist. Die Veräußerung von Grundstücken aus dem

Privatvermögen stellt daher keine Vermögensverwaltung, sondern einen gewerblichen Grundstückshandel dar, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht (VwGH 13.09.2006, 2002/13/0059, 0061). Ein gewerblicher Grundstückshandel wird somit dann vorliegen, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen (VwGH 07.11.1978, **2085**/78). Erfolgt eine Veräußerung eines privaten Grundstücks unter bloßer Ausnützung einer sich zufällig ergebenden Möglichkeit, ist von Vermögensverwaltung im Sinne der Abgabenvorschriften auszugehen. Außerhalb der betrieblichen Einkünfte werden Grundstücksveräußerungen **vor dem 1.4.2012** nur im Rahmen der zehn- bzw. fünfzehnjährigen Spekulationsfrist des § 30 EStG 1988 erfasst. **Erfolgen solche Grundstücksveräußerungen nach dem 31.3.2012, liegen Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen vor (siehe dazu Rz 6620 ff).**

Rz 5440a wird neu eingefügt (1. StabG 2012)

Rz 5440a

Sind die Voraussetzungen des gewerblichen Grundstückshandels erfüllt, sind jene Grundstücke, auf die sich die Handelstätigkeit bezieht, dem Umlaufvermögen zuzurechnen. In diesem Fall ist auf Einkünfte aus der Veräußerung solcher Grundstücke der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 3 Z 1 EStG 1988 nicht anzuwenden (siehe auch Rz 6682 ff).

Rz 5448 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 5448

Aufgrund dieser Betrachtungsweise kann noch nicht von gewerblicher Verkaufstätigkeit gesprochen werden bzw. liegt diese nicht schon bei folgenden Merkmalen allein vor:

- Die Verkäufe nehmen zwar einen erheblichen Umfang an, andere Maßnahmen treten jedoch nicht hinzu,
- es erfolgen planmäßige Teilverkäufe, wobei auch erhebliche Gewinne erzielt werden können,

- Einzelveräußerungen erscheinen gegenüber Großverkäufen günstiger,
- allmählicher Verkauf bzw. Ringtausch,
- Vorliegen besonderer Umstände, die zu einer Parzellierung und Baureifmachung führen, wobei ursprünglich nur eine Gesamtverkaufstransaktion geplant war,
- Einschränkung der freien Verfügung über die veräußerte Grundstücksfläche durch entsprechende Auflagen der Gemeinde, wie zB das Verlangen, dass bestimmte Flächen für sozialen Wohnbau zur Verfügung gestellt werden müssen, das Bestimmen der Größe der Baugrundstücke, die ausschließliche Festlegung der Baumaßnahmen für die Aufschließung (VwGH 26.4.1989, 89/14/0004).
- Arrondierung bzw. Verbesserung des landwirtschaftlichen Betriebes durch den Veräußerungserlös.
- Gegen die Gewerblichkeit spricht auch der fehlende Einsatz von Fremdkapital, ein mangelnder zeitlicher Zusammenhang der Parifizierungen und der Verkäufe sowie eine lange Behaltedauer der Grundstücke (**über einen Zeitraum von 10 Jahren** hinausgehend) und ein passives Verhalten des Verkäufers, wodurch er keine werbende Tätigkeit gegenüber der Allgemeinheit entfaltet (VwGH 13.09.2006, 2002/13/0059, 0061).

Rz 5452a wird neu eingefügt (1. StabG 2012)

Rz 5452a

Nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 sind bei Zugehörigkeit zum Umlaufvermögen die Anschaffungs- und Herstellungskosten oder der Einlagewert von Gebäuden und Wirtschaftsgütern, die keinem regelmäßigen Wertverzehr unterliegen, erst bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen abzusetzen (siehe dazu auch Rz 664b ff). Abweichend zum Zufluss-Abfluss-Prinzip sind daher die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten von Gebäuden nicht im Zeitpunkt des Abflusses als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Diese Kosten sind erst im Zeitpunkt des Ausscheidens des Gebäudes aus dem Betriebsvermögen als Betriebsausgaben abzugsfähig. Der Grund des Ausscheidens ist dabei nicht

relevant. Im Falle des zeitlichen Auseinanderfallens des Ausscheidens und des Zuflusses der damit verbundenen Einnahme (zB im Falle einer Versicherungsleistung auf Grund der Zerstörung des Gebäudes) sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten in voller Höhe im Wirtschaftsjahr des Ausscheidens als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

Abschnitt 17.2.5.6 und die Rz 5453 entfallen (1. StabG 2012)

Randzahlen 5453 bis 5500: *derzeit frei*

Rz 5564 wird geändert (Klarstellung)

Rz 5564

Unter Veräußerung wird jede entgeltliche Übertragung (zB Verkauf, Tausch, Zwangsversteigerung, Enteignung ~~oder Übernahme der Betriebsschulden ohne andere Gegenleistung~~) des Eigentums am Betriebsvermögen (Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Eigentums) auf eine andere Person (natürliche, juristische Person, Gesamthandvermögen) verstanden (VwGH 24.9.1996, 95/13/0290). **Dies gilt auch für die Übernahme des Betriesbvermögens eines real überschuldeten Betriebes gegen Übernahme der Betriebsschulden; siehe dazu Rz 5679.**

Liegt eine Veräußerung vor, siehe zum Umfang des Veräußerungserlöses Rz 5657 ff.

Rz 5569 wird geändert (Klarstellung)

Rz 5569

Keine entgeltliche Übertragung und damit keine Veräußerung ist auch die Schenkung. Diese setzt eine tatsächliche Bereicherung des Rechtsnachfolgers voraus (VwGH 25.2.1998, 97/14/0141). **Wird daher ein real überschuldeter Betrieb gegen Übernahme der Betriebsschulden übertragen, liegt mangels Bereicherung des Übernehmers keine Schenkung vor (siehe dazu Rz 5679 ff).**

Wie im Bereich der Erbschaft sind **bei der Betriebsschenkung** zwingend die Buchwerte gemäß § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 fortzuführen. Die Schenkung der wesentlichen Betriebsgrundlagen an verschiedene Geschenknehmer stellt eine Betriebsaufgabe dar. Werden anlässlich einer unentgeltlichen Betriebsübertragung Wirtschaftsgüter zurückbehalten, liegt dennoch ein Anwendungsfall von § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 vor; die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter sind als Entnahme zum Teilwert zu bewerten (VwGH 29.6.1995, 93/15/0134; VwGH 25.2.1998, 97/14/0141).

Rz 5572a wird neu eingefügt (1. StabG 2012)

Rz 5572a

Hinsichtlich bäuerlicher Hofübergaben ist zu unterscheiden, ob die im Zusammenhang mit der Übergabe getroffenen Nebenabreden eine Belastung des übertragenen Eigentums oder eine Gegenleistung für die Übertragung darstellen. Im Unterschied zur Grunderwerbsteuer stellt die Einräumung eines Wohnrechtes ertragsteuerlich keine Gegenleistung dar (siehe auch Rz 774). In diesem Fall wird belastetes Eigentum übertragen. Entsprechend den dargestellten Grundsätzen ist daher zu beurteilen, ob der Wert der Gegenleistung den halben gemeinen Wert des übertragenen (belasteten) Betriebes (Aktiva abzüglich Passiva) übersteigt, wodurch ein entgeltlicher Vorgang gegeben wäre.

Es bestehen allerdings keine Bedenken, ein vereinbartes Ausgedinge, das als typisches Ausgedinge ausgestaltet ist und nicht über die Gewährung eines üblichen angemessenen Lebensunterhaltes hinausgeht, einheitlich als Belastung des übertragenen Eigentums zu behandeln.

Rz 5641 wird geändert (LRL 2012)

Rz 5641

Zu den Folgen des Weiterführens eines Betriebes unter Außerachtlassung von wirtschaftlichen Grundsätzen siehe LRL 2012 Rz 34.

Rz 5659 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 5659

Rechtslage vor dem 1.4.2012

Wird der Gewinn nicht nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt, bleibt der Wert des zum Anlagevermögen gehörenden Grund und Bodens außer Ansatz.

Rechtslage nach dem 31.3.2012

Die zum Anlagevermögen gehörenden Grundstücke (Grund und Boden sowie Gebäude und grundstücksgleiche Rechte) sind bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes im Sinne des § 24 EStG 1988 nicht zu erfassen, wenn der auf die Grundstücke entfallende anteilige Veräußerungsgewinn mit dem besonderen Steuersatz besteuert wird. Bei Anwendung des besonderen Steuersatzes gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 sind diese Veräußerungsgewinne weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sondern gesondert anzusetzen.

Sind die in den Grundstücken enthaltenen stillen Reserven nicht bekannt, ist der Wert der Grundstücke idR im Wege einer Verhältnisrechnung zu ermitteln, und zwar in der Weise, dass zunächst die Verkehrswerte aller veräußerten Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens (einschließlich des **Wertes aller Grundstücke** und eines nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ermittelten Firmenwertes) festzustellen sind. In dem **Ausmaß**, das dem Anteil des **Wertes aller Grundstücke** am Gesamtbetrag der Verkehrswerte **(inklusive Firmenwert)** entspricht, ist der Veräußerungserlös für den ganzen Betrieb **um den auf die Grundstücke** entfallend**en Teil** zu kürzen**; als Teil des Veräußerungserlöses sind auch die übernommenen Betriebsschulden (siehe Rz 5657) in diesem Verhältnis aufzuteilen, es sei denn die übernommenen Schulden stehen in einem Zusammenhang mit den übertragenen Grundstücken**. Diese Verhältnisrechnung kommt unabhängig davon zur Anwendung, ob der Gesamtbetrag der Verkehrswerte über oder unter dem im konkreten Fall vereinbarten Gesamtkaufpreis liegt (VwGH 30.6.1987, 86/14/0195; VwGH 16.3.1989, 88/14/0073); siehe auch Rz 588 letzter Absatz. Die sachverständig erfolgte Bewertung **der Grundstücke** beim Veräußerer gilt gleichermaßen für den Erwerber (VwGH 15.2.1994, 93/14/0175).

Vom nun auf die Grundstücke entfallenden Veräußerungserlös ist der Buchwert der Grundstücke abzuziehen. Bezüglich eines nach der Verhältnismethode gesondert ermittelten, auf Grund und Boden entfallenden Veräußerungsgewinnes sind nur die Kosten der Mitteilung und Selbstberechnung der ImmoESt gemäß § 30c EStG 1988 sowie allfällige anlässlich der Veräußerung entstandene Minderbeträge aus Vorsteuerberichtungen als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Andere Aufwendungen im Zusammenhang mit der Veräußerung der Grundstücke sind nicht abzugsfähig (siehe Rz 776). Zuletzt ist von dem derart ermittelten Betrag ein Inflationsabschlag gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 abzuziehen (siehe dazu Rz 777 ff).

Der auf diese Art gesondert ermittelte auf Grundstücke entfallende Veräußerungsgewinn ist grundsätzlich mit dem besonderen Steuersatz in Höhe von 25% zu versteuern.

Zum negativen Betriebsvermögen siehe Rz 5679 ff.

Rz 5659a bis 5659e werden neu eingefügt (1. StabG 2012)

Rz 5659a

Wird im Zuge einer Betriebsveräußerung Grund und Boden entnommen (zB der Veräußerer behält sich den Grund und Boden zurück), ist nach § 6 Z 4 EStG 1988 der Buchwert als Entnahmewert heranzuziehen, wenn der entnommene Grund und Boden im Falle einer gedachten Veräußerung dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 unterläge (siehe dazu auch Rz 2635).

Rz 5659b

Wird im Zuge einer Betriebsveräußerung Grund und Boden, der zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen war, veräußert, kann nach § 4 Abs. 3a Z 3 lit. a EStG 1988 der Gewinn pauschal ermittelt werden. Aufwendungen im Zusammenhang mit der Veräußerung dieses Grund und Bodens sind nicht gesondert abzugsfähig; nicht direkt zuordenbare Aufwendungen sind nach der Verhältnismethode aufzuteilen (siehe dazu Rz 5659). Es ist daher der auf Grund und Boden

entfallende Veräußerungserlös (zur Aufteilung siehe Rz 5659) um die pauschalen Anschaffungskosten nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 zu vermindern und der Differenzbetrag zum besonderen Steuersatz zu versteuern.

Dies gilt auch für die Erfassung eines Auf- oder Abwertungsbetrages gemäß § 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 im Rahmen des Veräußerungsgewinnes (siehe auch Rz 782).

Rz 5659c

Wird die Regelbesteuerungsoption gemäß § 30a Abs. 2 EStG 1988 in Anspruch genommen (siehe dazu Rz 6683), wird auch der auf die Grundstücke des Betriebsvermögens entfallende Veräußerungsgewinn als Teil des Veräußerungsgewinnes im Sinne des § 24 EStG 1988 zum Tarif gemäß § 33 EStG 1988 erfasst. Das Abzugsverbot für Aufwendungen im Zusammenhang mit der Veräußerung von Grundstücken ist allerdings auch in diesem Fall zu beachten (§ 20 Abs. 2 EStG 1988).

Für die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes ist aber der auf Grund und Boden entfallende Veräußerungsgewinn entsprechend der Rz 5659 zu ermitteln und um den Inflationsabschlag und um die Kosten der Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c EStG 1988 zu vermindern (§ 30 Abs. 3 EStG 1988).

Wird im Zuge einer Betriebsveräußerung Grund und Boden entnommen, so ist auch bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption der Entnahmewert mit dem Buchwert anzusetzen (siehe dazu auch Rz 2635).

Rz 5659d

Die Ausübung der Regelbesteuerungsoption hindert nicht die Anwendbarkeit der pauschalen Gewinnermittlung im Sinne des § 30 Abs. 4 EStG 1988 für Grund und Boden, der zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen war. In diesem Fall sind für die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes an Stelle der Buchwerte der Betriebsgrundstücke die pauschalen Anschaffungskosten nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 anzusetzen.

Rz 5659e

Wertsteigerungen des zum Betriebsvermögen gehörenden Kapitalvermögens sind nach § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 iVm mit § 27a Abs. 1 EStG 1988 weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen. Sie sind daher bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes im Sinne des § 24 EStG 1988 nicht zu erfassen. Der Teil des Veräußerungsgewinnes, der auf solche Wertsteigerungen entfällt, ist aber gesondert zum besonderen Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 zu erfassen.

Dafür ist der Wert des Kapitalvermögens, soweit kein Kurswert vorhanden ist, idR im Wege einer Verhältnisrechnung zu ermitteln, und zwar in der Weise, dass zunächst die Verkehrswerte aller veräußerten Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens (einschließlich des Wertes des gesamten Kapitalvermögens und eines nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ermittelten Firmenwertes) festzustellen sind. In dem Verhältnis, das dem Anteil des Wertes des gesamten Kapitalvermögens am Gesamtbetrag der Verkehrswerte entspricht, ist der Veräußerungserlös für den ganzen Betrieb als auf das Kapitalvermögen entfallend zu kürzen. Der auf das Kapitalvermögen entfallende Veräußerungserlös (inklusive der anteilig auf das Kapitalvermögen entfallenden übernommenen Betriebsschulden) ist um die Buchwerte des Kapitalvermögens zu vermindern und der Saldo mit dem besonderen Steuersatz zu versteuern.

Rz 5661 wird geändert (1. StabG 2012)

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 **Abs. 1** Z 2 EStG 1988 zu berücksichtigen (VwGH 04.02.2009, 2006/15/0151, zu einem nach der Betriebsveräußerung eingetretenen Forderungsausfall).

Entfallen solche Änderungen des Veräußerungserlöses (zum Teil) auf Grundstücke, sind die Regeln der Grundstücksbesteuerung zu beachten.

Rz 5662a wird neu eingefügt (1. StabG 2012)

Rz 5662a

Werden Grundstücke im Rahmen einer Betriebsaufgabe veräußert oder entnommen, sind die in diesen Grundstücken enthaltenen stillen Reserven im Rahmen des Aufgabegewinnes nicht zu berücksichtigen (siehe dazu Rz 5659). Die Besteuerung der auf die Grundstücke entfallenden stillen Reserven erfolgt aber gesondert mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988.

Werden Grundstücke im Zuge der Betriebsaufgabe in das Privatvermögen überführt, sind sie – mit Ausnahme des Grund und Bodens – gemäß § 24 Abs. 3 EStG 1988 mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Der Grund und Boden ist mit dem Buchwert zu bewerten.

Zur Ermittlung des Aufgabegewinnes und des gesonderten Veräußerungsgewinnes aus der Grundstücksveräußerung siehe auch Rz 5659 ff.

Rz 5668 und 5669 werden geändert (1. StabG 2012)

Rz 5668

Soweit die Veräußerungskosten auf **Grundstücke** entfallen und **für die aus der Grundstücksveräußerung resultierenden Einkünfte der besondere Steuersatz anwendbar ist**, sind sie anteilig unberücksichtigt zu lassen. **Zu nicht direkt zuordenbaren Aufwendungen siehe Rz 5659b. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung sind die auf die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c EStG 1988 entfallenden Kosten und anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtungen gemäß § 6 Z 12 EStG 1988 zu berücksichtigen.**

Rz 5669

Der Veräußerungsgewinn entsteht im Zeitpunkt der Veräußerung des Betriebes (Mitunternehmeranteiles); das ist der Tag, an dem Besitz, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergehen bzw. ab dem dieser den Betrieb auf seine Rechnung und Gefahr führt

(Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bzw. Übertragung der Verfügungsgewalt auf den Erwerber). IdR wird der Zeitpunkt der Realisierung von der getroffenen Vereinbarung abhängen, er kann mit dem Vertragstag zusammenfallen oder auf einen späteren Zeitpunkt bezogen werden. Der Zeitpunkt, in dem das Rechtsgeschäft abgeschlossen wird, ist unmaßgeblich (VwGH 21.10.1986, 86/14/0021; siehe auch Rz 5564); ebenso - außer im Falle einer Veräußerung gegen Rente (siehe Rz 5672 ff) - der Zeitpunkt, in dem der Veräußerungspreis dem Veräußerer zufließt (VwGH 20.10.1992, 89/14/0089).

Auch ein Mitunternehmer scheidet daher zu dem Zeitpunkt aus der Mitunternehmerschaft aus, zu dem der Vertrag auf Abtretung des Mitunternehmeranteils wirksam wird. Der Zeitpunkt der Firmenbucheintragung des neuen Mitunternehmers ist unbeachtlich.

Bezüglich des Zeitpunktes der Gewinnrealisierung treten durch die Neuregelung der Grundstücksbesteuerung keine Änderungen ein (siehe dazu Rz 768).

Rz 5675 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 5675

Rechtslage vor dem 1.4.2012:

Entfällt ein Teil der Rentenzahlungen bei einem § 4 Abs. 1 EStG - Gewinnermittler auf Grund und Boden, ist der hierauf entfallende Anteil bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes außer Ansatz zu lassen und nach Maßgabe des § 29 Z 1 EStG 1988 zu erfassen.

Rechtslage nach dem 31.3.2012:

Entfällt ein Teil der Rentenzahlungen auf Grundstücke, ist der hierauf entfallende Anteil (siehe Rz 5659) bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes im Sinne des § 24 EStG 1988 nicht gesondert anzusetzen, weil auf Grund der steuerlichen Erfassung der Rentenzahlungen nach Maßgabe des Zufließens (siehe Rz 5672), der besondere Steuersatz nach § 30a Abs. 1 EStG 1988 im Falle der Veräußerung gegen Rente nicht zur Anwendung kommt. Mangels Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes kann auch von dem auf Grund und Boden entfallenden Veräußerungsgewinn kein Inflationsabschlag abgezogen werden, sodass sich

auch daraus kein Grund für eine gesonderte Ermittlung des anteiligen Veräußerungsgewinnes ergibt.

Rz 5675a wird neu eingefügt (1. StabG 2012)

Rz 5675a

Entfällt ein Teil der Rentenzahlungen auf Grund und Boden, der zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen war, und soll der auf den Grund und Boden entfallende Veräußerungsgewinn unter Ansatz der pauschalen Anschaffungskosten nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 ermittelt werden, ist der Buchwert des Grund und Bodens aus dem Gesamtbuchwert des Betriebsvermögens auszuscheiden.

Unter Anwendung der Verhältnismethode sind die auf den Grund und Boden entfallenden Rentenzahlungen zu ermitteln. Für diese anteilige Rentenzahlung ist der Rentenbarwert gemäß § 16 BewG 1955 zu ermitteln.

Der Gesamtbuchwert des Betriebsvermögens (ohne Grund und Boden) ist um 86% bzw. im Falle der Umwidmung gemäß § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 um 40% des Rentenbarwertes der auf den Grund und Boden entfallenden Rentenzahlungen zu erhöhen. Ein Veräußerungsgewinn entsteht erst in dem Zeitpunkt, in dem die Summe der geleisteten Rentenzahlungen diesen adaptierten Buchwert überschreitet. Auch in diesem Fall ist der gesamte Veräußerungsgewinn zum Tarif gemäß § 33 EStG 1988 zu versteuern.

> ***Beispiel:***
>
> ***Ein Betrieb (Buchwert 300.000 Euro/Verkehrswert 420.000 Euro) wird gegen Rente (42.000 Euro/Jahr) veräußert. Im Betriebsvermögen befindet sich Grund und Boden (Buchwert 50.000 Euro/Verkehrswert 60.000 Euro), der zum 31.3.2012 nicht steuerhängig war; die Ermittlung des auf Grund und Boden entfallenden Veräußerungsgewinnes soll gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 erfolgen (keine Umwidmung).***
>
> ***Der auf Grund und Boden entfallende Buchwert in Höhe von 50.000 Euro ist daher vom Gesamtbuchwert abzuziehen. Wird das Verhältnis des Verkehrswertes des Grund und Bodens zum Gesamtverkehrswert der anderen Wirtschaftsgüter (1:6) auf die Rentenzahlung umgelegt, entfällt auf den Grund und Boden eine Rentenzahlung in Höhe von 6.000 Euro jährlich.***

Für diese Rentenzahlung muss der Rentenbarwert ermittelt werden. In diesem Fall wird der Rentenbarwert mit 60.000 Euro angenommen.

Der Buchwert des Betriebsvermögens ohne Grund und Boden (250.000 Euro) ist um 51.600 Euro (60.000*0,86) zu erhöhen. Der adaptierte Gesamtbuchwert beträgt daher 301.600 Euro.

Überschreiten die Rentenzahlungen diesen adaptierten Gesamtbuchwert, entsteht ein Veräußerungsgewinn und die laufenden Rentenzahlungen sind zum Normaltarif zu versteuern.

Rz 5678 wird geändert (1. StabG 2012)

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) betriebliche** 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). **Gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 stellt dieser Zinsanteil nachträgliche betriebliche Kapitaleinkünfte dar, die aber gemäß § 27a Abs. 2 Z 1 EStG 1988 nicht dem besonderen Steuersatz unterliegen.**

Dies gilt auch für **Zinsen- und Wertsicherungsbeträge, die auf Veräußerungsgewinne iZm Grundstücken des Anlagevermögens entfallen**. **Zum auf Grundstücke entfallenden Veräußerungsgewinn siehe Rz 5659 ff.** 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 * qn*

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 qn

Im vorliegenden Beispiel sind somit:

der Barwert der ersten, nach 0 Jahren fälligen Rate: 100.000/1,060 = 100.000,

der Barwert der zweiten, nach einem Jahr fälligen Rate: 100.000/1,061 =94.339;

der Barwert der dritten, nach 2 Jahren fälligen Rate: 100.000/1,062 = 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 Kapitaleinkünfte** 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 Kapitaleinkünfte** des Jahres 3) dar.*

Variante:

Im Betriebsvermögen sind auch Grundstücke enthalten. Der Anteil des Verkehrswertes der Grundstücke am Gesamtverkehrswert des Betriebes beträgt 75.000 Euro, der Buchwert 50.000 Euro. Das Verhältnis der Verkehrswerte der Grundstücke zum übrigen Betriebsvermögen beträgt 1:3. In diesem Verhältnis ist auch der abgezinste Veräußerungserlös aufzuteilen. Auf die Grundstücke entfällt daher ein Veräußerungserlös in Höhe von 70.834,50 Euro (283.338/4). Der auf die Grundstücke entfallende

Veräußerungsgewinn von 20.834,50 Euro ist mit dem besonderen Steuersatz von 25% zu besteuern, der Veräußerungsgewinn aus der Betriebsveräußerung in Höhe von 62.503,50 (= 83.338 - 20.834,50) Euro zum Tarif.

Rz 5682 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 5682

Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinnes siehe Rz 5659 ff.

~~Nur der nackte Grund und Boden bleibt bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 außer Betracht. Bewertungsfähige Wirtschaftgüter unter oder auf dem Grund und Boden, zB Gebäude und sonstige mit dem Grund und Boden fest verbundene Bauwerke, das stehende Holz in einem Forstbetrieb oder auch bürgerlich-rechtliches Zubehör (VwGH 11.12.1990, 90/14/0199), sind kein Teil des nackten Grund und Bodens; der darauf entfallende Teil des Gesamterlöses ist bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes daher nicht auszuscheiden. Dies gilt auch für die stehende Ernte und das Feldinventar (im Boden befindliche Saat, Dünger).~~

Zur Aufteilung des Veräußerungserlöses auf die einzelnen Wirtschaftsgüter siehe Rz 5082 ff und 5157 ff.

Rz 5689 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 5689

Die gemäß § 4 Abs. 10 Z 3 lit. b EStG 1988 **idF vor dem 1. StabG 2012** gebildete steuerfreie Rücklage (steuerfreier Betrag) ist zu Gunsten des Veräußerungsgewinnes aufzulösen **und insoweit die stillen Reserven zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung noch vorhanden sind, mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern**; siehe Rz 709 **ff**.

Rz 5691a wird neu eingefügt (1. StabG 2012)

Rz 5691a

Der im Zuge einer Betriebsveräußerung oder –aufgabe auf Grundstücke entfallende Veräußerungsgewinn ist bei Anwendung des besonderen Steuersatzes gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 nicht Teil des Veräußerungsgewinnes im Sinne des § 24 EStG 1988. Daher ist der Freibetrag bei den Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen iZm mit einer Betriebsveräußerung nicht zu berücksichtigen. Es kommt auch zu keiner anteiligen Kürzung des Freibetrages hinsichtlich der Berücksichtigung beim Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 EStG 1988.

Rz 5695a und 5695b werden eingefügt (1. StabG 2012)

Rz 5695a

Sind bei Betriebsveräußerungen oder –aufgaben nach dem 31.3.2012 im Veräußerungsgewinn auch Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von Grundstücken des Anlagevermögens enthalten, sind diese Gewinne kein Teil des Veräußerungsgewinnes im Sinne des § 24 EStG 1988, wenn sie dem besonderen Steuersatz unterliegen. Soweit die nach § 24 Abs. 5 EStG 1988 anrechenbare Steuer daher im Zusammenhang mit Grundstücken steht, ist § 24 Abs. 5 EStG 1988 nicht anwendbar, weil die Grundvoraussetzung des Vorliegens eines Veräußerungsgewinnes im Sinne des § 24 EStG 1988 nicht gegeben ist.

Nach Rz 767 ist allerdings § 30 Abs. 8 EStG 1988 im betrieblichen Bereich analog anzuwenden. Daher ist auch im Falle der Betriebsveräußerung oder -aufgabe die Erbschafts- und Schenkungssteuer, Grunderwerbsteuer und Stiftungseingangssteuer im Ausmaß der sonst entstehenden Doppelbelastung der stillen Reserven auf die Steuer, die auf die Grundstücksveräußerung entfällt, anzurechnen. Die Rz 5696 und 5697 sind daher auch in diesen Fällen sinngemäß zu beachten.

Rz 5695b

Im Falle der Ausübung der Regelbesteuerungsoption ist § 24 Abs. 5 EStG 1988 auch hinsichtlich der Grundstücke des Anlagevermögens anzuwenden. Die

Anwendung der pauschalen Gewinnermittlung im Sinne des § 30 Abs. 4 EStG 1988 für Grund und Boden des Altvermögens hindert die Anwendbarkeit des § 24 Abs. 5 EStG 1988 nicht.

In Rz 5697 wird der Verweis auf „Rz 6629" durch den Verweis auf „**Rz 6680**" ersetzt.

Rz 5699 wird geändert (1. StabG 2012)

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). **Bei Betriebsaufgaben nach dem 31.3.2012 sind von der Begünstigung nur die stillen Reserven des Gebäudes erfasst. Grund und Boden ist bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen mit dem Buchwert zu bewerten (§ 24 Abs. 3 EStG 1988), wodurch es zu keiner Aufdeckung stiller Reserven kommt.**

Rz 5714 bis 5715 lauten (1. StabG 2012)

Rz 5714

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

Der Eintritt des rückwirkenden Ereignisses ist dem zuständigen Finanzamt vom Steuerpflichtigen anzuzeigen, wenn das rückwirkende Ereignis in der Begründung des Bescheides angeführt ist (§ 120 Abs. 3 BAO). Nachversteuert wird maximal jene steuerfrei belassene stille Reserve, die durch die nachfolgende Veräußerung tatsächlich realisiert worden ist. Sollte es daher zwischen der Betriebsaufgabe und der tatsächlichen Veräußerung des Gebäudes zu einer Wertminderung des Gebäudes kommen, reduziert diese die Bemessungsgrundlage bis maximal null (= bei Verkauf zum seinerzeitigen Restbuchwert, aber auch darunter).

Bei Betriebsaufgaben ist zu unterscheiden:

Betriebsaufgabe vor dem 1.4.2012:

Die Nachversteuerung der steuerfrei gebliebenen stillen Reserven erfolgt zum Tarif des Jahres der Betriebsaufgabe.

Sind nachträgliche Wertsteigerungen eingetreten, sind diese bei Veräußerungen vor dem 1.4.2012 nur bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 30 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 als Spekulationseinkünfte zu erfassen. Bei Veräußerung nach dem 31.3.2012 liegen Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen vor. Als Anschaffungskosten gilt in diesem Fall der (bereits nach § 24 Abs. 6 EStG 1988 nacherfasste) gemeine Wert im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe.

Betriebsaufgabe nach dem 31.3.2012:

Die Nachversteuerung der steuerfrei gebliebenen stillen Reserven erfolgt zum besonderen Steuersatz.

Sind nachträgliche Wertsteigerungen eingetreten, sind diese als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen zu erfassen.

Als Anschaffungskosten gilt in diesem Fall der (bereits nach § 24 Abs. 6 EStG 1988 nacherfasste) gemeine Wert im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe.

Wird im Veräußerungsfall ein unter dem Buchwert im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe liegender Veräußerungserlös erzielt, gilt als Anschaffungskosten der Buchwert im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe. Im Zeitpunkt der Veräußerung kommt es somit zu einem Verlust aus privaten Grundstücksveräußerungen.

Beispiel:

Buchwert	*100*	*100*	*100*
gemeiner Wert bei Betriebsaufgabe	*180*	*180*	*180*
Stille Reserve	*80*	*80*	*80*
Späterer Veräußerungserlös	*150*	*200*	*90*
Nachzuversteuern sind	*50*	*80*	*0*
Einkünfte gemäß § 30 EStG 1988	***0***	***20***	***-10***

Rz 5714a

Wird das Gebäude nach Ablauf der fünfjährigen Nachversteuerungsfrist veräußert, gilt als Anschaffungskosten ebenfalls der gemeine Wert inklusive der nunmehr unversteuerten stillen Reserven zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe. Es kommt somit nur zur Erfassung der über diese unversteuerten stillen Reserven hinausgehenden Wertsteigerung.

Beispiel:

Buchwert	***100***	***100***	***100***
gemeiner Wert bei Betriebsaufgabe	***180***	***180***	***180***
Stille Reserve	***80***	***80***	***80***
Späterer Veräußerungserlös nach mehr als 5 Jahren	***150***	***200***	***90***
Nachzuversteuern sind	***0***	***0***	***0***
Einkünfte gemäß § 30 EStG 1988	***0***	***20***	***-10***

Rz 5714b

Im Falle der Betriebsaufgabe vor dem 31.3.2012 kann es dazu kommen, dass das nunmehr im Privatvermögen befindliche Gebäude zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen war. Daher ist im Falle der späteren Veräußerung die pauschale Einkünfteermittlung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 anzuwenden. Unabhängig davon, ob die Veräußerung innerhalb oder außerhalb der fünfjährigen Nachversteuerungsfrist nach § 24 Abs. 6 EStG 1988 erfolgt, können die Einkünfte

pauschal nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 ermittelt werden. Ein allfälliger Verlust kann sich allerdings nur bei Anwendung des § 30 Abs. 3 EStG 1988 ergeben.

Daneben ist im Falle der Nachversteuerung nach § 24 Abs. 6 EStG 1988 auch der Nachversteuerungsbetrag (die stillen Reserven zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe) zu berücksichtigen. Übersteigt der Aufgabewert des Gebäudes die pauschalen Anschaffungskosten nach § 30 Abs. 4 EStG 1988, können die pauschal ermittelten Einkünfte nicht um diesen Differenzbetrag gekürzt werden; eine Doppelerfassung von stillen Reserven kann allerdings durch eine Einkünfteermittlung nach den allgemeinen Grundsätzen vermieden werden.

Dieselben Grundsätze gelten auch für den Fall, dass die Veräußerung außerhalb der fünfjährigen Nachversteuerungsfrist erfolgt.

Beispiel 1:

Ein im Jahr 1990 angeschafftes Betriebsgebäude dient dem Stpfl auch als Hauptwohnsitz. Der Betrieb wird zum 31.12.2011 aufgegeben. Die auf den betrieblich genutzten Gebäudeteil entfallenden stillen Reserven von 80.000 Euro (Buchwert 70.000 Euro/Aufgabewert 150.000 Euro) werden gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988 nicht erfasst.

Im Jahr 2015 wird das Gebäude um 180.000 Euro veräußert.

Die stillen Reserven in Höhe von 80.000 Euro sind gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988 über § 295a BAO im Aufgabejahr nachzuerfassen.

Im Jahr der Veräußerung sind hinsichtlich des den Aufgabegewinn übersteigenden Veräußerungserlöses Einkünfte gemäß § 30 EStG 1988 zu erfassen. Da es sich hier um ein Altgebäude handelt, sind die Einkünfte nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 pauschal zu ermitteln. Wird von keiner Umwidmung ausgegangen, betragen die pauschalen Anschaffungskosten 154.800 Euro (180.000*0,86). Diese übersteigen den Aufgabewert, es kommt daher zu keiner Doppelerfassung.

Beispiel 2:

Bei identem Sachverhalt wird das Gebäude um 170.000 Euro veräußert.

In diesem Fall betragen die gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 ermittelten pauschalen Anschaffungskosten 146.200 Euro (170.000*0,86). Eine Doppelerfassung von stillen Reserven in Höhe von 3.800 Euro kann nur durch die Ermittlung der Einkünfte nach § 30 EStG 1988 an Hand der tatsächlichen Verhältnisse (§ 30 Abs. 3 EStG 1988) verhindert werden. Bei der Ermittlung der Einkünfte nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 ist der Aufgabewert vom Veräußerungserlös in Abzug zu bringen. Der Saldo in Höhe von 20.000 Euro ist sodann nach § 30 EStG 1988 zu erfassen.

Beispiel 3:

Bei identem Sachverhalt wird das Gebäude um 170.000 Euro im Jahr 2018 veräußert. Es kommt zu keiner Nachversteuerung nach § 24 Abs. 6 EStG 1988. Im Falle der pauschalen Einkünfteermittlung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 käme es aber zu einer teilweisen Nacherfassung der gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988 endgültig steuerfreien stillen Reserven in Höhe von 3.800 Euro. Dies kann nur verhindert werden, in dem die Einkünfte gemäß § 30 EStG 1988 an Hand der tatsächlichen Verhältnisse ermittelt werden. Auch in diesem Fall ist der Aufgabewert vom Veräußerungserlös in Abzug zu bringen und nur die nach der Betriebsaufgabe eingetretene Wertsteigerung von 20.000 Euro zu versteuern.

Rz 5714c

Die Nachversteuerung von nach § 24 Abs. 6 EStG 1988 steuerfrei gebliebenen stillen Reserven ist auch dann vorzunehmen, wenn die Voraussetzungen der Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 im Zeitpunkt der Veräußerung des Gebäudes erfüllt sind.

Beispiel:

Ein Gebäude wird von einem Steuerpflichtigen seit der Anschaffung als Hauptwohnsitz genutzt. Das Gebäude besteht aus zwei „Wohnungen", wobei die zweite „Wohnung" für betriebliche Zwecke genutzt wird und 30% der Gesamtfläche ausmacht. Es liegt daher ein Eigenheim im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 vor.

Im Zuge der Betriebsaufgabe bleiben die auf den betrieblich genutzten Teil des Gebäudes entfallenden stillen Reserven in Höhe gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988 steuerfrei.

Zwei Jahre nach der Betriebsaufgabe wird das Gebäude veräußert. Grundsätzlich liegen Einkünfte nach § 30 EStG 1988 vor, doch weil es sich um ein Eigenheim handelt und auch die übrigen Voraussetzungen des § 30 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 erfüllt sind, kommt die Hauptwohnsitzbefreiung zur Anwendung. Ungeachtet der Hauptwohnsitzbefreiung sind allerdings die zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe auf den betrieblich genutzten Teil des Gebäudes entfallenden stillen Reserven nach § 24 Abs. 6 EStG 1988 nachzuversteuern.

Rz 5715

Rechtslage für Betriebsaufgaben vor dem 1.4.2012:

Die Einkünfte aufgrund der Nachversteuerung sind - gemäß § 295a BAO als rückwirkendes Ereignis - im Aufgabejahr anzusetzen. Der Hälftesteuersatz des § 37 Abs. 5 EStG 1988 kommt nur dann zur Anwendung, wenn auch für den restlichen Aufgabegewinn die Voraussetzungen nach § 37 Abs. 5 EStG 1988 vorgelegen sind (Antragstellung, Ablauf der Siebenjahresfrist seit der Betriebseröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang). Hat der Steuerpflichtige für den (restlichen) Aufgabegewinn die Dreijahresverteilung nach § 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 beansprucht, kann der nachzuversteuernde Betrag in die Dreijahresverteilung eingebunden oder das Wahlrecht für den gesamten Aufgabegewinn neu ausgeübt werden. Die ex-nunc-Nachversteuerung in Zehntelbeträgen bei gleichzeitiger Anwendung des Hälftesteuersatzes (siehe Fassung bis zur Veranlagung 2004) ist nur in Übergangsfällen ohne Option auf die neue Rechtslage möglich.

Rechtslage für Betriebsaufgaben nach dem 31.3.2012:

Die Einkünfte aufgrund der Nachversteuerung sind - gemäß § 295a BAO als rückwirkendes Ereignis - im Aufgabejahr anzusetzen. Wurde im Rahmen der Veranlagung des Aufgabejahres nicht von der Regelbesteuerungsoption Gebrauch gemacht, kommt der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 zur Anwendung. Die Regelbesteuerungsoption kann aber auch im Rahmen des § 295a BAO für das Aufgabejahr erstmals ausgeübt oder widerrufen werden.

In Rz 5717a wird der Verweis auf „Rz 6433f" um den Verweis „**Rz 6432**" ergänzt.

Rz 5808 wird geändert (LRL 2012)

Rz 5808

Nicht schädlich für die Annahme der Mitunternehmerstellung ist es, wenn der Gesellschafter keine Vermögenseinlage leistet, sondern als reiner Arbeitsgesellschafter seine Arbeitskraft einbringt.

Zur Anerkennung einer Mitunternehmerschaft zwischen nahen Angehörigen siehe Rz 1181 ff.

Zur Liebhaberei siehe **LRL 2012 Rz 112 ff**.

Rz 5855a bis 5855c werden neu eingefügt (1. StabG 2012)

Rz 5855a

Der Veräußerungsgewinn von Grundstücken des Betriebsvermögens ist auf Ebene der Gesellschaft zu ermitteln. Dabei ist aber zu beachten, dass wegen des besonderen Steuersatzes für Grundstücksgewinne der Veräußerungsgewinn gesondert zu ermitteln ist.

Der Veräußerungserlös muss auf die Mitunternehmer im Ausmaß ihrer Beteiligung aufgeteilt werden. Für jeden Mitunternehmer ist – abhängig vom Anschaffungszeitpunkt der Mitunternehmerbeteiligung – gesondert zu beurteilen, ob der veräußerte Anteil Alt- oder Neuvermögen darstellt. Dies ist insbesondere dann von Bedeutung, wenn die Anteile zu unterschiedlichen Zeitpunkten erworben wurden. Im Fall von Neuvermögen sind stets die individuellen Anschaffungskosten zu ermitteln, im Fall von Altvermögen kommt auch die pauschale Ermittlung der Anschaffungskosten in Betracht. Die ImmoESt ist in diesen Fällen nach den individuellen Verhältnissen der einzelnen Miteigentümer zu ermitteln. Die für die Gemeinschaft abzuführende ImmoESt ist die Summe der auf die jeweiligen Miteigentümer entfallenden ImmoESt-Beträge.

Rz 5855b

Die für die Mitunternehmerschaft abzuführende ImmoESt ist die Summe der auf die jeweiligen Mitunternehmer entfallenden ImmoESt-Beträge.

Die Einkünfte sind mangels Abgeltungswirkung für den betrieblichen Bereich im Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO als Teil des betrieblichen Gewinnes/Verlustes zu erfassen. Im Fall der Veräußerung durch eine OG oder KG ist die entrichtete ImmoESt im Feststellungsverfahren auszuweisen. In der Einkommensteuererklärung des Beteiligten sind die Einkünfte aus der Beteiligung zu erfassen und die steuerliche Erfassung des anteiligen Gewinnes aus der Grundstücksveräußerung hat entweder mit 25% oder zum Tarif (Regelbesteuerungsoption) jeweils unter Anrechnung der ImmoESt zu erfolgen.

Auch aus der Veräußerung von Grundstücken, die zum Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters einer Mitunternehmerschaft gehören, kann sich ein im Rahmen eines Feststellungsverfahrens gemäß § 188 BAO zu erfassender Grundstücksveräußerungsgewinn/-verlust ergeben, der allerdings nur den betreffenden Gesellschafter betrifft. Gleiches gilt, wenn mit einem Mitunternehmeranteil anteilig auch (im Betriebsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen befindliche) Grundstücke veräußert werden.

Rz 5855c

Verluste aus Grundstücksveräußerungen oder Teilwertabschreibungen von Grundstücken, die dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a EStG 1988 unterliegen, sind gemäß § 6 Z 2 lit. d EStG 1988 vorrangig mit Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen oder Zuschreibungen von Grundstücken desselben Betriebes zu verrechnen (siehe Rz 583). Anteilige Verluste des Mitunternehmers aus der Veräußerung von Grundstücken des Gesellschaftsvermögens sind daher mit Gewinnen aus der Veräußerung eines Grundstückes des Sonderbetriebsvermögens im Zusammenhang mit dieser Gesellschaft verrechenbar.

Rz 5862a wird geändert (LRL 2012)

Rz 5862a

Zur Frage, ob auf Gesellschafter- bzw. Mitgliederebene von einer Einkunftsquelle auszugehen ist, siehe LRL 2012 Rz 114 ff.

Rz 5903 wird geändert (LRL 2012)

Rz 5903

Zu den verfahrensrechtlichen Folgen der Prüfung, ob auf Gemeinschaftsebene bzw. auf Ebene der Gesellschafter eine Einkunftsquelle vorliegt, siehe LRL 2012 Rz 204 ff.

Rz 5912a wird neu eingefügt (AbgÄG 2012)

Rz 5912a

Die Anschaffung oder Veräußerung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft stellt eine Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter dar (§ 32 Abs. 2 EStG 1988). Führt eine Beteiligung an einer Personengesellschaft zu keinen betrieblichen Einkünften (siehe dazu Rz 5964 ff), sind die Rechtsvorschriften zu den entsprechenden außerbetrieblichen Einkünften zu beachten. Hinsichtlich des im Vermögen der Personengesellschaft befindlichen Kapitalvermögens liegen daher Einkünfte im Sinne des § 27 EStG 1988, hinsichtlich der Grundstücke Einkünfte im Sinne des § 30 EStG 1988 vor. Hinsichtlich der anderen Wirtschaftsgüter liegen Einkünfte nur unter den Voraussetzungen des § 31 EStG 1988 (Spekulationsgeschäfte) vor.

Rz 5926 wird geändert

Rz 5926

Zwischen Anschaffungs- und Veräußerungsvorgängen bzw. Einlage- und Entnahmevorgängen ist zu unterscheiden. Werden Wirtschaftsgüter eines inländischen Betriebes in einen anderen inländischen Betrieb desselben Steuerpflichtigen überführt, liegt eine Entnahme mit einer darauf folgenden Einlage vor (VwGH 17.12.1980, 2429/77). Der Einlagewert entspricht dabei dem Entnahmewert. Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist grundsätzlich davon auszugehen, dass sich der Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme mit den seinerzeitigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die laufende AfA deckt. Die stillen Reserven des Grund und Bodens sind bei Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 **bei Entnahme- und Einlagevorgängen vor dem 1.4.2012** steuerwirksam aufzudecken. **Wird Grund und Boden nach dem 31.3.2012 entnommen, erfolgt die Entnahme gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 zum Buchwert (siehe dazu Rz 2635).**

In Rz 5933 tritt an die Stelle des Verweises „KStR 2001 Rz 348" der Verweis „**KStR 2013 Rz 406**".

In Rz 5953 tritt an die Stelle des Verweises „KStR 2001 Rz 348" der Verweis „**KStR 2013 Rz 406**".

Rz 5980 bis 5982 werden geändert (1. StabG 2012)

Rz 5980

Die zur Erbmasse gehörenden Wirtschaftsgüter sowie Betriebe gehen entsprechend der Erbquote (Testament oder gesetzliche Erbfolge) auf die Erben über. Bis zur Einantwortung ist zwischen den Miterben eine Nachlassteilung ohne Veräußerungscharakter (Tauschcharakter) mit steuerlicher Wirkung ab Todestag möglich. Übernimmt im Rahmen eines Erbübereinkommens vor Einantwortung zB ein Erbe den Betrieb und ein anderer das Privatvermögen, ohne dass Ausgleichszahlungen mit nachlassfremden Mitteln erfolgen, die den Charakter einer bloßen realen Aufteilung verändern, liegt eine **steuerneutrale** Erbauseinandersetzung vor **(siehe dazu Rz 134a ff)**.

Randzahlen 5981 und 5982: *derzeit frei*

Rz 6004 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 6004

Befindet sich eine zur Gänze durch die Mitunternehmerschaft genutzte Liegenschaft in zivilrechtlichem Miteigentum von Ehepartnern, von denen nur einer an der Gesellschaft beteiligt ist, so ist die gesamte Liegenschaft dem mitunternehmerisch tätigen Ehepartner zuzurechnen, wenn dieser auf eigene Kosten umfangreiche Investitionen durchführt und fremdübliche Nutzungsvereinbarungen fehlen. Diese Zurechnung erstreckt sich nicht auf den Grund und Boden. Ein Veräußerungsgewinn ist für die gesamte Liegenschaft ausgenommen Grund und Boden zu ermitteln. Der Grund und Boden ist **im Falle der Veräußerung des Grundstückes bzw. bei Ausscheiden eines Mitunternehmers bei der Ermittlung des auf die Grundstücksveräußerung entfallenden Gewinnes im Ausmaß der zivilrechtlichen Anteile der Mitunternehmer zu berücksichtigen.**

Rz 6022 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 6022

Im Hinblick auf die unmittelbare Beteiligung des Gesellschafters am Vermögen ist auf die Beteiligung zB hinsichtlich der Grundstücksquote **bei Anteilsveräußerungen vor dem 1.4.2012** die Spekulationsfrist für Grundstücke anzuwenden (§ 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 **idF vor dem 1. StabG 2012**). **Bei sonstigen Wirtschaftsgütern ist die Spekulationsfrist von einem Jahr anzuwenden (§ 30 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 bzw. § 31 Abs. 1 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012).** Wird die Beteiligung unentgeltlich erworben, ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen.

Beispiel 1:

*Mit der Anschaffung der Beteiligung beginnt die Spekulationsfrist zu laufen. Die Veräußerung (eines Teiles) der Beteiligung innerhalb der Spekulationsfrist fällt unter § 30 EStG 1988 **idF vor dem 1. StabG 2012 bzw. § 31 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012**. Wird eine Beteiligung, die sich aus innerhalb und außerhalb der Spekulationsfrist erworbenen Teilen zusammensetzt, veräußert, ist zur Ermittlung des spekulationsfreien und spekulationspflichtigen Teiles eine Verhältnisrechnung anzustellen.*

Beispiel 2:

*Wird **ein Grundstück** durch die KG **vor dem 1.4.2012** veräußert, liegt für den Gesellschafter hinsichtlich der Grundstücksquote ein Spekulationsgeschäft vor, wenn **die** Anschaffung und Veräußerung der Liegenschaft für den Gesellschafter innerhalb der Spekulationsfrist liegt, oder bei **einem** Beteiligungserwerb nach **der** Liegenschaftsanschaffung durch **die** KG, wenn zwischen entgeltlichem Beteiligungserwerb (Beginn der Spekulationsfrist) und Liegenschaftsveräußerung die Spekulationsfrist noch nicht verstrichen ist; dabei ist unerheblich, ob bezogen auf die KG die Liegenschaft unentgeltlich erworben oder außerhalb der Spekulationsfrist angeschafft wurde.*

Der Abschnitt 19.6.6a und Rz 6022a werden neu eingefügt (1. StabG 2012)

19.6.6a Private Grundstücksveräußerungen

Rz 6022a

Im Hinblick auf die unmittelbare Beteiligung des Gesellschafters am Vermögen führt die Veräußerung eines Anteils an der Personengesellschaft zu Einkünften

aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 32 Abs. 2 iVm § 30 EStG 1988). Im Falle der Schenkung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft ist der darin enthaltene Anteil der Gesellschaftsverbindlichkeiten als Gegenleistung anzusehen (hinsichtlich der Zuordnung der Verbindlichkeiten siehe Rz 5659); Betragen die übernommenen Verbindlichkeiten und andere vereinbarte Gegenleistungen mindestens 50% des gemeinen Wertes der übertragenen Grundstücke, liegt eine Veräußerung vor.

Der Veräußerungserlös muss auf die Gesellschafter im Ausmaß ihrer Beteiligung aufgeteilt werden. Für jeden Gesellschafter ist gesondert zu beurteilen, ob der veräußerte Anteil Alt- oder Neuvermögen darstellt. Dies ist insbesondere dann von Bedeutung, wenn die Anteile zu unterschiedlichen Zeitpunkten erworben wurden. Im Fall von Neuvermögen sind stets die individuellen Anschaffungskosten zu ermitteln, im Fall von Altvermögen kommt auch die pauschale Ermittlung der Anschaffungskosten in Betracht. Die ImmoESt ist in diesen Fällen nach den individuellen Verhältnissen der einzelnen Gesellschafter zu ermitteln. Die für die Gemeinschaft abzuführende ImmoESt ist die Summe der auf die jeweiligen Gesellschafter entfallenden ImmoESt-Beträge.

Im Fall einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft mit Vermietungseinkünften ist die ImmoESt nicht im Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO auszuweisen, weil Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen davon nicht erfasst sind.

> ***Beispiel:***
>
> ***A und B sind je zur Hälfte Gesellschafter einer OG. Im Gesellschaftsvermögen der OG befindet sich ein vermietetes Gebäude. Dieses wird durch die OG am 1.5.2012 verkauft. A hat seinen Hälfteanteil von seinem Vater geerbt, der diesen im Jahr 1960 gekauft hat. B hat den Hälfteanteil im Jahr 2010 gekauft.***
>
> ***Für A kommt eine pauschale Einkünfteermittlung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 in Betracht (Altvermögen), für B (Neuvermögen) sind die Einkünfte nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 zu ermitteln. Die vom Notar abzuführende ImmoESt ergibt sich aus der Summe der für A und B ermittelten ImmoESt-Beträge. Im Feststellungsverfahren für 2012 betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist keine ImmoESt auszuweisen. Sollten A oder B die Regelbesteuerung oder Veranlagung beanspruchen, hat dies in***

der Einkommensteuererklärung zu erfolgen, wo die entrichtete ImmoESt anzuführen ist.

In Rz 6024 tritt an die Stelle des Verweises „KStR 2001 Rz 348" der Verweis „**KStR 2013 Rz 406**".

Rz 6101 bis 6238 werden geändert bzw. neu eingefügt (Einarbeitung des KESt-Erlasses)

20 Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG 1988)

20.1 Allgemeines

20.1.1 Wesen der Kapitaleinkünfte

20.1.1.1 Rechtslage bis zum Budgetbegleitgesetz 2011

Rz 6101

Bis zum Budgetbegleitgesetz 2011 (BBG 2011) wurden unter den Einkünften aus Kapitalvermögen nur die Früchte aus der entgeltlichen Überlassung von Kapital und die damit zusammenhängenden Aufwendungen erfasst. Werterhöhungen, Wertminderungen und der gänzliche Verlust des Kapitalstammes waren dementsprechend im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen grundsätzlich unerheblich und allenfalls im Rahmen der sonstigen Einkünfte (§ 30 und § 31 EStG 1988) steuerrelevant.

20.1.1.2 Neuordnung durch das BBG 2011

Rz 6102

Die Besteuerung von Kapitalvermögen wurde mit dem BBG 2011 neu geordnet, systematisiert und ausgedehnt:

- **§ 27 EStG 1988 umfasst neben den Früchten aus der Überlassung von Kapital auch Wertänderungen des Kapitalstammes („Substanzgewinne" bzw. „Substanzverluste") sowie Einkünfte aus Derivaten. Wertänderungen des Kapitalstammes sind unabhängig von der Behaltedauer und der Beteiligungshöhe stets steuerpflichtig.**

- **Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen – unabhängig von der Erhebungsart – grundsätzlich einem besonderen Steuersatz von 25% (siehe dazu Abschnitt 20.3)**
- **Auch Substanzgewinne sowie Einkünfte aus Derivaten unterliegen der Kapitalertragsteuer (siehe dazu Abschnitt 29.2.2). Dazu wurden die §§ 27 sowie 93 bis 97 EStG 1988 neu konzipiert.**
- **Im Ergebnis werden somit Früchte und Substanz gleich behandelt.**

Rz 6102a

Fließen anlässlich der Veräußerung von Kapitalvermögen anteilig Einkünfte aus der Überlassung von Kapital („Stückzinsen") zu, werden diese nicht als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital erfasst, sondern wie der veräußerte Kapitalstamm behandelt: Gemäß § 27a Abs. 3 Z 2 lit. a EStG 1988 sind sie beim Veräußerer Teil des Veräußerungserlöses, beim Erwerber Teil der Anschaffungskosten. Der Einkauf von Stückzinsen führt daher nicht mehr zur Gewährung einer KESt-Gutschrift, sondern zu erhöhten Anschaffungskosten. Entsprechendes gilt, wenn die Veräußerung lediglich fingiert wird; somit sind Stückzinsen bei einer Depotübertragung oder einem Wegzug im Sinne des § 27 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 Bestandteil des gemeinen Werts im Sinne des § 27a Abs. 3 Z 2 lit. b EStG 1988.

> ***Beispiele:***
>
> ***1. A erwirbt eine Nullkuponanleihe (Ausgabewert 100, Einlösungswert 110) um 106 (darin sind Stückzinsen in Höhe von 4 enthalten) und veräußert sie zwei Monate später um 108 weiter (darin sind Stückzinsen in Höhe von 5 enthalten).***
>
> ***Nach der Rechtslage vor dem BBG 2011 bekäme A beim Erwerb eine KESt-Gutschrift iHv 1 (= 25% von 4); seine Anschaffungskosten würden 102 betragen. Bei der Veräußerung würde ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 1 anfallen (= 103-102), gleichzeitig würde Kapitalertragsteuer in Höhe von 1,25 anfallen (= 25% von 5). Im Ergebnis hätte A daher Kapitalertragsteuer von 0,25 geleistet und einen Veräußerungsgewinn von 1 versteuert.***
>
> ***Nach dem BBG 2011 hat A Anschaffungskosten in Höhe von 106. Im Zuge der Veräußerung sind diese einem Veräußerungserlös von 108***

gegenüberzustellen; die Differenz in Höhe von 2 unterliegt der 25-prozentigen Besteuerung.

2. A erwirbt eine Nullkuponanleihe (Ausgabewert 100, Einlösungswert 110) um 106 (darin sind Stückzinsen in Höhe von 4 enthalten) und hält sie bis zur Einlösung.

Nach der Rechtslage vor dem BBG 2011 bekäme A beim Erwerb eine KESt-Gutschrift iHv 1 (= 25% von 4); seine Anschaffungskosten würden 102 betragen. Bei der Einlösung würde Kapitalertragsteuer in Höhe von 2,5 anfallen. Im Ergebnis hätte A daher Kapitalertragsteuer von 1,5 geleistet. Der Untergang der Anschaffungskosten wäre steuerneutral.

Nach dem BBG 2011 hat A Anschaffungskosten in Höhe von 106. Im Zuge der Einlösung sind diese einem Einlösungsbetrag von 110 gegenüberzustellen; die Differenz in Höhe von 4 unterliegt der 25-prozentigen Besteuerung.

3. A erwirbt eine Nullkuponanleihe (Ausgabewert 100, Einlösungswert 110) um 104 (darin sind Stückzinsen in Höhe von 4 enthalten) und veräußert sie zwei Monate später um 104 weiter (darin sind Stückzinsen in Höhe von 5 enthalten).

Nach der Rechtslage vor dem BBG 2011 bekäme A beim Erwerb eine KESt-Gutschrift iHv 1 (= 25% von 4); seine Anschaffungskosten würden 100 betragen. Bei der Veräußerung würde ein Veräußerungsverlust in Höhe von 1 anfallen (= 99-100), gleichzeitig würde Kapitalertragsteuer in Höhe von 1,25 anfallen (= 25% von 5). Im Ergebnis hätte A daher Kapitalertragsteuer von 0,25 geleistet und einen Veräußerungsverlust in Höhe von 1, der nur gegen andere Spekulationseinkünfte ausgleichsfähig ist.

Nach dem BBG 2011 hat A Anschaffungskosten in Höhe von 104. Im Zuge der Veräußerung sind diese einem Veräußerungserlös von 104 gegenüberzustellen; es fällt keine Steuer an.

20.1.1.3 Abgrenzung Alt- und Neuvermögen

Rz 6103

§ 27 EStG 1988 sowie die darauf aufbauenden §§ 27a und 93 bis § 97 EStG 1988 in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011 bzw. des Abgabenänderungsgesetzes 2011 treten grundsätzlich mit 1. April 2012 in Kraft. Zu beachten ist jedoch, dass die generelle Besteuerung von Substanzgewinnen und Derivaten nur nach einem bestimmten Stichtag entgeltlich erworbenes „Neuvermögen" betrifft.

Für die Abgrenzung von Alt- und Neuvermögen ist nach der Vermögensart zu unterscheiden:

Vermögensart	Altvermögen Entgeltlicher Erwerb bis	Neuvermögen Entgeltlicher Erwerb ab
Anteile an Körperschaften	31.12.2010 Nach Maßgabe des § 30 EStG 1988 steuerpflichtig.	1.1.2011 Bei Veräußerung vor dem 1.4.2012 stets[2)] nach § 30 EStG 1988 steuerpflichtig, ab 1.4.2012 nach § 27 Abs. 3 EStG 1988 steuerpflichtig.
Sonderregelung für Beteiligungen gemäß § 31 EStG 1988[1)]	Bei Veräußerung ab 1.4.2012 generell nach § 27 Abs. 3 EStG 1988 steuerpflichtig. Beträgt die Beteiligung am 31.3.2012 weniger als 1%, ist sie nur bei Veräußerung innerhalb der Frist des § 31 Abs. 1 EStG 1988 (Fünfjahresfrist) oder einer durch das UmgrStG verlängerten Frist steuerhängig.	
Anteilscheine an Investmentfonds und Immobilieninvestmentfonds	31.12.2010 Nach Maßgabe des § 30 EStG 1988 steuerpflichtig.	1.1.2011 Bei Veräußerung vor dem 1.4.2012 stets[2)] nach § 30 EStG 1988 steuerpflichtig, ab 1.4.2012 nach § 27 Abs. 3 EStG 1988 steuerpflichtig.
Sonstiges Kapitalvermögen (Anleihen, Derivate,)	31.3.2012 Nach Maßgabe des § 30 EStG 1988 steuerpflichtig. Bei entgeltlichem Erwerb ab 1.10.2011 stets[3)] nach § 30 EStG 1988 steuerpflichtig.	1.4.2012 Nach § 27 Abs. 3 bzw. Abs. 4 EStG 1988 steuerpflichtig.

[1)] **Beteiligungen, die am 31.3.2012 die Voraussetzungen des § 31 EStG 1988 erfüllen; dies umfasst auch Beteiligungen, deren Veräußerung zum 31.3.2011 aufgrund der Behaltedauer noch nach § 30 EStG 1988 zu erfassen wäre, sowie Beteiligungen, die nach dem UmgrStG als Beteiligungen nach § 31 EStG 1988 gelten.**

[2)] **Die Spekulationsfrist läuft gemäß § 124b Z 184 erster TS EStG 1988 bei diesen Anteilen stets bis zum 31.3.2012.**

[3] **Die Veräußerung oder sonstige Abwicklung gilt gemäß § 124b Z 184 zweiter TS EStG 1988 bei diesen Anteilen ewig als Spekulationsgeschäft.**

Rz 6103a

Auf in einem Betriebsvermögen gehaltenes Altvermögen ist ab 1.4.2012 grundsätzlich bereits die neue Rechtslage (nach dem BBG 2011) anzuwenden, da dieses auch schon vor dem BBG 2011 generell steuerhängig war. Wird in einem Betriebsvermögen gehaltenes Altvermögen ab dem 1.4.2012 veräußert, kommt unter den Voraussetzungen des § 27a Abs. 1 und 2 EStG 1988 bereits der besondere Steuersatz von 25% zur Anwendung (§ 124b Z 192 EStG 1988). Eine KESt-Abzugsverpflichtung besteht diesfalls allerdings nicht.

Für die Unterscheidung von Alt- und Neuvermögen nach den dargestellten Stichtagen ist nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums, das ist idR der Übergang der Preisgefahr, maßgeblich. Im Depotgeschäft ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums mit dem Schlusstag erfolgt.

Rz 6103b

Für im Zuge einer Umgründung neu erworbene Anteile sind die Anschaffungszeitpunkte der alten Anteile maßgeblich (§ 5 Abs. 2 UmgrStG). Dies ist Ausdruck des Gedankens, dass für die Steuerhängigkeit der im Zuge der Umgründung erworbenen Anteile auf die übertragenen bzw. untergegangenen Anteile abzustellen ist. Somit ist dies auch für die Frage maßgeblich, ob im Zuge einer Umgründung erworbene Anteile generell Neuvermögen darstellen oder ob sie den Status der übertragenen bzw. untergegangenen Anteile fortführen. Das bedeutet:

- **Ordnet das Umgründungssteuergesetz an, dass für im Zuge von Umgründungen neu erworbene Anteile die Anschaffungszeitpunkte der alten Anteile maßgeblich sind, ist dies auch für die Abgrenzung von Alt- und Neuvermögen bei § 27 EStG 1988 maßgeblich:**

Werden die neuen Anteile als Gegenleistung für nicht steuerhängigen Altbestand gewährt, stellen folglich auch die Gegenleistungsanteile nicht steuerhängigen Altbestand dar. Waren die untergegangenen Anteile nach § 31 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 bzw. § 124b Z 185 lit. a Teilstrich 1 EStG 1988 (befristet) steuerhängig, setzt sich diese (befristete) Steuerhängigkeit auch in den neu gewährten Gegenleistungsanteilen fort; dies unabhängig von deren Höhe.

Beispiel 1:

A erwirbt am 15.06.2009 einen 3-prozentigen Anteil an der X-AG. Zum Stichtag 31.12.2012 wird die X-AG auf die Y-AG verschmolzen, Art. I UmgrStG ist anwendbar. A erhält im Zuge der Verschmelzung Anteile im Ausmaß von 0,5% an der Y-AG. Diese verschmelzungsbedingt erworbenen Anteile gelten zwar aufgrund von § 5 Abs. 2 UmgrStG als zum 15.06.2009 erworben, dennoch ist § 27 Abs. 3 EStG 1988 auf sie anwendbar, weil es sich bei den untergegangenen Anteilen, für die die Gegenleistung gewährt wurde, um Neubestand iSd § 124b Z 185 lit. a Teilstrich 1 EStG 1988 gehandelt hat (Beteiligungen, die am 31. März 2012 die Voraussetzungen des § 31 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 erfüllen).

Beispiel 2:

A erwirbt am 15.6.2008 einen 4-prozentigen Anteil an der X-AG um 10.000. Am 31.12.2010 findet eine Kapitalerhöhung statt, an der A nicht teilnimmt; seine Beteiligung sinkt daher auf 0,8%. Zum Stichtag 31.12.2012 wird die X-AG auf die Y-AG verschmolzen. A erhält von den bisherigen Anteilsinhabern der Y-AG als Gegenleistung Anteile. Die fünfjährige Frist des § 31 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 läuft für die verschmelzungsbedingt erworbenen Anteile des A an der Y-AG am 31.12.2015 ab.

Beispiel 3:

A hat am 1.4.2009 100 Aktien an der börsennotierten X-AG erworben. Die X-AG wird zum 31.12.2012 auf die Y-AG verschmolzen, Art. I UmgrStG ist anwendbar. A erhält für seine im Zuge der Verschmelzung untergegangenen Aktien an der X-AG neue Aktien der Y-AG.
Die* verschmelzungsbedingt erhaltenen *Aktien an der Y-AG gelten nach § 5 Abs. 1 Z 1 Satz 2 UmgrStG grundsätzlich als am 1.1.2013 erworben. § 5 Abs. 2 UmgrStG sieht jedoch vor, dass für die neuen Anteile die Anschaffungszeitpunkte der alten Anteile maßgeblich sind. Da es sich bei den untergegangenen Anteilen auch nicht um Neubestand iSd § 124b Z 185 lit. a EStG 1988 handelt, liegt hinsichtlich der verschmelzungsbedingt erworbenen Aktien an der Y-AG kein unter das neue Kapitalbesteuerungssystem fallendes Neuvermögen vor.

Beispiel 4:

A bringt seinen seit Jahren im Privatvermögen gehaltenen 0,5-prozentigen Kapitalanteil an der X-AG zum Stichtag 31.12.2012 in die Y-AG ein und erhält dafür Aktien an der Y-AG; Art. III ist anwendbar. In diesem Fall ist § 20 Abs. 6 UmgrStG anwendbar, weil hinsichtlich des eingebrachten Kapitalanteils am Einbringungsstichtag keine Besteuerungsmöglichkeit nach den Regelungen des EStG bestehen würde (siehe § 124b Z 185 lit. a EStG 1988). Es kommt daher zu einer sinngemäßen Anwendung von § 5 Abs. 2 UmgrStG, wonach für die neuen Anteile die Anschaffungszeitpunkte der alten Anteile maßgeblich sind. Hinsichtlich der neuen Anteile liegt daher kein Neuvermögen iSd § 124b Z 185 lit. a EStG 1988 vor.

- **Die Steuerhängigkeit der übertragenen bzw. untergegangenen Anteile wird den verschmelzungsbedingt erworbenen Anteilen im entsprechenden Ausmaß zugeordnet: Von den neu erworbenen Anteilen sind daher ebenso viele – im selben prozentuellen Ausmaß – (zeitlich begrenzt oder zeitlich unbegrenzt) steuerhängig bzw. nicht steuerhängig wie jene Anteile an der übertragenen Gesellschaft. Handelt es sich bei den erworbenen Anteilen um Aktien, muss allerdings immer eine Aktie zur Gänze (zeitlich begrenzt oder zeitlich unbegrenzt) steuerhängig oder nicht steuerhängig sein. Es bestehen in solchen Fällen keine Bedenken, kaufmännisch zu runden.**

  Beispiel 5:

  Bei einer Verschmelzung zweier Aktiengesellschaften, die unter Artikel I des UmgrStG fällt, ergibt sich ein Umtauschverhältnis von 40:26. Das heißt für 40 Aktien der (untergehenden) X-AG erhalten deren Gesellschafter 26 Aktien an der übernehmenden Y-AG.

  Z hält 39 Aktien an der (untergehenden) X-AG; diese Aktien stellen bei ihm Altbestand dar. Um Spitzenausgleichszahlungen zu vermeiden, erwirbt Z vor der Verschmelzung eine zusätzliche Aktie an der X-AG; die zusätzlich erworbene Aktie stellt bei ihm Neubestand dar. Z hält somit insgesamt 40 Aktien, von denen 39 (97,5%) Altbestand und 1 (2,5%) Neubestand darstellen.

  Die im Zuge der Verschmelzung erworbenen 26 Aktien der übernehmenden Y-AG stellen daher ebenso zu 97,5% (25,35 Aktien) Altbestand und zu 2,5% (0,65 Aktie) Neubestand dar. Da immer eine ganze Aktie entweder Alt- oder Neubestand sein muss, muss in diesem Fall kaufmännisch gerundet werden, womit 25 Aktien der Y-AG Altbestand und eine Aktie für Z Neubestand darstellt.

- **Werden im Zuge einer Umgründung unterschiedliche Anteilstypen – wie etwa Stammaktien oder Vorzugsaktien – übertragen (bzw. gehen sie unter), die zum Teil Alt- und zum Teil Neubestand darstellen, stellen entsprechend dem**

Verhältnis des Alt- zum Neubestand auch die neu erhaltenen Anteile – und zwar jeweils jeder Aktientyp – Alt- und Neubestand dar.

Beispiel 6:

Bei einer Verschmelzung zweier Aktiengesellschaften, die unter Artikel I des UmgrStG fällt, ergibt sich für Stammaktien ein Umtauschverhältnis von 1:2 und für Vorzugsaktien ein Umtauschverhältnis von 5:7. Das heißt für 1 Stammaktie der (untergehenden) X-AG erhalten deren Gesellschafter 2 Aktien an der übernehmenden Y-AG und für 5 Vorzugsaktien der (untergehenden) X-AG erhalten deren Gesellschafter 7 Aktien an der übernehmenden Y-AG.

Z hält an der (untergehenden) X-AG 30 Stammaktien, von denen 20 Altbestand darstellen (2/3) und 50 Vorzugsaktien, von denen 25 Altbestand darstellen (1/2). Z erhält im Zuge der Verschmelzung 60 Stammaktien und 70 Vorzugsaktien an der übernehmenden Y-AG; von diesen stellen 40 Stammaktien (2/3) und 35 Vorzugsaktien (1/2) ebenfalls Altbestand dar.

- **In allen anderen Fällen stellen die im Zuge der Umgründung erworbenen Anteile an Körperschaften bereits Neuvermögen dar, wenn sie nach dem 31.12.2010 entgeltlich erworben werden (siehe § 124b Z 185 lit. a EStG 1988).**

Beispiel 7:

A bringt zum 31.12.2012 seinen seit Jahren bestehenden 30-prozentigen Kapitalanteil an der X-AG in die Y-AG ein und erhält dafür 5% der Aktien an der Y-AG. Der Vorgang fällt unter Art. III UmgrStG.
Die Aktien an der Y-AG gelten gemäß § 20 Abs. 1 UmgrStG als am 1.1.2012 erworben. § 20 Abs. 6 UmgrStG ist nicht anwendbar, weil für die Beteiligung eine Besteuerungsmöglichkeit nach den Regelungen des EStG bestehen würde (siehe § 124b Z 185 lit. a EStG 1988). Folglich ist § 5 Abs. 2 UmgrStG nicht sinngemäß anzuwenden; es liegt daher hinsichtlich der neuen Anteile an der Y-AG Neuvermögen vor.

Beispiel 8:

A bringt zum 31.12.2012 den Betrieb seines Einzelunternehmens in die Y-AG ein; Art. III UmgrStG ist anwendbar; A erhält einbringungsbedingt 5% der Aktien an der Y-AG.
Die erhaltenen Aktien an der Y-AG gelten gemäß § 20 Abs. 1 UmgrStG als am 1.1.2012 erworben. § 20 Abs. 6 UmgrStG ist nicht anwendbar, es liegt daher Neuvermögen vor.

Rz 6103c

Bei Kapitalmaßnahmen ist zu unterscheiden:

- **Fällt eine Kapitalmaßnahme in den Anwendungsbereich des UmgrStG, gelten die oben dargestellten Grundsätze. Für Zwecke des KESt-Abzugs ist stets davon auszugehen, dass**
  - **bei Vorgängen, die vom Typus her im UmgrStG geregelt sind (Verschmelzung, Einbringung, Spaltung), auch die Anwendungsvoraussetzungen des UmgrStG erfüllt sind und somit kein Tausch vorliegt (vgl. § 2 Abs. 2 Z 2 und § 3 Kapitalmaßnahmen-VO); ist dies tatsächlich nicht der Fall, besteht für den Steuerpflichtigen Veranlagungspflicht (zB nicht vergleichbare Verschmelzung ausländischer Körperschaften);**
  - **die im Zuge der Umgründung erworbenen Anteile den Status der übertragenen bzw. untergegangenen Anteile fortführen (vgl. zB § 2 Abs. 2 Z 2 Kapitalmaßnahmen-VO); ist dies aufgrund der oben dargestellten Grundsätze tatsächlich nicht der Fall, besteht für den Steuerpflichtigen Veranlagungspflicht (zB Einbringung eines nicht unter § 31 EStG 1988 fallenden Anteils).**
- **Stellt eine Kapitalmaßnahme außerhalb des UmgrStG eine rein gesellschaftsrechtliche Maßnahme dar, die aus steuerlicher Sicht zu keinem Tausch und zu keinem entgeltlichen Erwerb führt, bleibt ein allfälliger Status als Altvermögen erhalten (zB Aktiensplit, Aktienzusammenlegung; vgl. § 2 Abs. 2 Z 2 und § 6 Kapitalmaßnahmen-VO). Dasselbe gilt für die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (vgl. auch § 30 Abs. 6 iVm § 6 Z 15 EStG 1988; § 4 Kapitalmaßnahmen-VO). Stammen die Freianteile aus Altvermögen, stellen daher auch die im Zuge der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln erworbenen Anteile Altvermögen dar.**
- **Bei einer effektiven Kapitalerhöhung stellen die erworbenen Anteile bei Erwerb nach 31.12.2010 Neuvermögen dar. Hinsichtlich des Bezugsrechts ist zu differenzieren:**
  - **Stammt das Bezugsrecht aus Altvermögen, stellt auch das Bezugsrecht selbst Altvermögen dar.**

- **Stammt das Bezugsrecht aus Neuvermögen, stellt auch das Bezugsrecht selbst Neuvermögen dar. Wird das Bezugsrecht veräußert, sind die Anschaffungskosten mit Null anzusetzen und der volle Veräußerungserlös ist steuerpflichtig.**

- **Stellt eine Kapitalmaßnahme außerhalb des UmgrStG aus steuerlicher Sicht einen Tausch dar, sind die im Zuge der Kapitalmaßnahme erworbenen Anteile bei entgeltlichem Erwerb nach 31. Dezember 2010 bereits Neuvermögen. Für Zwecke des KESt-Abzuges ist allerdings § 2 Abs. 2 Z 2 Kapitalmaßnahmen-VO zu beachten.**
- **Bei Wandel- und Aktienanleihen kommt die Kapitalmaßnahmen-VO nur bei Neuvermögen zur Anwendung. Bei Altvermögen stellt die Wandlung bzw. Andienung der Aktien nach bisheriger Sichtweise einen Tauschvorgang dar, es liegt damit ein Anschaffungsvorgang hinsichtlich der für die Anleihe erhaltenen Aktien vor. Die erhaltenen Aktien stellen somit bei Anschaffung nach dem 31.12.2010 Neuvermögen dar (siehe Abschnitt 20.2.4.2 und 20.2.4.3). Bei Optionsanleihen führt die Ausübung der Option nach dem 31.12.2010 stets zu Neuvermögen hinsichtlich der erworbenen Aktien (siehe Abschnitt 20.2.4.1).**

Rz 6103d

Werden Investmentfonds gemäß §§ 114 bis 127 InvFG 2011 verschmolzen, gilt gemäß § 186 Abs. 4 InvFG 2011 der Umtausch von Anteilen nicht als Realisierung und die erhöhten Anschaffungskosten der Anteile des übertragenden Fonds sind als Anschaffungskosten der Anteile des übernehmenden Fonds fortzuführen. Stellten die Anteile am übertragenden Investmentfonds daher beim Steuerpflichtigen Altvermögen dar, bleibt dieser Status für die im Zuge der Fondsverschmelzung erworbenen Anteile am übernehmenden Investmentfonds erhalten.

Rz 6103e

Werden einzelne, sukzessiv erworbene Wertpapiere verkauft, ist für Zwecke der Abgrenzung von Alt- und Neuvermögen grundsätzlich davon auszugehen, dass die früher erworbenen Wertpapiere zuerst veräußert werden (FIFO-Verfahren). Kann der Steuerpflichtige dagegen den Bestand an Wertpapieren

- **am 31.12.2010 bei Aktien und Anteilen an Investmentfonds**
- **am 31.3.2012 bei sonstigen Wirtschaftsgütern und Derivaten iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988**

anhand geeigneter Dokumente (insbesondere Depotauszug) dokumentieren, kann eine Zuordnung durch den Steuerpflichtigen erfolgen. Auch die Abgrenzung der ab dem 1.10.2011 entgeltlich erworbenen sonstigen Wirtschaftsgüter und Derivate, die gemäß § 124b Z 184 zweiter TS EStG 1988 ewig spekulationsverfangen sind, vom zuvor erworbenen Kapitalvermögen kann anhand der Dokumentation des Bestandes am 30.9.2011 erfolgen.

Rz 6103f

Sukzessiv erworbene GmbH-Anteile stellen grundsätzlich ein einheitliches Wirtschaftsgut dar (siehe Rz 6676b). Dementsprechend ist bei der Veräußerung von GmbH-Anteilen stets davon auszugehen, dass eine anteilige Veräußerung von Alt- und Neuvermögen erfolgt.

20.1.2 Verhältnis zu anderen Einkunftsarten

Rz 6104

Einkünfte aus Kapitalvermögen liegen vor, wenn sie weder zu den betrieblichen Einkünften noch zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören. Zu beachten ist, dass auch bei Erfassung unter diesen Einkunftsarten die Besteuerung zum besonderen Steuersatz gemäß § 27a Abs. 6 EStG 1988 erhalten bleibt. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und die sonstigen Einkünfte gemäß § 29 Z 1 und § 30 EStG 1988 sind subsidiär gegenüber den Einkünften aus Kapitalvermögen. Einkünfte aus Derivaten, die unmittelbar zur Zinssicherung im Zusammenhang mit einem Anschaffungskredit im Rahmen der

Vermietung und Verpachtung verwendet werden, sind jedoch im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen (siehe Pkt. 5 der Ergebnisunterlage ESt, Salzburger Steuerdialog 2011, Erlass des BMF vom 06.10.2011, BMF-010203/0464-VI/6/2011). Die sonstigen Einkünfte gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 sind gegenüber den Einkünften aus Kapitalvermögen subsidiär.

Rz 6104a

Einkünfte aus Kapitalvermögen, das sich im Betriebsvermögen befindet, sind der jeweiligen betrieblichen Einkunftsart zuzurechnen. Die bloße Nutzung eigenen Kapitalvermögens, zB durch Darlehensvergabe, stellt grundsätzlich keinen Gewerbebetrieb dar (VwGH 21.11.1972, 2096/71). Auch das bloße Optimieren eines Wertpapierportefeuilles (ohne Fremdfinanzierung oder ohne konkretes planmäßiges Handeln) führt für sich allein nicht zur Gewerblichkeit. Ein Gewerbebetrieb liegt jedoch vor, wenn durch die Entfaltung einer berufsmäßigen, nach außen hin hervortretenden und den Beteiligten erkennbaren Tätigkeit die Erzielung eines besonderen Gewinnes beabsichtigt wird (zB Ausleihen eigener Gelder gegen Zinsen im Rahmen eines bankmäßigen oder ähnlichen Betriebes, Aufnahme beträchtlicher Fremdgelder und Weitergabe an Darlehensnehmer, VwGH 21.11.1972, 2096/71, VwGH 10.06.1981, 2509/80).

20.1.3 Werbungskosten und Anschaffungsnebenkosten

20.1.3.1 Allgemeines

Rz 6105

Gemäß § 20 Abs. 2 zweiter TS EStG 1988 dürfen Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, die mit Einkünften in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 27a EStG 1988 anwendbar ist. Das Abzugsverbot umfasst somit Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang sowohl mit den Früchten aus der Überlassung von Kapital als auch im Zusammenhang mit Substanzgewinnen und Einkünften aus verbrieften Derivaten. Das Abzugsverbot gilt auch

- **bei in einem Betriebsvermögen gehaltenem Kapitalvermögen;**
- **im Rahmen der Veranlagung;**
- **wenn die Regelbesteuerungsoption (§ 27a Abs. 5 EStG 1988) ausgeübt wird.**

Kapitalvermögen, dessen Erträge stets dem progressiven Tarif unterliegen, sind nicht vom Abzugsverbot betroffen (zB Einkünfte aus echter stiller Gesellschaft).

Rz 6105a

Um eine Umgehung des Abzugsverbotes für Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang mit Einkünften, die dem 25-prozentigen Steuersatz unterliegen, zu verhindern (zB Verlagerung von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten auf Anschaffungsnebenkosten, etwa durch höhere Gebühren bei Kauf und Verkauf anstatt einer fixen Depotgebühr), sieht § 27a Abs. 4 Z 2 EStG 1988 vor, dass außerbetrieblich gehaltenes Vermögen stets ohne Anschaffungsnebenkosten anzusetzen ist. Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung von Kapitalvermögen dürfen daher im außerbetrieblichen Bereich weder unmittelbar als Werbungskosten noch im Zuge der Realisierung als Anschaffungsnebenkosten steuerlich berücksichtigt werden.

20.1.3.2 Einzelfälle

Rz 6106

Anschaffungskosten

Anschaffungskosten für die Kapitalanlage selbst können im Zuge der Realisierung steuerlich geltend gemacht werden (§ 27a Abs. 3 Z 2 EStG 1988). Die Anschaffungskosten umfassen auch die anlässlich der Anschaffung bezahlten Stückzinsen. Anschaffungsnebenkosten sind dagegen im außerbetrieblichen Bereich nicht umfasst und daher bei der Veräußerung nicht zu berücksichtigen.

Anwaltskosten

Anwalts- und Prozesskosten zur Hereinbringung der Kapitalerträge sind nicht abzugsfähige Werbungskosten (VwGH 10.09.1998, 93/15/0051), solche im

Zusammenhang mit der Anschaffung oder Veräußerung der Kapitalanlage sind Anschaffungsnebenkosten. Im außerbetrieblichen Bereich können Anwaltskosten daher in beiden Fällen nicht abgezogen werden. Siehe auch "Prozesskosten".

Ausgabeaufschlag

Der Ausgabeaufschlag, insbesondere bei Investmentfonds, stellt Anschaffungsnebenkosten dar und ist daher im außerbetrieblichen Bereich bei der Veräußerung nicht zu berücksichtigen.

Bankspesen

Bankspesen im Zusammenhang mit der Verwahrung und Verwaltung der Kapitalschulden (zB Depotgebühren) stellen nicht abzugsfähige Werbungskosten dar. Bankmäßige Transaktionskosten sind hingegen beim Veräußerer nicht abzugsfähige Werbungskosten, beim Erwerber Anschaffungsnebenkosten. Im außerbetrieblichen Bereich können Bankspesen daher generell nicht abgezogen werden.

Siehe auch „Festpreis".

Beurkundungskosten

Beurkundungskosten sind als Teil der Anschaffungsnebenkosten für die Gesellschaftsanteile bei der Veräußerung nicht zu berücksichtigen.

Bonitätsprüfung des Schuldners

Ausgaben im Zusammenhang mit einer Bonitätsprüfung sind nicht abzugsfähige Werbungskosten.

Broker-Gebühren

Zählen zu den Anschaffungsnebenkosten und sind daher im außerbetrieblichen Bereich bei der Veräußerung nicht zu berücksichtigen.

Bürgschaft

Kosten aus der Übernahme einer Bürgschaft bzw. Inanspruchnahme hieraus sind keine Werbungskosten (VwGH 20.06.1990, 90/13/0064).

Depotgebühren

Siehe "Bankspesen".

Emissionsphase

Es bestehen keine Bedenken, wenn die depotführenden Stellen für Zwecke der Abgrenzung von Anschaffungsnebenkosten während der Emissionsphase eines Wertpapieres wie folgt vorgehen:

- **Kauf in der offiziellen Zeichnungsfrist:**
  Eine Vertriebsprovision, die der Kunde trägt, ist dem Emissionsprospekt zu entnehmen und steuerlich als nicht zu berücksichtigende Anschaffungsnebenkosten zu qualifizieren. Der Re-Offer-Preis (Emissionskurs-Vertriebsprovision) wird als steuerlicher Anschaffungskurs während der gesamten offiziellen Zeichnungsfrist je Emission zentral vom Datenprovider eingespielt. Erfolgt während dieser Frist ein Verkauf unter dem Re-Offer-Preis ist der tatsächliche Kaufkurs als steuerlicher Anschaffungswert anzusetzen (damit ist klargestellt, dass die Anschaffungsnebenkosten bereits abgezogen worden sind). Erfolgt während dieser Frist ein Verkauf über dem offiziellen Emissionskurs, ist immer der Re-Offer-Preis als steuerlicher Anschaffungswert anzusetzen.
- **Kauf am Sekundärmarkt:**
  Von der depotführenden Bank ausgewiesene Konditionen und Spesen (Transaktionsspesen) sind als Anschaffungsnebenkosten zu qualifizieren.

Festpreis

Werden Wertpapiere zu einem „Festpreis" erworben, so stellt dieser Festpreis die Anschaffungskosten des Wertpapieres dar, sofern sich eine allfällige Spanne überwiegend aus Änderungen des Zinsniveaus oder der Bonität des Schuldners ergibt (und nicht überwiegend Transaktionskosten abgegolten werden).

Fremdwährungsdarlehen

Ein Abwertungsverlust infolge Änderung des Wechselkurses zählt nicht zu den Werbungskosten. Erst im Falle der Realisierung (Wechsel in Euro oder in zum Euro wechselkursstabile Währung) liegt ein steuerwirksamer Verlust vor.

Grunderwerbsteuer

Die bei einer GmbH-Anteilsvereinigung in einer Hand anfallende Grunderwerbsteuer zählt zu den nicht abzugsfähigen Werbungskosten (siehe auch BFH 20.04.2011, I R 2/10).

Kapitalverlust

Ein Kapitalverlust stellt bei Realisation negative Einkünfte aus § 27 Abs. 3 EStG 1988 dar und ist als solcher im Rahmen des § 27 Abs. 8 EStG 1988 ausgleichsfähig.

Maklerprovision

Zählt zu den Anschaffungsnebenkosten und ist daher im außerbetrieblichen Bereich bei der Veräußerung nicht zu berücksichtigen.

Prozesskosten

Prozesskosten, die zur Abwendung der Auflösung einer Kapitalgesellschaft von einem Gesellschafter aufgewendet werden, stehen mit dem Bestand und Wert der Kapitalanlage (Gesellschaftsanteil) im Zusammenhang und stellen nicht abzugsfähige Werbungskosten dar. Im Übrigen siehe "Anwaltskosten".

Reisekosten

Reisekosten zur Haupt- oder Generalversammlung sind nicht abzugsfähige Werbungskosten.

Rücknahmeabschlag

Ein Rücknahmeabschlag stellt nicht abzugsfähige Werbungskosten dar.

Steuerberatungskosten

Können ungeachtet § 20 Abs. 2 EStG 1988 als Sonderausgaben abgezogen werden (vgl. VwGH 24.10.2002, 98/15/0145).

Veräußerungskosten

Stellen nicht abzugsfähige Werbungskosten dar.

Verwahrungs- und Verwaltungskosten

Siehe "Bankspesen".

Vermittlungsprovision

Eine vom Erwerber zu leistende Vermittlungsprovision zählt zu den Anschaffungsnebenkosten und ist daher im außerbetrieblichen Bereich bei der späteren Veräußerung nicht zu berücksichtigen. Eine vom Veräußerer zu leistende Vermittlungsprovision stellt nicht abzugsfähige Werbungskosten dar.

Zinsen

Zinsen für Fremdmittel zur Anschaffung der Kapitalanlagen sind nicht abzugsfähige Werbungskosten.

20.2 Steuerpflichtige Kapitaleinkünfte

Rz 6107

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören nach dem BBG 2011:

- **Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (§ 27 Abs. 2 und 5 EStG 1988; siehe Abschnitt 20.2.1)**
- **Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 3 und 6 EStG 1988; siehe Abschnitt 20.2.2)**
- **Einkünfte aus Derivaten (§ 27 Abs. 4 EStG 1988; siehe Abschnitt 20.2.3)**

20.2.1 Einkünfte aus der Überlassung von Kapital

20.2.1.1 Allgemeines und Aufbau

Rz 6108

Unter dem Oberbegriff „Einkünfte aus der Überlassung von Kapital" werden grundsätzlich die schon vor dem BBG 2011 als Einkünfte aus Kapitalvermögen

besteuerten Früchte aus Finanzvermögen erfasst. § 27 Abs. 2 EStG 1988 ist wie folgt aufgebaut:

- **§ 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 enthält Dividenden und vergleichbare Bezüge; er entspricht weitestgehend § 27 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 in der Fassung vor dem BBG 2011, wobei einerseits in lit. a die – im österreichischen Gesellschaftsrecht nicht mehr zulässigen – Zinsen aus Aktien entfallen sind, andererseits in lit. c klargestellt wurde, dass Bezüge aus Partizipationskapital im Sinne des Bankwesen- oder Versicherungsaufsichtsgesetzes stets unter diesen Tatbestand fallen.**
- **§ 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 enthält Zinsen und vergleichbare Erträgnisse; hier wurden die Abs. 1 Z 3 und 4 des § 27 EStG 1988 in der Fassung vor dem BBG 2011 zusammengefasst.**
- **§ 27 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 enthält Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen und entspricht § 27 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 in der Fassung vor dem BBG 2011.**
- **§ 27 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 enthält Gewinnanteile aus der Beteiligung als bzw. nach der Art eines stillen Gesellschafters, soweit sie nicht zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage zu verwenden sind, und entspricht somit § 27 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 in der Fassung vor dem BBG 2011. Allerdings sind Abschichtungsüberschüsse nicht unter den Einkünften aus der Überlassung von Kapital zu erfassen, sondern als Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen.**

Rz 6108a

Abs. 5 enthält Ergänzungstatbestände, die ebenfalls zu Einkünften aus der Überlassung von Kapital führen:

- **In § 27 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 wurden die bis zum BBG 2011 in § 27 Abs. 2 EStG 1988 enthaltenen besonderen Entgelte und Vorteile übernommen.**

- **Überdies werden einige bis zum BBG 2011 lediglich in § 93 EStG 1988 explizit angesprochenen Kapitalerträge nun bereits in § 27 Abs. 5 EStG 1988 genannt: Die bis zum BBG 2011 in § 93 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 enthaltenen übernommenen Kapitalertragsteuerbeträge finden sich in § 27 Abs. 5 Z 2 EStG 1988, Ausgleichszahlungen (bis zum BBG 2011 § 93 Abs. 4 Z 4 EStG 1988) wurden in § 27 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 übernommen und auch auf Leihgebühren, Leihegeschäfte ohne Kreditinstitut und Pensionsgeschäfte ausgeweitet.**
- **Die bis zum BBG 2011 in § 27 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 (Versicherungen) und Z 7 bis 9 (Stiftungen) enthaltenen Regelungen wurden in § 27 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 (Versicherungen) bzw. § 27 Abs. 5 Z 7 bis 9 EStG 1988 (Stiftungen) verschoben. Im Bereich der Versicherungen wurde die Mindestlaufzeit für die Ertragsteuerfreiheit auf 15 Jahre erhöht. Bei den Privatstiftungen erfolgte eine Klarstellung dahingehend, dass Z 8 lit. g – ebenso wie lit. f, auf die Bezug genommen wird – nur auf Zuwendungen an Substiftungen angewendet werden kann.**
- **§ 27 Abs. 5 Z 5 und 6 EStG 1988 sind im Zuge des AbgÄG 2011 entfallen, weil künftig Stückzinsen und anteilige Kapitalerträge bzw. Zinserträge, die auf den Zeitraum vom letzten Zufließen gemäß § 19 EStG 1988 bis zur Meldung gemäß § 95 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 entfallen, auch im Wegzugsfall als Teil der Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen erfasst werden (dazu näher Abschnitt 20.2.2.5.4).**

20.2.1.2 Anteilsrechte

Rz 6109

Unter den Einkünften aus Anteilsrechten sind solche zu verstehen, die eine Beteiligung am Gewinn des Beteiligungsunternehmens vorsehen.

20.2.1.2.1 Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien und aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung

Rz 6110

Unter Gewinnanteile fallen alle Anteile am Gewinn von inländischen Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung und von ausländischen Kapitalgesellschaften, die den inländischen vergleichbar sind. Zu den Gewinnanteilen zählen daher offene Ausschüttungen auf Grund eines Gewinnverteilungsbeschlusses (Dividenden und Gewinne der GmbH), Gratisaktien und Freianteile (befreit nach § 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1988) und garantierte Dividenden. Gewinnanteile von ausländischen Kapitalgesellschaften, die weder Aktiengesellschaften noch GmbHs vergleichbar sind, zählen zu den anderen Erträgnissen aus sonstigen Kapitalforderungen gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (siehe Abschnitt 20.2.1.6).

Die Prämienrückgewähr (das ist die Rückgewährung von Prämien durch ein Versicherungsunternehmen an den Versicherungsnehmer) stellt grundsätzlich keinen Gewinnanteil dar, auch wenn das Versicherungsunternehmen die Rückgewähr so bezeichnet (zu einer möglichen Steuerpflicht siehe Abschnitt 20.2.1.10.1).

Werden Gewinne nicht ausgeschüttet, sondern thesauriert und erst im Wege der Veräußerung der Anteilsrechte realisiert, dann liegen keine Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, sondern aus realisierten Wertsteigerungen vor.

Zu Ausschüttungen aus Investmentfonds siehe InvFR 2008.

Sonstige Bezüge sind andere geldwerte Vorteile, die sich aus der Gesellschafterstellung ergeben; dazu zählen vor allem die verdeckten Ausschüttungen (siehe Abschnitt 20.2.1.5).

20.2.1.2.2 Anteile an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften

Rz 6111

Zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital gehören auch Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften,

die den Gewinnanteilen, Zinsen und sonstigen Bezügen aus Anteilen an Aktiengesellschaften und GmbHs entsprechen:

- **Gewinnausschüttungen;**
- **Verzinsungen der Geschäftsanteile;**
- **Nicht ausgeschüttete Gewinne, die zur Abdeckung der Geschäftseinlagen der Genossenschafter verwendet werden, wenn der Genossenschaftsanteil rückgezahlt wird;**
- **Kaufpreisrückvergütungen, die den Genossenschaftsmitgliedern als Teil des Kaufpreises der von ihnen erworbenen Waren oder Leistungen rückerstattet werden,**
- **Kaufpreisnachzahlungen, wenn den Genossenschaftsmitgliedern für die von ihnen an die Genossenschaft gelieferten Waren oder Leistungen nachträglich ein höherer Kaufpreis bezahlt wird;**
- **Nachzahlungen und Unkostenvergütungen, wenn die Genossenschaftsmitglieder zu wenig Leistungsentgelt bekommen oder der Genossenschaft zu hohe Unkostenbeiträge bezahlt haben.**

20.2.1.3 Genussrechte und Partizipationskapital

20.2.1.3.1 Allgemeines

Rz 6112

Unter Genuss- oder Partizipationskapital fallen

- **Partizipationsscheine im Sinne des § 23 Abs. 4 BWG oder § 73c VAG,**
- **Genussscheine im Sinne des § 174 Abs. 3 AktG sowie**
- **sonstige Genussrechte.**

Rz 6112a

Genussrechte im Sinne des § 174 AktG sind zivilrechtlich ein Darlehen an die Kapitalgesellschaft, welches durch Begebung eines Wertpapiers (Genussschein)

verbrieft werden kann. Dieses Wertpapier ist ohne Vorliegen besonderer Umstände (Beteiligung am gesamten Gewinn und Verlust, Vermögen und Liquidationsgewinn - Substanzgenussrecht siehe weiter unten) stets ein Forderungswertpapier (obligationenähnliche Genussrechte). Derartige Genussrechte sind Kapitalforderungen iSd § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988. Die Ausgestaltung des Darlehens bleibt der freien Vertragsdisposition überlassen.

Rz 6112b

Kapitalerträge sind sämtliche Ansprüche des Genussrechtsinhabers, die er neben dem Anspruch auf die Rückzahlung des ursprünglich einbezahlten Kapitals auf Rechtsgrundlage der Genussscheinbedingungen gegen den Emittenten hat. So kann etwa vorgesehen werden, dass eine Verzinsung vom Gewinn der Gesellschaft abhängt. Das Darlehen hat dann lediglich eine variable Verzinsung. Es kann umgekehrt auch vorgesehen werden, von einer laufenden Verzinsung abzusehen und die Höhe des Rückzahlungspreises von der Wertentwicklung bestimmter Wirtschaftsgüter der Kapitalgesellschaft abhängig zu machen. In einem solchen Fall liegt ein Wertpapier mit variablen Zinsen vor.

Beispiel:

Für einen eigens eingerichteten Rechnungskreis einer Aktiengesellschaft werden bestimmte Immobilien im Gesamtwert von 100 Mio. erworben. Die Finanzierung erfolgt durch die Ausgabe von Genussscheinen im Wert von je 1.000 Euro. Der Rückzahlungspreis erhöht sich jedoch im Verhältnis der Wertsteigerung der Wirtschaftsgüter. Der Genussscheininhaber hat Anspruch auf die Mieterträge. Gleichzeitig hat er Anspruch auf die anteilige Wertsteigerung der Immobilien.

Da wirtschaftlich keine Beteiligung am gesamten Betriebsvermögen vorliegt, handelt es sich um obligationenähnliche Genussrechte. Die laufend ausbezahlten anteiligen Mieterträge haben die Genussscheininhaber, welche die Papiere im Privatvermögen halten, oder betriebliche Anleger mit Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im Zeitpunkt der Auszahlung zu versteuern. Im Zeitpunkt der Einlösung versteuern sie die anteilige Differenz zwischen Einlöse- und Ausgabepreis bzw. den Anschaffungskosten. Wird der Genussschein vorzeitig veräußert, bildet die Differenz zwischen den Anschaffungskosten (Ausgabepreis) und dem Verkaufserlös Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen.

Rz 6112c

Es ist im Einzelfall zu prüfen, ob in wirtschaftlicher Betrachtungsweise steuerlich eine Beteiligung vorliegt, die einer Aktie vergleichbar ist. Von einer solchen Beteiligung (Substanzgenussrecht) ist insbesondere dann auszugehen, wenn wirtschaftlich in Bezug auf das gesamte Gesellschaftsvermögen eine Beteiligung

- **am Gewinn und Verlust,**
- **am Vermögen und**
- **am Liquidationsgewinn**

einer Körperschaft vorliegt. Ausschüttungen solcher Substanzgenussrechte sind gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. c EStG 1988 steuerpflichtig.

Die Qualifikation als Substanzgenussrecht hat weiters folgende Konsequenzen:

- **Die Ausschüttungen auf Genussrechte sind bei der Körperschaft Einkommensverwendung und keine Betriebsausgaben (§ 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988).**
- **Von der emittierenden Körperschaft ist für die Ausschüttungen Kapitalertragsteuer einzubehalten (§ 93 Abs. 2 Z 1 iVm § 95 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988).**

20.2.1.3.2 Besondere Formen von Genussrechten

Rz 6113

Partizipationsscheine

Partizipationsscheine im Sinne des Bankwesen- und Versicherungsaufsichtsgesetzes sind Genussrechte, die von Banken oder Versicherungsunternehmen als Mittel zur Aufbringung von Eigenkapital verwendet werden können. Partizipationsscheine gemäß § 23 Abs. 4 BWG und § 73c VAG stellen jedenfalls Substanzgenussrechte dar.

Vielfach werden auch von anderen Kapitalgesellschaften Genussrechte unter der Bezeichnung „Partizipationsscheine" ausgegeben. Dabei handelt es sich jedoch

um bloße Genussscheine, und es ist im Einzelfall zu prüfen, ob ein Substanzgenussrecht oder obligationenähnliches Genussrecht vorliegt.

Rz 6114

Besserungsscheine

Besserungsscheine, die einen Anspruch auf Gewinn und Liquidationserlös verbriefen, zählen je nach Ausgestaltung zu den obligationenähnlichen Genussrechten oder zu den Substanzgenussrechten.

20.2.1.4 Agrargemeinschaften

Rz 6115

Zur Rechtsnatur von Agrargemeinschaften siehe Rz 5030 ff und KStR 2013 Rz 52.

Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften stellen gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. d 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 Abschnitt 20.2.4.17.2.

20.2.1.5 Verdeckte Ausschüttungen

Rz 6116

Zu den sonstigen Bezügen iSd § 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zählen auch die verdeckten Ausschüttungen. Verdeckte Ausschüttungen sind alle im Gesellschafts- bzw. Genossenschaftsverhältnis wurzelnden unmittelbaren oder mittelbaren, nicht ohne weiteres als Ausschüttungen von Gewinnanteilen erkennbaren Zuwendungen aus dem Vermögen einer Körperschaft an die an ihr beteiligten Personen, die sich als Zuwendungen von Teilen des Einkommens der Körperschaft darstellen und die die Körperschaft dritten, ihr fremd gegenüberstehenden Personen nicht zuwenden würde (zB VwGH 24.04.1996, 94/13/0124). Unter die verdeckte Ausschüttung fällt somit jeder Vorteil, den eine Körperschaft außerhalb der offenen Gewinnverteilung und der

Einlagenrückzahlung (§ 4 Abs. 12 EStG 1988) ihren Gesellschaftern mit Rücksicht auf deren Eigenschaft als Gesellschafter zuwendet. Siehe auch Rz 1202 ff.

Die für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung erforderliche Absicht der Vorteilsgewährung an den Gesellschafter kann auch aus (objektiven) Sachverhaltselementen erschlossen werden (VwGH 24.09.1996, 94/13/0129; VwGH 03.07.1991, 90/14/0221). Werden verdeckte Ausschüttungen aufgrund einer Entscheidung des Gesellschafters einem Dritten ausgezahlt, erfolgt die einkommensteuerliche Zurechnung an den Gesellschafter (VwGH 28.05.1998, 96/15/0114).

Rz 6116a

Formen der verdeckten Ausschüttung:

- **Die Körperschaft entrichtet zu hohes Entgelt für Leistungen des Gesellschafters (überhöhte Aufwendungen, Vermögensminderung).**

  Beispiel:

  GmbH erwirbt oder nutzt ein Wirtschaftsgut überpreisig vom Gesellschafter (zu hoher Kaufpreis, zu hohe Miete oder Zinsen).
- **Erhält ein Gesellschafter von der Kapitalgesellschaft Bezüge oder Vorteile auf Grund eines Dienstvertrages, stellen diese Zuwendungen (laufende und sonstige Bezüge) verdeckte Ausschüttungen und damit Einkünfte aus Kapitalvermögen dar, soweit sie unangemessen hoch sind. Der der Tätigkeit angemessene Teil der Entlohnung bildet je nach der Höhe der Beteiligung des Gesellschafters Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (§ 22 Z 2 EStG 1988) oder Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Zur Pensionszusage siehe Rz 3391 ff.**
- **Die Körperschaft erhält für ihre Leistungen kein oder ein ungenügendes Entgelt vom Gesellschafter (vorenthaltene Erträge, verhinderte Vermögensvermehrung).**

  Beispiel:

GmbH veräußert oder vermietet unterpreisig an Gesellschafter, gewährt ein unverzinsliches/zu niedrig verzinstes Darlehen, erhält für Dienstleistungen kein oder ein zu geringes Entgelt.

- **Die Körperschaft übernimmt Belastungen.**

  Beispiele:

  GmbH gewährt ein Darlehen an Gesellschafter, obwohl mit der Uneinbringlichkeit gerechnet werden muss (VwGH 05.10.1993, 93/14/0115).

  GmbH übernimmt Aufwendungen des Gesellschafters (VwGH 26.05.1993, 90/13/0155; VwGH 26.03.1985, 82/14/0166).

- **Verletzung von Wettbewerbsverboten durch Gesellschafter.**

  Beispiel:

  Entfaltet der Gesellschafter-Geschäftsführer eine eigenbetriebliche Tätigkeit in der Branche der GmbH, kann sie ihm nur dann persönlich zugerechnet werden, wenn die Funktionsteilung eindeutig und zweifelsfrei festgelegt ist. Im Zweifel wird angenommen, dass die Tätigkeit für die GmbH besorgt wird (VwGH 17.12.1996, 95/14/0074).

Rz 6117

Mehrgewinne einer Körperschaft aus berechtigten Gewinnzuschätzungen sind idR nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten (VwGH 24.03.1998, 97/14/0118; VwGH 06.04.1995, 93/15/0060), es sei denn,

- **sie sind abweichend vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel nur einem (oder einigen der) Gesellschafter zugeflossen oder**
- **die Körperschaft kann die Nichtausschüttung beweisen (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080, GmbH verwendet Schwarzeinnahmen zu Schwarzeinkäufen; Veranlagung der Schwarzeinnahmen auf nicht bekannten Bankkonten der GmbH) oder**
- **sie sind einem Dritten, bspw. einem untreuen oder diebischen Arbeitnehmer zugeflossen (VwGH 10.03.1982, 81/13/0072).**

Rz 6118

Gewinne aus Schwarzgeschäften einer Körperschaft können, soweit sie nicht in deren Betriebsvermögen verblieben sind, nur dann als verdeckte Ausschüttung den Gesellschaftern anteilsmäßig zugerechnet werden, wenn die durchgeführten Ermittlungen geeignet sind, eine solche Annahme als der Wahrscheinlichkeit entsprechend oder ihr am nächsten kommend zu rechtfertigen (VwGH 15.03.1988, 86/14/0161).

Rz 6119

Zur GmbH & Co KG siehe Rz 5888 ff.

Rz 6120

Zum Erwerb von Anteilsrechten auf Grund einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln gemäß § 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1988 siehe Rz 306 ff und zur allfälligen Nachversteuerung siehe Rz 6907.

20.2.1.6 Zinsen und andere Erträgnisse aus Kapitalforderungen jeder Art

20.2.1.6.1 Definition der Zinsen und anderen Erträgnisse

Rz 6121

Zinsen sind von der Laufzeit abhängige Vergütungen für den Gebrauch eines auf Zeit überlassenen Geld- und Sachkapitals (Wirtschaftsgüter iSd § 27 EStG 1988). Unbeachtlich ist die Häufigkeit des Zuflusses (laufende oder nicht laufende Entrichtung). Da unter Fremden von der Verzinslichkeit von Forderungen auszugehen ist, stellen Einkünfte aus der Einlösung bzw. Realisierung von Forderungen stets Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen dar. Dies gilt unabhängig davon, worauf die Wertsteigerung zurückzuführen ist (zB Werterholung bei notleidenden Forderungen, Erwerb zu einem abgezinsten Betrag vor Fälligkeit).

Zu den Zinsen zählen sowohl vertragliche als auch gesetzliche Zinsen (wie zB Verzugszinsen). Verzugszinsen stellen - auch wenn sie zivilrechtlich Schadenersatz darstellen - Einkünfte aus Kapitalvermögen dar. Zu den Einkünften

aus der Überlassung von Kapital gehören alle Vermögensmehrungen, die bei wirtschaftlicher Betrachtung Entgelt für eine Kapitalnutzung darstellen. Unerheblich ist es, ob der Überlassung von Kapital ein Darlehensvertrag oder ein anderer Titel zu Grunde liegt (VwGH 20.09.2007, 2007/14/0015 zur Wertsicherung einer gemischten Schenkung). Selbst eine vom Schuldner erzwungene Kapitalüberlassung führt zu Einkünften aus der Überlassung von Kapital. Verzugszinsen werden wie "normale" Zinsen dafür bezahlt, dass dem Gläubiger die Möglichkeit der Kapitalnutzung entzogen ist, weswegen die Abgeltung der Kapitalnutzung im Vordergrund steht (VwGH 19.03.2002, 96/14/0087).

Rz 6121a

Bei einem Zinsswapgeschäft (Tausch von Zinsansprüchen) ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise lediglich von einem Wechsel in der Art der Verzinsung auszugehen. Es liegen daher in Höhe der letztlich erhaltenen Zinsen Einkünfte aus der Überlassung von Kapital vor; eine Aufspaltung in Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (in Höhe der ursprünglich vereinbarten Zinsen) und Einkünfte aus Derivaten (in Höhe der Zahlung aus dem Zinsswap) hat nicht zu erfolgen.

> ***Beispiel:***
>
> ***A tauscht die variable Verzinsung seines Kapitalprodukts mittels Zins-Swap gegen eine fixe Verzinsung von 4%.***
>
> ***Wenn A tatsächlich Zinsen in Höhe von 4% erhält (also tatsächlich die Zinszahlungsströme getauscht werden), liegen Einkünfte aus der Überlassung von Kapital in Höhe der 4-prozentigen Zinszahlung vor.***

Rz 6121b

Bei der Abgrenzung Kapitaltilgung und Zinseneinkünfte ist Folgendes zu beachten:

Hinsichtlich der Abgrenzung von Zinseinkünften und anderen Zahlungen (etwa Kapitaltilgung) ist primär auf das jeweilige Vertragsverhältnis abzustellen (etwa

im Fall eines vorzeitigen Rückkaufs durch den Emittenten). Im Zweifel ist zu unterstellen, dass Zahlungen zuerst auf Zinsen entfallen.

Rz 6121c

Ebenso gehören bei der Veräußerung privater Wirtschaftsgüter gegen Ratenzahlungen die in den Raten enthaltenen Zinsenanteile zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (VwGH 28.11.2007, 2007/15/0145, zur Abtretung von GmbH-Anteilen gegen Ratenzahlung).

Rz 6121d

Guthabenszinsen und Kreditzinsen dürfen selbst bei einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang nicht aufgerechnet werden (§ 20 Abs. 2 EStG 1988).

Rz 6121e

Steuerpflichtig sind auch Erträgnisse in Geld, die nicht als Zinsen angesehen werden können, aber ebenfalls für die Überlassung des Kapitals geleistet werden ("andere Erträgnisse"). Beispiele dafür stellen die Erträgnisse aus partiarischen Darlehen sowie aus ausländischen Körperschaften dar, die weder Aktiengesellschaften noch GmbHs vergleichbar sind. Entgelt für die Überlassung von Kapital sind auch Wertsicherungsbeträge (VwGH 20.09.2007, 2007/14/0015). Ebenso zählen als "Renten" bezeichnete Zahlungen, die gegen Einmalerlag eines Geldbetrages geleistet werden, ohne die Substanz aufzuzehren, zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (keine wiederkehrenden Bezüge iSd § 29 Z 1 EStG 1988).

Rz 6121f

Gutschriftszinsen (§ 205 BAO) sind wie die gutgeschriebene Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) zu beurteilen und sind nicht steuerpflichtig (siehe Rz 4852).

Rz 6121g

Zu beachten ist, dass Stückzinsen nicht als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital erfasst, sondern wie der veräußerte Kapitalstamm behandelt und somit als Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen besteuert werden (§ 27 Abs. 6 Z 4 EStG 1988 vgl. Abschnitt 20.2.2.5.4). Entsprechendes gilt auch für anteilige Kapitalerträge bzw. Zinserträge, die auf den Zeitraum vom letzten Zufließen gemäß § 19 EStG 1988 bis zur Meldung gemäß § 95 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 entfallen, wenn die Abgrenzung aufgrund eines Wegzugs bzw. einer Depotentnahme (siehe Abschnitt 20.2.2.4 und 29.3) erfolgt.

20.2.1.6.2 Zinsen aus Darlehen

Rz 6122

Ein Darlehen ist gemäß § 984 ABGB die Übertragung einer vertretbaren Sache ins Eigentum des Darlehensnehmers durch den Darlehensgeber. § 27 EStG 1988 erfasst Zinsen für die Überlassung von Geld- oder Sachkapital (Wirtschaftsgüter iSd § 27 EStG 1988), zB Zinsen aus Kreditverträgen im Sinne des § 988 ABGB.

Wird ein Darlehen durch ein Wertpapier verbrieft, ändert dies nichts am Darlehenscharakter an sich. Im Übrigen siehe Abschnitt 20.2.1.6.4 (zu Wertpapieren).

20.2.1.6.3 Zinsen aus Hypotheken

Rz 6123

Zinsen aus Hypotheken sind Zinsen aus Forderungen, die durch ein Pfandrecht an einer Liegenschaft sichergestellt sind (§ 448 ABGB). Bei den sogenannten Tilgungshypotheken handelt es sich um Hypotheken mit Rückzahlung in Annuitätenform; dabei unterliegt der Zinsenanteil der Steuerpflicht, der Tilgungsanteil jedoch nur, soweit eine realisierte Wertsteigerung vorliegt.

20.2.1.6.4 Zinsen aus Anleihen und aus Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbriefen

20.2.1.6.4.1 Wertpapiere, die ein Forderungsrecht verbriefen

Rz 6124

Umfasst sind alle Wertpapiere im Sinne des Depotgesetzes. Die Einstufung als Wertpapier, das ein Forderungsrecht verbrieft, bedeutet nicht, dass damit eine "Anleihe" im Sinne von Doppelbesteuerungsabkommen vorliegt. Der Begriff Anleihe ist vielmehr eigenständig zu interpretieren. Es handelt sich dabei um ein Instrument der mittel- und langfristigen Kapitalaufbringung. Diesem Erfordernis wird idR eine Laufzeit von mindestens fünf Jahren entsprechen. Andere Wertpapiere, die ein Forderungsrecht verbriefen, sind insbesondere auf Namen sowie auf Inhaber lautende (Teil-)Schuldverschreibungen, Pfandbriefe, Kommunalschuldverschreibungen, Schatzscheine, Kassenobligationen sowie Wertpapiere über Schuldscheindarlehen, weiters sogenannte "Certificates of Deposit", die ihrer Rechtsnatur nach als (Inhaber-)Schuldverschreibungen ausgestattet sind. Wandel- und Gewinnschuldverschreibungen werden ebenfalls den Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbriefen, zugeordnet.

20.2.1.6.4.2 Unterschiedsbeträge zwischen Ausgabe- und Einlösungswert

Rz 6125

Zu den Kapitalerträgen aus Wertpapieren zählen nicht nur die periodischen Zinsen, sondern auch der jeweilige Unterschiedsbetrag zwischen dem Ausgabewert bzw. den Anschaffungskosten und dem im Wertpapier festgelegten Einlösungswert bzw. dem Veräußerungserlös. Ausgabewert ist der prospektmäßige Emissionskurs, Einlösungswert ist der in den Anleihebedingungen festgelegte Tilgungsbetrag.

Solche Unterschiedsbeträge sind sowohl im Falle der Einlösung als auch im Falle des vorzeitigen Rückkaufes oder Verkaufes als Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen zu erfassen (siehe Abschnitt 20.2.2.2).

20.2.1.7 Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen

Rz 6126

Im Falle der Einlösung eines Wechsels oder einer Anweisung vor dem Fälligkeitszeitpunkt wird das Forderungsnominale um den Diskontbetrag gekürzt. Dieser Betrag ist das Äquivalent für die Zinsen, die zwischen Anschaffung und Fälligkeit der Forderung anfallen.

Der Diskontbetrag fließt dem Erwerber im Zeitpunkt des Ankaufes des Wechsels oder der Anweisung zu und ist von diesem zu versteuern.

20.2.1.8 Stille Beteiligung

20.2.1.8.1 Wesen der stillen Beteiligung

Rz 6127

Die Eigenheit einer stillen Gesellschaft liegt in der entgeltlichen Nutzungsüberlassung von Kapital als Dauerleistung (VwGH 20.12.1994, 89/14/0214). Ein "stiller Gesellschafter" beteiligt sich an einem Unternehmen eines anderen mit einer Vermögenseinlage, wobei die Vermögenseinlage in das Eigentum des Inhabers des Unternehmens übergeht. Die Beteiligung muss am (Teil-)Betrieb und nicht nur am Ertrag einzelner Geschäfte bestehen (VwGH 20.06.1960, 0212/60).

Zur unechten stillen Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) siehe Rz 5815 ff.

Eine „Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters" liegt nach Inkrafttreten des UGB noch in jenen Fällen vor, in denen sich ein stiller Gesellschafter an einem „Nichtunternehmen" iSd UGB beteiligt. Ab 1. April 2012 besteht nach dem BBG 2011 weder für die Beteiligung als echter stiller Gesellschafter noch für die Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters eine KESt-Abzugspflicht (§ 93 Abs. 1 letzter Satz iVm § 27a Abs. 2 Z 3 EStG 1988).

Die stille Gesellschaft muss gegenüber der Abgabenbehörde klar und eindeutig zum Ausdruck kommen. Im Falle der Vermögenseinlage ist diese jederzeit buch- und belegmäßig nachvollziehbar (VwGH 11.11.1980, 1175/80). Findet die stille Gesellschaft keinen Niederschlag in den Büchern oder Aufzeichnungen (zB Mitarbeit als Einlage), muss das Gesellschaftsverhältnis dem Finanzamt vorher

bekannt gegeben werden; es ist nicht ausreichend, wenn das Gesellschaftsverhältnis erst anhand der Abgabenerklärung zur Kenntnis gebracht wird.

Die Einlage des stillen Gesellschafters kann bestehen aus

- **Geldleistungen,**
- **Sachleistungen (zB Lizenzen) oder**
- **Dienstleistungen ("Arbeitsgesellschafter").**

Bei einer auf dem Familienband beruhenden Gründung einer stillen Gesellschaft, die durch Umwandlung eines Darlehensverhältnisses zustande kommt oder bei der eine Verstärkung des Betriebskapitals unterblieben ist, weil die Einlagen dem Kapitalkonto des Unternehmers entnommen wurden, ist zu prüfen, ob die den stillen Gesellschaftern zugesicherte Gewinnbeteiligung wirtschaftlich gerechtfertigt ist. Dabei muss aus Gründen der Steuergerechtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung grundsätzlich derselbe Maßstab angewendet werden wie bei einer stillen Gesellschaft, die aus familienfremden Personen besteht (VwGH 07.05.1965, 1999/64, 2003/64, 2004/64; VwGH 04.03.1980, 1630/79; VwGH 21.09.1982, 82/14/0049).

20.2.1.8.2 Abgrenzung Beteiligung als stiller Gesellschafter und Gewährung eines Darlehens

Rz 6128

Eine stille Gesellschaft erfordert jedenfalls die Vereinbarung eines gewinnabhängigen Ertrages; dabei ist ein gewinnabhängiges Schwanken des Ertrages zwischen festgelegten Bandbreiten zulässig. Weitere Merkmale für die stille Gesellschaft sind die Verlustbeteiligung, die Teilnahme an Wertsteigerungen des Unternehmens, Auskunfts-, Einsichts-, Kontroll- und Mitwirkungsrechte, Mitwirkung an der Geschäftsführung sowie Betriebspflicht des Unternehmers.

Beim partiarischen Darlehen wird die Darlehensverzinsung ebenfalls gewinnabhängig vereinbart, es fehlen aber vor allem der gemeinsame

Geschäftszweck, die Verlustbeteiligung, der Einfluss auf die Geschäftsführung und die Mitwirkungs- und Kontrollrechte.

20.2.1.8.3 Abgrenzung Arbeitsgesellschafter und Dienstnehmer

Rz 6129

Der Dienstnehmer hat den Zwecken des Dienstgebers, also fremden Zwecken zu dienen, der Gesellschafter hingegen den gemeinsamen Zwecken, somit seinen eigenen Zwecken. Für einen Arbeitsgesellschafter und gegen einen Dienstnehmer sprechen folgende Kriterien:

- **Verlustbeteiligung und hohe Gewinnbeteiligung (VwGH 05.06.1964, 1828/62; VwGH 27.01.1971, 0104/69),**
- **Hohe Gewinnbeteiligung, auch wenn darauf kein Rechtsanspruch besteht, aber tatsächlich durch Jahre hindurch ausbezahlt wird (VwGH 05.06.1964, 1828/62),**
- **Arbeitsgesellschafter dient gemeinsamen Zwecken der Gesellschaft und damit eigenen Zwecken (VwGH 05.06.1964, 1828/62),**
- **Wesentlicher Einfluss auf die organisatorische und kommerzielle Gestaltung des Unternehmens (VwGH 05.06.1964, 1828/62),**
- **Relativ geringer Lohn bei mehr als ausgleichender Gewinnbeteiligung.**

Für einen Dienstnehmer und gegen einen Arbeitsgesellschafter sprechen folgende Kriterien:

- **Nicht wesentliche Umsatzbeteiligung.**
- **Geringfügige Gewinnbeteiligung, geringer Einfluss auf die Geschäftsführung.**
- **Die gesamte Entlohnung entspricht - auch bei höherer Gewinnbeteiligung - wirtschaftlich der erbrachten Arbeitsleistung.**
- **Konstante Gewinnbeteiligung, die von der Höhe des Einlagenstandes unabhängig ist.**

Erhält ein leitender Angestellter im Falle einer Umsatzbeteiligung eine über seine Stellung hinausgehende Gesamtvergütung, die eine Gewinn- und Risikobeteiligung ersetzt, liegt insoweit eine stille Gesellschaft vor (VwGH 29.10.1969, 0056/69). Eine Kombination zwischen Gewinn- und Umsatzbeteiligung, bei der die Gewinnbeteiligung auf die Umsatzbeteiligung angerechnet wird, ist nicht schädlich.

20.2.1.8.4 Gewinn- und Verlustanteile

Rz 6130

Die Gegenleistung für die Einlage des stillen Gesellschafters muss in einer Gewinnbeteiligung bestehen. Dazu gehören alle gewinnabhängigen Bezüge, die den Charakter einer Gegenleistung für die Leistungen des stillen Gesellschafters haben, die dieser in Erfüllung seiner Gesellschafterstellung erbringt. Der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters mindert den Gewinn des Betriebsinhabers.

Eine Beteiligung am Verlust ist für die Anerkennung als stille Gesellschaft nicht erforderlich. Im Falle einer Verlustbeteiligung sind die Verlustanteile (nicht auch sonstige Verluste, zB aus einer Fremdfinanzierung) weder ausgleichs- noch vortragsfähig; sie sind jedoch mit späteren Gewinnanteilen aus der stillen Beteiligung, die zur Auffüllung der Einlage zu verwenden sind, zu verrechnen. Nimmt der stille Gesellschafter an Verlusten auch insoweit teil, als sie seine geleistete Einlage übersteigen, sind auch derartige Verlustanteile steuerlich unbeachtlich und mit späteren Gewinnanteilen zu verrechnen.

> ***Beispiel:***
>
> ***A beteiligt sich am Unternehmen des B mit einer fremdfinanzierten Einlage von 100 als (echter) stiller Gesellschafter. A bekommt im Jahr 1 einen Verlustanteil von 8 zugewiesen, die Fremdfinanzierungskosten betragen 3. Der Verlustanteil von 8 ist nicht ausgleichsfähig, der Verlust aus der Fremdfinanzierung (3) kann mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen, die dem progressiven Steuersatz unterliegen, ausgeglichen werden.***

20.2.1.8.5 Abschichtungs- und Veräußerungsüberschüsse

Rz 6131

Ein über den Stand der Einlage des stillen Gesellschafters hinausgehender Abschichtungsbetrag, den der Inhaber des Unternehmens anlässlich des Ausscheidens des stillen Gesellschafters diesem bezahlt, gehört nicht zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital, sondern zu den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen (siehe Abschnitt 20.2.2.3). Dasselbe gilt, wenn die der stillen Beteiligung zu Grunde liegende Forderung an Dritte veräußert wird. In beiden Fällen können Wartetastenverluste verrechnet werden.

20.2.1.9 Besondere Entgelte und Vorteile

Rz 6132

Besondere Entgelte und Vorteile sind Geldleistungen, die neben den in § 27 Abs. 2 EStG 1988 bezeichneten Einkünften oder an deren Stelle gewährt werden. Dazu zählen beispielsweise:

- **Zahlung verjährter Zinsen.**
- **Darlehensabgeld (Damnum); das ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem niedrigeren Ausgabe-(Zuzählungs-)Betrag und dem höheren Rückzahlungs-(Tilgungs-)Betrag. Das Damnum ist ungeachtet der vertraglichen Vereinbarung beim Darlehensgeber und Darlehensnehmer gleichmäßig verteilt auf die Laufzeit des Darlehens zu berücksichtigen.**
- **Kapitalerträge, die an Stelle von laufenden Zinsen erzielt werden und von einem spekulativen Moment abhängen.**
- **Dividendengarantien (siehe Abschnitt 20.2.1.9.1).**
- **Sachleistungen und Boni (siehe Abschnitt 20.2.1.9.2).**
- **Nominelle Mehrbeträge auf Grund einer Wertsicherung (siehe Abschnitt 20.2.1.9.3).**
- **Geldleistungen oder geldwerte Vorteile, die anlässlich der Eröffnung eines (Haben-)Kontos oder aus besonderen Anlässen gewährt werden, sofern sie**

nicht bloß geringfügige Aufmerksamkeiten darstellen (zB Regenschirme, Handtücher oder sonstige Zuwendungen im Ausmaß üblicher Weltspartagsgeschenke). Wurden solche Vorteile vor dem 1. Jänner 2007 gewährt und dafür keine KESt einbehalten, ist von einem Haftungsbescheid abzusehen.

- **Übernahme der ersten Rate beim Bausparen durch das Kreditinstitut (VwGH 25.05.2011, 2006/13/0023-8).**

20.2.1.9.1 Dividendengarantien

Rz 6133

Dividendengarantien sind Zuwendungen, die auf Grund eines Ergebnisabführungsvertrages an Minderheitsgesellschafter als Ausgleich für entgehende Ausschüttungen bezahlt werden. Sie sind bei der zuwendenden Körperschaft gemäß § 8 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 nicht abzugsfähig. Keine besonderen Entgelte fallen an, wenn die Minderheitsgesellschafter den Ergebnisabführungsvertrag angefochten und die Dividendengarantie nicht in Anspruch genommen haben.

20.2.1.9.2 Sachleistungen und Boni

Rz 6134

§ 27 Abs. 5 Z 1 iVm Abs. 2 EStG 1988 umfasst grundsätzlich nur Geldleistungen. Sachleistungen sind geldwerte Vorteile, die an Stelle von in Geld ausbezahlten Zinsen gewährt werden.

Zu den steuerpflichtigen Sachleistungen zählen beispielsweise Wohnungsüberlassungen im time-sharing, soweit sie auf Darlehen entfallen.

Boni sind Vorteile, die neben Dividenden oder Zinsen für die Überlassung des Kapitals erzielt werden. Nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, sondern zu den Einkünften aus Leistungen im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 zählen Treueboni, die dafür gewährt werden, dass gekaufte Aktien innerhalb einer

bestimmten Frist nicht veräußert (bzw. in einem bestimmten Depot belassen) werden.

20.2.1.9.3 Wertsicherungsmehrbeträge

Rz 6135

Darunter fallen insbesondere Mehrbeträge aus der Wertsicherung von Darlehen, stillen Beteiligungen oder Renten (Rz 7001 ff). Minderbeträge bleiben steuerlich unwirksam.

Woran die Wertsicherung geknüpft ist und wie sie berechnet wird, ist für das Vorliegen der Steuerpflicht unmaßgeblich (VwGH 20.12.1994, 89/14/0214, betreffend wertgesicherte stille Beteiligung). Der Umstand, dass zB eine Pflichtteilsforderung einschließlich Wertsicherung durch Hingabe von (wertmäßig diesen Betrag übersteigenden) Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteilen abgegolten wird, hat auf die Steuerpflicht nach § 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 keinen Einfluss.

20.2.1.10 Lebensversicherungen

20.2.1.10.1 Steuerpflichtige Einkünfte

Rz 6136

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählen auch bestimmte Vorteile im Zusammenhang mit Versicherungsleistungen, sofern folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- **Es handelt sich um sogenannte "Einmalerlagsversicherungen", dh. im Versicherungsvertrag sind nicht laufende, im Wesentlichen gleichbleibende Prämienzahlungen vereinbart.**
- **Die Höchstlaufzeit des Versicherungsvertrages beträgt weniger als fünfzehn Jahre (für Abschlüsse nach 31. Dezember 2010 gemäß § 124b Z 179 EStG 1988; davor: zehn Jahre).**

- **Es handelt sich um Versicherungsleistungen aus einer Erlebensversicherung oder aus dem Rückkauf einer auf den Erlebensfall oder Er- und Ablebensfall abgeschlossenen Kapitalversicherung oder im Falle einer Kapitalabfindung oder eines Rückkaufs einer Rentenversicherung, bei der der Beginn der Rentenzahlungen vor Ablauf von fünfzehn Jahren ab Vertragsabschluss vereinbart ist.**

Fehlt eine der drei Voraussetzungen, so ergibt sich aus § 27 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 keine Steuerpflicht. Eine Kapital-Er- und Ablebensversicherung mit Einmalerlag und Einmalauszahlung löst keine Steuerpflicht aus, wenn die Laufzeit des Versicherungsvertrages mindestens fünfzehn Jahre beträgt. Bei einer Rentenversicherung kann sich eine Steuerpflicht aus dem Titel des wiederkehrenden Bezuges gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 ergeben, sofern die Auszahlung der Versicherungssumme in Rentenform erfolgt und die Rentenzahlungen jenen Betrag überschreiten, der zu Beginn der Rentenleistung als Einmalzahlung zum Erwerb des Rentenstammrechtes zu leisten wäre (idR der Endwert der Ansparphase, siehe Rz 7018).

Übersteigen Gewinnausschüttungen aus einer steuerpflichtigen Einmalerlagsversicherung insgesamt noch nicht den Einmalerlag, tritt die Steuerpflicht erst mit der Auszahlung der Versicherungssumme nach Ablauf des Vertrages ein.

Rz 6136a

Werden bei einem Versicherungsvertrag, bei dem die Laufzeit des Vertrages mindestens 15 Jahre beträgt, vor Ablauf der fünfzehnjährigen Laufzeit Teilauszahlungen vorgenommen, führen derartige Teilauszahlungen dann zur Steuerpflicht nach § 27 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 in Bezug auf sämtliche aus dem Vertrag erfolgende Auszahlungen, wenn die vor Ablauf der Fünfzehnjahresfrist erfolgenden Teilauszahlungen nicht bloß geringfügig sind. Bloß geringfügige Teilauszahlungen liegen vor, wenn die vor Ablauf der Fünfzehnjahresfrist erfolgenden Teilauszahlungen insgesamt 25% der ursprünglichen Versicherungssumme nicht übersteigen. Somit gilt: Vorzeitige (vor Ablauf der

Fünfzehnjahresfrist erfolgende) Teilauszahlungen sind einkommensteuerlich unschädlich, wenn sie insgesamt 25% der ursprünglichen Versicherungssumme nicht übersteigen. Vorzeitige (vor Ablauf der Fünfzehnjahresfrist erfolgende) Teilauszahlungen, die hingegen in Summe 25% der ursprünglichen Versicherungssumme übersteigen, führen zur Steuerpflicht nach § 27 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 in Bezug auf sämtliche Auszahlungen aus dem Vertrag.

Rz 6136b

Ebenso sind Vorauszahlungen bei einem steuerpflichtigen Versicherungsvertrag nach Maßgabe ihres Zuflusses steuerpflichtig, sobald sie die eingezahlte Versicherungsprämie überstiegen haben. Solange die Vorauszahlungen die eingezahlte Versicherungsprämie nicht übersteigen, sind sie steuerlich nicht zu erfassen. Allfällige Rückzahlungen einer Vorauszahlung stellen im Hinblick auf ihre private Veranlassung keine Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 dar.

Beispiele:

1. Einmalerlag (Jahr 01)	***100***
Versicherungsleistung (fällig im Jahr 09)	***200***
Vorauszahlung (Jahr 06)	***150***
Auszahlung (Jahr 09)	***50***
2. Einmalerlag (Jahr 01)	***100***
Versicherungsleistung (fällig im Jahr 09)	***200***
Vorauszahlung (Jahr 06)	***50***
Auszahlung (Jahr 09)	***150***
3. Einmalerlag (Jahr 01)	***100***
Versicherungsleistung (fällig im Jahr 09)	***200***
Vorauszahlung (Jahr 06)	***150***
Rückzahlung der Vorauszahlung (Jahr 07)	***120***
Auszahlung (Jahr 09)	***170***

Gemäß § 27 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 sind steuerpflichtig:

Fall 1:	***Im Jahr 06:***	***50***
	Im Jahr 09:	***50***
Fall 2:	***Im Jahr 06:***	***0***
	Im Jahr 09:	***100***
Fall 3:	***Im Jahr 06:***	***50***
	Im Jahr 09:	***50***

20.2.1.10.2 Laufende Prämienzahlungen

Rz 6137

Die Abgrenzung zwischen einer laufenden Prämienzahlung und einer bloß ratenweisen Entrichtung einer Einmalprämie hat nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu erfolgen. Laufende Prämienzahlungen liegen dann vor, wenn während der gesamten Versicherungsdauer die Prämien mindestens einmal jährlich zu zahlen sind. Der Anspruch auf die Versicherungsleistung darf somit nicht später als ein Jahr nach der letzten Prämienfälligkeit entstehen. Nach dem 31. Dezember 2007 erfolgte Prämienfreistellungen, die nicht von vornherein vertraglich fixiert sind, sind unschädlich.

20.2.1.10.3 Höhe der Einkünfte und Zurechnung

Rz 6138

Die gemäß § 27 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 steuerpflichtigen Kapitaleinkünfte bestehen in der rechnerischen Differenz zwischen eingezahlter Versicherungsprämie und Versicherungsleistung. Besteht die Versicherungsleistung nicht in Geld, ist ihr Geldwert mit dem "üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes" anzusetzen. Werden dem Versicherungsnehmer im Leistungsfall Fondsanteile übertragen, ist deren Geldwert als für die Ermittlung der Einkünfte maßgebender Wert anzusetzen.

Rz 6138a

Der Kapitalertrag ist aus jenem Versicherungsvertrag steuerpflichtig, der dem Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung zuzurechnen ist. Eine Vertragsübernahme gegen Ablösezahlung stellt zivilrechtlich und wirtschaftlich den Abschluss eines neuen Vertrages dar. Soweit die Ablösesumme die bis zum Zeitpunkt der Abtretung angewachsenen Ansprüche auf die Versicherungsleistung abgilt, stellt die Ablösesumme wirtschaftlich eine (zeitanteilige) Versicherungsleistung dar: Der aus diesem Vertrag dem Steuerpflichtigen zufließende Ertrag ist daher in Höhe der Differenz zwischen Ablösesumme und eigener Prämienleistung beim Übernehmer des Vertrages steuerpflichtig. Die Abtretung von Ansprüchen aus dem Versicherungsvertrag gegen Ablöse stellt beim Abtretenden in Höhe der Differenz zwischen Ablösesumme und eigener Prämienleistung dem Grunde nach Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 dar.

Rz 6138b

Werden die Rechte aus einem Ablebensversicherungsvertrag bezüglich eines todkranken Versicherten erworben, dann ist dieser Wechsel der begünstigten Person als Novation zu werten, und es beginnt eine neue Versicherungslaufzeit. Infolge der nur mehr einige Jahre betragenden Lebenserwartung des Versicherten ist dabei von einer Versicherungsdauer von weniger als fünfzehn Jahren auszugehen. Allfällig weiterbezahlte Prämien können die Steuerpflicht nach § 27 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 nicht vermeiden, weil durch den idR höheren Einmalbetrag in wirtschaftlicher Betrachtung keine "laufende Prämienzahlung" (siehe Abschnitt 20.2.1.10.2) gegeben ist.

20.2.1.10.4 Erhöhung der Versicherungssumme

Rz 6139

Jede Erhöhung der Versicherungssumme im Rahmen eines bestehenden Vertrages auf insgesamt mehr als das Zweifache der ursprünglichen

Versicherungssumme gegen eine nicht laufende, im Wesentlichen gleichbleibende Prämienzahlung wird wie ein neuer Versicherungsvertragsabschluss gewertet.

20.2.1.11 Wertpapierleihe und Pensionsgeschäft

Rz 6140

Ausgleichszahlungen und Leihegebühren stellen gemäß § 27 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 beim Pensionsgeschäft als auch im Rahmen der Wertpapierleihe Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 EStG 1988 dar. Pensionsgeschäft und Wertpapierleihe werden somit nach dem BBG 2011 steuerlich gleich behandelt; Leihegebühren stellen stets Einkünfte aus Kapitalvermögen dar, unabhängig davon, ob der Pensionsnehmer bzw. Entleiher ein Kreditinstitut (oder Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstitutes iSd § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 ist) ist. Dieser Umstand ist lediglich für die Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes von 25% gemäß § 27a EStG 1988 von Bedeutung (siehe Abschnitt 20.3.3).

Rz 6140a

Zu den Begriffen:

- **Beim Pensionsgeschäft gemäß § 50 BWG werden Vermögensgegenstände (in der Regel Wertpapiere) eines Kreditinstitutes oder Kunden (Pensionsgeber) an ein anderes Kreditinstitut oder einen Kunden (Pensionsnehmer) entgeltlich übertragen und gleichzeitig vereinbart, die Vermögensgegenstände später gegen Entrichtung eines empfangenen oder im Voraus vereinbarten anderen Betrages zurück zu übertragen. Während der Pensionszeit ist der Pensionsnehmer berechtigt, die Pensionsgüter weiter zu veräußern und zu verpfänden.**
- **Verpflichtet sich der Pensionsnehmer zur Rückübertragung, spricht man von einem echten Pensionsgeschäft (§ 50 Abs. 2 BWG). Ist hingegen der Pensionsnehmer zur späteren Rückübertragung nur berechtigt, liegt ein unechtes Pensionsgeschäft vor (§ 50 Abs. 3 BWG).**

- **Sowohl beim echten als auch beim unechten Pensionsgeschäft gehen die verpensionierten Wertpapiere ins zivilrechtliche Eigentum des Pensionsnehmers über.**
- **Bei der Wertpapierleihe handelt es sich um ein (Sach-)Darlehen iSd § 984 Abs. 1 ABGB. Dabei gehen Kapitalanlagen (zB Aktien, Wertpapiere, usw.) des Verleihers in das zivilrechtliche Eigentum des Entleihers über, wobei letzterer nach Ablauf der Leihefrist oder bei Kündigung Kapitalanlagen derselben Art und Güte zurück zu übertragen hat. Anders als beim Pensionsgeschäft kommt es zu keinem Veräußerungsvorgang.**

Rz 6140b

Zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums und zur Realisierung stiller Reserven:

- **Grundsätzlich geht sowohl beim Pensionsgeschäft als auch bei der Wertpapierleihe das wirtschaftliche Eigentum an den verpensionierten/verliehenen Kapitalanlagen an den Pensionsnehmer/Entleiher über.**
- **Dient aber ein echtes Pensions- oder Leihegeschäft zu (kurzfristigen) Sicherungszwecken, verbleibt das wirtschaftliche Eigentum an den Vermögensgegenständen (Wertpapieren) beim Pensionsgeber/Verleiher. Indizien für ein echtes Pensionsgeschäft zu Sicherungszwecken sind insbesondere eine Laufzeit von höchstens sechs Monaten und ein Transaktionswert, der unter dem aktuellen Verkehrswert liegt.**
- **Zu einer Realisierung allfälliger stiller Reserven in Folge der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums kommt es nur beim unechten Pensionsgeschäft. Ein echtes Pensions- oder Leihegeschäft führt zu keiner Realisierung stiller Reserven und ist daher auch nicht als entgeltlicher Vorgang iSd § 124b Z 185 EStG 1988 anzusehen.**

Rz 6140c

Zur steuerlichen Behandlung der Kapitalerträge sowie der Ausgleichszahlungen:

- **Gehen während der Pensionszeit bzw. während der Leihe Dividenden bzw. Zinsen dem Pensionsnehmer/Entleiher zu, sind diese idR ihm als wirtschaftlicher Eigentümer zuzurechnen und von ihm zu versteuern.**
- **Üblicherweise wird der Pensionsnehmer/Entleiher verpflichtet sein, dem Pensionsgeber/Verleiher einen Betrag, der üblicherweise den Dividenden bzw. Zinsen entspricht, zu leisten (Ausgleichszahlung). Dies geschieht neben dem Fall, bei welchem vom Pensionsnehmer/Entleiher eine Weiterleitung erfolgt, beim Pensionsgeschäft auch wirtschaftlich im Zuge des Rückkaufes, wenn nämlich in den Rückkaufspreis die Dividenden bzw. Zinsen eingerechnet werden.**
- **Die Weiterleitung (= Ausgleichszahlung) der jeweiligen Kapitalerträge (zB Wertpapierzinsen, Dividenden) führt beim Pensionsgeber/Verleiher wirtschaftlich betrachtet weiterhin zu Erträgen aus der jeweiligen Kapitalanlage (zB Zinsen aus dem Wertpapier bzw. Dividenden aus Aktien). Daraus folgt, dass die Ausgleichszahlung beim Empfänger nur dann dem besonderen Steuersatz von 25% gemäß § 27a EStG 1988 unterliegt, wenn dies auch für die weitergeleiteten Kapitalerträge bei direktem Bezug durch den Pensionsgeber/Verleiher gelten würde. Der Zeitpunkt des Zuflusses (§ 19 EStG 1988) ist jedoch nicht der Zeitpunkt der Dividenden- oder Kuponauszahlung, sondern jener Zeitpunkt, in dem der Pensionsnehmer/Entleiher dem Pensionsgeber/Verleiher die Verfügungsmacht einräumt (idR der Zuflusszeitpunkt der Ausgleichszahlungen beim Pensionsgeber/Verleiher).**
- **Zusätzlich sieht § 27a Abs. 2 Z 5 EStG 1988 vor, dass Pensionsnehmer/Entleiher ein Kreditinstitut oder eine Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts iSd § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 sein muss (siehe Abschnitt 20.3.3).**
- **Sowohl bei Weiterleitung der Kapitalerträge als auch bei Einrechnung in den Kaufpreis entstehen beim Pensionsnehmer/Entleiher Werbungskosten. Ist auf**

die weitergeleiteten Kapitalerträge der besondere Steuersatz von 25% gemäß § 27a EStG 1988 anwendbar, unterliegt die Leihgebühr dem Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988. Die geleistete Ausgleichszahlung ist bis zur Höhe der (brutto) erhaltenen Kapitalerträge abzuziehen.

20.2.1.12 Zuwendungen von Privatstiftungen

Rz 6141

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

20.2.1.13 Übergangsbestimmungen

Rz 6142

Die Regelungen über Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (§ 27 Abs. 2 und 5 sowie die §§ 93 bis 97 EStG 1988 idF BBG 2011 bzw. AbgÄG 2011 und BBG 2012) treten grundsätzlich mit 1. April 2012 in Kraft und sind – im Gegensatz zur Besteuerung von Substanzgewinnen und Derivaten – unterschiedslos auf Alt- und Neuvermögen anzuwenden. Davon besteht folgende Ausnahme: Gemäß § 124b Z 185 lit. c EStG 1988 sind auf vor dem 1. April 2012 erworbene Forderungswertpapiere im Sinne des § 93 Abs. 1 bis 3 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 §§ 27, 37 Abs. 8, 93, und 95 bis 97 EStG 1988 in der Fassung vor dem BBG 2011 weiter anzuwenden. Dies stellt sicher, dass bei Forderungswertpapieren, bei deren Erwerb eine KESt-Gutschrift erfolgt ist, auch bei deren Einlösung/Verkauf nach dem 31. März 2012 eine KESt-Belastung für die Stückzinsen erfolgt.

20.2.2 Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen

20.2.2.1 Allgemeines und Aufbau

Rz 6143

Unter dem Oberbegriff „Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen" werden grundsätzlich sämtliche positive wie negative

Einkünfte aus der tatsächlichen und fiktiven Veräußerung, der Einlösung und der sonstigen Abschichtung erfasst („Substanzgewinne", „Substanzverluste").

Betroffen sind abstrakt sämtliche Wirtschaftsgüter, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne des § 27 Abs. 2 EStG 1988 sind. Damit unterliegen insbesondere Aktien, GmbH-Anteile, Wertpapiere, die ein Forderungsrecht verbriefen, sowie nicht verbriefte Forderungen und auch Abschichtungsgewinne bei der echten stillen Gesellschaft § 27 Abs. 3 und 6 EStG 1988. Entscheidend ist nicht, ob ein Wirtschaftsgut beim konkreten Steuerpflichtigen Einkünfte aus der Überlassung von Kapital erwirtschaftet (hat), sondern lediglich, ob es aufgrund seiner Ausgestaltung darauf ausgerichtet ist, solche Einkünfte zu erwirtschaften. Daher fallen zB auch Konvertierungsgewinne von Darlehen unter § 27 Abs. 3 EStG 1988.

Rz 6143a

Während § 27 Abs. 3 EStG 1988 den Grundtatbestand regelt, enthält § 27 Abs. 6 EStG 1988 Ergänzungstatbestände:

- **Gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 lit. a EStG 1988 werden die Entnahme oder das sonstige Ausscheiden aus dem Depot grundsätzlich als Realisierung behandelt. Eine Depotübertragung soll hingegen immer dann von diesem Grundsatz ausgenommen sein, wenn die Besteuerungsmöglichkeit hinsichtlich der sich in dem Depot befindlichen Wertpapiere weiterhin gesichert ist (näher dazu Abschnitt 20.2.2.4). Für den Fall des Verlusts des Besteuerungsrechts hinsichtlich der übertragenen Wirtschaftsgüter sind in der lit. b vorrangig anzuwendende Sonderbestimmungen vorgesehen.**
- **§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 enthält den Tatbestand der „Wegzugsbesteuerung"; die entsprechenden Regelungen wurden aus § 31 EStG 1988 in der Fassung vor dem BBG 2011 übernommen. Zu beachten ist, dass nach dem AbgÄG 2011 auch Stückzinsen, anteilige Kapitalerträge bzw. Zinserträge, die auf den Zeitraum vom letzten Zufließen gemäß § 19 EStG 1988 bis zur Meldung gemäß § 95 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 entfallen, im Wege der**

Wegzugsbesteuerung zu erfassen sind und diese durch die Bank erfolgt, wenn die Voraussetzungen für den Kapitalertragsteuerabzug vorliegen (näher dazu Abschnitt 20.2.2.5).

- **Die Veräußerung von Dividendenscheinen, Zinsscheinen und sonstigen Ansprüchen, wenn die dazugehörigen Aktien, Schuldverschreibungen und sonstigen Anteile nicht mitveräußert werden, wurde aus § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 in § 27 Abs. 6 Z 3 EStG 1988 übernommen und wird daher als Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen erfasst.**
- **§ 27 Abs. 6 Z 4 EStG 1988 enthält die ausdrückliche Anordnung, dass anlässlich der Veräußerung zugeflossene Stückzinsen im Rahmen der realisierten Wertsteigerung von Kapitalvermögen besteuert werden (vgl. Abschnitt 20.2.2.5.4).**

Rz 6143b

Werden Kapitalanlagen iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988 idF BBG 2012 unter Vorbehalt des Fruchtgenusses entgeltlich übertragen, sind die Einkünfte daraus gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 zu erfassen, bei unentgeltlicher Übertragung einer mit einem Fruchtgenussrecht belasteten Kapitalanlage ergeben sich keine ertragsteuerlichen Auswirkungen, der unentgeltliche Erwerber hat die Anschaffungskosten des Vorgängers fortzuführen.

Die Einräumung eines Fruchtgenussrechts an einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft stellt wirtschaftlich die Übertragung künftiger Ausschüttungen dar. Ein Entgelt für die Einräumung eines Fruchtgenussrechts an einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist daher als Äquivalent für die übertragenen zukünftigen Ausschüttungen anzusehen und stellt beim Empfänger Einkünfte iSd § 27 Abs. 6 Z 3 EStG 1988 idF BBG 2012 dar.

Werden Fruchtgenussrechte an Kapitalanteilen iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988 entgeltlich übertragen oder durch den Eigentümer der fruchtgenussbelasteten Kapitalanlage abgelöst, stellen die Einkünfte daraus bei Veräußerungen nach dem 31.3.2012 ebenfalls Einkünfte iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988 idF BBG 2012 dar.

Voraussetzung dafür ist, dass die Dividenden dem Fruchtgenussberechtigten originär zuzurechnen sind. Dazu ist es erforderlich, dass zumindest im Innenverhältnis die Befugnis zur Ausübung des Stimmrechts am Kapitalanteil auf den Fruchtnießer übertragen wird und er damit über die Einkunftsquelle disponieren kann.

Erfolgt die Veräußerung bzw. Ablöse eines Fruchtgenussrechts an Kapitalanteilen nach dem 31.12.2011 und vor dem 1.4.2012, sind die Einkünfte daraus unter § 28 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zu erfassen (siehe Rz 115a).

Ebenso stellen Einkünfte aus der entgeltlichen Einräumung eines Fruchtgenussrechts an Zinsansprüchen einer Forderung/eines Forderungswertpapieres beim Empfänger Einkünfte gemäß § 27 Abs. 6 Z 3 EStG 1988 idF BBG 2012 dar.

Die unentgeltliche Einräumung eines Fruchtgenussrechts an Zinsansprüchen aus einer Kapitalforderung bewirkt in der Regel keine Übertragung der Einkünfte auf den Fruchtnießer, da eine Einflussnahme auf die Einkünfteerzielung nicht möglich ist. Die Zinsen sind weiterhin als originäre Einkünfte des Fruchtgenussbestellers anzusehen, deren Weiterleitung an den Fruchtnießer eine Einkommensverwendung darstellt.

20.2.2.2 Veräußerung und Einlösung

Rz 6144

Nach dem BBG 2011 ist die Veräußerung von Wirtschaftsgütern, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital sind, generell – dh. unabhängig von der Behaltedauer und Beteiligungshöhe – steuerpflichtig. Betroffen ist allerdings nur Neuvermögen (siehe Abschnitt 20.1.1.3).

Zum Begriff der „Veräußerung" siehe Rz 6623. Bemessungsgrundlage im Falle der Veräußerung ist gemäß § 27a Abs. 3 Z 2 lit. a EStG 1988 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten. Werden Stückzinsen mitveräußert bzw. erworben, erhöhen diese jeweils den Veräußerungserlös bzw. die Anschaffungskosten. Zu beachten ist, dass für nicht

in einem Betriebsvermögen gehaltene Wirtschaftsgüter und Derivate die Anschaffungskosten ohne Anschaffungsnebenkosten anzusetzen sind und auch nicht als Werbungskosten abgezogen werden dürfen (siehe Abschnitt 20.1.3).

Unter „Einlösung" wird üblicherweise die Einlösung samt Auszahlung eines Wertpapieres durch den Emittenten, insbesondere von Nullkuponanleihen, verstanden. Dabei liegen stets Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen vor (siehe Abschnitt 20.2.1.6.4.2).

Rz 6145

Werden Wirtschaftsgüter und Derivate iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 mit derselben Wertpapierkennnummer bzw. ISIN in zeitlicher Aufeinanderfolge erworben und im selben Depot verwahrt, sind diese gemäß § 27a Abs. 4 Z 3 EStG 1988 mit dem gleitenden Durchschnittspreis (und – den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen entsprechend - stets in Euro) zu bewerten:

$$pGLD_{neu} = \frac{pGLD_{alt} \times x_{alt} + p_{neu} \times x_{neu}}{x_{alt} + x_{neu}}$$

$pGLD_{neu}$: neuer Durchschnittspreis
$pGLD_{alt}$: alter Durchschnittspreis
x_{alt}: bisherige Bestandsmenge
x_{neu}: Einstandsmenge der neuen Ware
p_{neu}: Einstandspreis der neuen Ware

Liegen diese Voraussetzungen nicht vor (etwa bei inhaltlich ident ausgestalteten Optionen ohne ISIN, kann im Fall eines entsprechenden Realisationstatbestandes der Steuerpflichtige bestimmen, welches Wirtschaftsgut verkauft wurde.

Rz 6145a

Nicht in den gleitenden Durchschnittspreis gehen ein:

- **Altvermögen; liegt Alt- und Neuvermögen vor, kann der Steuerpflichtige im Veräußerungsfall eine Zuordnung treffen (siehe Abschnitt 20.1.1.3).**
- **Wirtschaftsgüter und Derivate iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988, deren Anschaffungskosten gemäß § 93 Abs. 4 EStG 1988 pauschal angesetzt wurden (siehe Abschnitt 29.5.1.1; diese sind auch von der Abgeltungswirkung gemäß § 97 EStG 1988 ausgeschlossen).**

Rz 6145b

Wurden dagegen die Anschaffungskosten von im Übergangszeitraum angeschafften Wirtschaftsgütern und Derivaten aufgrund § 124b Z 185 lit. a EStG 1988 iVm der dazu ergangenen Wertpapier-Anschaffungskosten-VO vom gemeinen Wert am 1. April 2012 abgeleitet, gehen diese in den gleitenden Durchschnittspreis ein (vgl. § 3 zweiter TS Wertpapier-Anschaffungskosten-VO). War eine Ableitung am 1. April 2012 mangels eines Kurswertes nicht möglich, kann auch kein Einbezug in die Durchschnittspreise erfolgen. Aufgrund des Verweises im § 27a Abs. 6 EStG 1988 gilt die Bewertungsbestimmung des § 27a Abs. 4 Z 3 EStG 1988 auch für den gesamten betrieblichen Bereich.

20.2.2.3 Sonstige Abschichtung

Rz 6146

Unter „sonstige Abschichtung" wird die Abschichtung eines stillen Gesellschafters verstanden.

Ist die stille Einlage wertgesichert, so erhöht dies den Abschichtungserlös. Erfolgt die Abschichtung zu einem geringeren Betrag als dem Einlagenstand, dann liegt ein Verlust am Vermögensstamm vor, der aufgrund § 27 Abs. 8 Z 2 EStG 1988 nicht mehr ausgeglichen werden kann.

Beispiel:

Einlage Jahr 01	***50.000***

Verlustanteil Jahr 01	***30.000***
Nachschuss Jahr 02	***10.000***
Gewinnanteile Jahre 02 bis 04	***40.000***
Abschichtungserlös	***70.000***

Der Einlagenstand beträgt im Jahr 04 60.000, der steuerpflichtige Abschichtungsüberschuss daher 10.000.

Rz 6146a

Ist die Einlage durch Verluste unter den ursprünglichen Stand der Einlage gesunken, so ist der Abschichtungsüberschuss zunächst um diese Wartetastenverluste zu kürzen; nur die verbleibende Differenz ist steuerpflichtig.

Beispiel:

Einlage Jahr 01	***500.000***
Verlustanteil Jahr 01	***300.000***
Gewinnanteile Jahre 02 bis 04	***200.000***
Abschichtungserlös	***550.000***

Der Einlagestand beträgt vor der Abschichtung 400.000, der Wartetastenverlust 100.000. Der Abschichtungsüberschuss von 150.000 wird zunächst mit dem Wartetastenverlust von 100.000 verrechnet. Die Differenz in Höhe 50.000 ist gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 steuerpflichtig.

Übersteigen die Wartetastenverluste den Abschichtungsüberschuss, können diese im Ergebnis weder ausgeglichen noch vorgetragen werden.

20.2.2.4 Depotübertragung

20.2.2.4.1 Allgemeines

Rz 6147

Während die neu eingeführten, die Substanz erfassenden Haupttatbestände des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 die Steuerpflicht stets an einen tatsächlichen Realisierungsvorgang (etwa einem Verkauf) anknüpfen, stellt der Nebentatbestand des § 27 Abs. 6 Z 1 lit. a EStG 1988 eine Realisierungsfiktion

dar. Dabei werden die Entnahme und das sonstige Ausscheiden aus dem Depot als der Veräußerung im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 gleichgestellte steuerpflichtige Vorgänge normiert. Im Folgenden wird der Ausdruck „Entnahme" auch stellvertretend für „das sonstige Ausscheiden" verwendet.

Zweck des Depotentnahmetatbestandes ist die Sicherstellung einer möglichst lückenlosen Erfassung der Einkünfte aus Kapitalvermögen und die Verhinderung von Umgehungskonstruktionen, die zu einer Unterbrechung der Besteuerungskette führen.

Die Veräußerungsfiktion führt – so keine Ausnahme zum Tragen kommt – zur Steuerpflicht des Entnahmevorgangs, was unter anderem zur Folge hat, dass die einmal eingetretene Steuerpflicht sowie eine daraus folgende vorgenommene Besteuerung durch Kapitalertragsteuerabzug nicht wieder beseitigt bzw. rückgängig – auch nicht im Rahmen der Veranlagung – gemacht werden kann.

Durch die Inkrafttretensbestimmungen und die Anknüpfung an die Haupttatbestände des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 kommen die Regeln über die Depotentnahme nur auf Neuvermögen im Sinne des § 124b Z 185 EStG 1988 und nur auf Vorgänge nach dem 31.3.2012 zur Anwendung.

20.2.2.4.2 Verhältnis zu anderen Realisierungsvorgängen

Rz 6148

Grundsätzlich kommt der Nebentatbestand der Depotentnahme unabhängig von anderen Realisierungstatbeständen zur Anwendung, sofern keine der Ausnahmebestimmungen des § 27 Abs. 6 Z 1 lit. a EStG 1988 greift. Erfolgt die Depotübertragung im Zuge einer Veräußerung, für die der Abzugsverpflichtete Kapitalertragsteuer einzubehalten hat, führt sie zu keiner weiteren Besteuerung. Erfolgt jedoch ein der Depotentnahme vor- oder nachgelagerter „privater" Verkauf – außerhalb des Depots –, entsteht aufgrund der Depotentnahme bzw. -übertragung Steuerpflicht.

Beispiel 1:

A verkauft seine auf einem Depot verwahrten Aktien privat an B weiter. Zur Erfüllung seiner Verpflichtungen aus dem Kaufvertrag veranlasst A die Übertragung der Wertpapiere auf das Depot von B.

Der private Verkauf stellt einen steuerpflichtigen Vorgang dar, der mangels Abwicklung durch eine depotführende Stelle nicht dem KESt-Abzug unterliegt. Die Entnahme aus dem Depot zwecks Übertragung auf das Depot des Käufers fällt allerdings unter § 27 Abs. 6 Z 1 lit. a EStG 1988, weil diese Bestimmung nicht subsidiär zur Anwendung kommt und eine Ausnahme für entgeltliche Übertragungen nicht vorgesehen ist, und es ist KESt abzuziehen (zu einer allfälligen Berücksichtigung im Rahmen der Veranlagung sogleich unten).

Rz 6148a

Eine doppelte Erfassung der eingetretenen Wertsteigerung findet allerdings auch bei „privaten" Veräußerungen letztlich nicht statt: Treten mehrere steuerpflichtige Realisierungsvorgänge in zeitlicher Folge ein, werden die Anschaffungskosten immer dann nach oben angepasst, wenn eine eingetretene Wertsteigerung bereits im Rahmen eines steuerpflichtigen Realisierungsvorganges steuerlich erfasst worden ist. Bei mehreren nacheinander gelegenen steuerpflichtigen Vorgängen würde somit immer nur die zwischenzeitlich eingetretene Wertsteigerung besteuert werden.

Im Fall eines privaten, einer Depotentnahme nachgelagerten Verkaufs würde sich eine solche Anpassung wie folgt darstellen:

Beispiel 2:

A entnimmt seine um 100 angeschafften, auf einem Depot verwahrten Aktien (Ausfolgung). Der gemeine Wert im Zeitpunkt der Entnahme beträgt 120, womit die eingetretene Wertsteigerung von 20 mit 25% KESt besteuert wird.

A verkauft die Aktien privat an B um 130. Die steuerlich relevanten Anschaffungskosten betragen aufgrund der vorangegangenen Depotentnahme 120, womit nur die zwischenzeitlich eingetretene Wertsteigerung von 10 – in der Veranlagung – steuerpflichtig ist.

Im Falle eines der Depotentnahme vorgelagerten privaten Verkaufs wird keine Anpassung der Anschaffungskosten durch die depotführende Stelle erfolgen; die Einfachbesteuerung wird diesfalls im Wege der Veranlagung sichergestellt.

Beispiel 3:

A verkauft seine um 100 angeschafften, auf einem Depot verwahrten Aktien privat an B um 120. Der private Verkauf stellt einen steuerpflichtigen Vorgang dar, der mangels Abwicklung durch eine depotführende Stelle nicht dem KESt-Abzug unterliegt. Besteuert wird – in der Veranlagung – der Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungskosten, somit 20.

Zur Erfüllung seiner Verpflichtungen aus dem Kaufvertrag veranlasst A die Übertragung der Wertpapiere auf das Depot von B, was ebenfalls einen steuerpflichtigen Vorgang nach § 27 Abs. 6 Z 1 lit. a EStG 1988 darstellt. Der gemeine Wert der Wertpapiere beträgt inzwischen 140.

Die depotführende Stelle nimmt den KESt-Abzug ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 40 (GW 140 – AK 100) vor. Aufgrund des vorangegangenen steuerpflichtigen Verkaufs ist nur die zwischenzeitlich eingetretene Wertsteigerung von 20 steuerlich relevant. In der Veranlagung wird sodann der überhöhte KESt-Betrag auf die aus dem privaten Verkauf entstehende Steuerschuld angerechnet, womit es zu keiner Nachzahlung kommt.

20.2.2.4.3 Befreiungen

Rz 6149

Die aufgrund der Veräußerungsfiktion entstehende Steuerpflicht bei Depotentnahmen wird von zahlreichen Ausnahmen durchbrochen. Die von den Ausnahmetatbeständen erfassten nicht steuerbaren Vorgänge lassen sich in zwei Grundfälle unterteilen:

- **Übertragungen auf ein Depot desselben Steuerpflichtigen, und**
- **unentgeltliche Übertragungen auf das Depot eines anderen Steuerpflichtigen.**

Außerhalb dieser beider Fallgruppen sieht § 27 Abs. 6 Z 1 lit. a EStG 1988 keine Befreiung vor und es erfolgt somit aus Sicht der depotführenden Stelle zwingend eine – gegebenenfalls im Rahmen der Veranlagung zu korrigierende - Realisierung; so liegt zB bei einem Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG weder eine Übertragung auf das Depot „desselben" Steuerpflichtigen, noch eine unentgeltliche Übertragung auf das Depot eines anderen Steuerpflichtigen vor.

20.2.2.4.3.1 Übertragungen auf ein Depot desselben Steuerpflichtigen

Rz 6150

Übertragungen auf ein Depot desselben Steuerpflichtigen sollen systematisch dann ausgenommen sein, wenn auch zukünftig eine durchgehende Besteuerung im Abzugsweg gewährleistet ist. Die Ausnahmetatbestände sind daher auch so konzipiert, dass bei grundsätzlicher Verfügbarkeit der Daten für eine zukünftige Besteuerung die Steuerbarkeit nicht gegeben ist.

Erfasst sind alle Übertragungen auf ein Depot desselben Steuerpflichtigen:

- **Auf ein anderes Depot bei derselben depotführenden Stelle (1. TS);**
- **Von einer ausländischen depotführenden Stelle auf ein Depot bei einer inländischen depotführenden Stelle (2. TS 1. Fall);**
- **Von einer inländischen depotführenden Stelle auf ein Depot bei einer inländischen depotführenden Stelle (2. TS 2. Fall);**
- **Von einer inländischen depotführenden Stelle auf ein Depot bei einer ausländischen depotführenden Stelle (3. TS);**
- **Von einer ausländischen depotführenden Stelle auf ein Depot bei einer anderen ausländischen depotführenden Stelle (4. TS).**

20.2.2.4.3.1.1 Depotübertrag (erster Teilstrich)

Rz 6151

Der erste Ausnahmetatbestand erfasst die Übertragung auf ein anderes Depot „bei derselben depotführenden Stelle" (§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. a erster Teilstrich EStG 1988). Darunter fallen jene Fälle, in denen es weder zu einer Änderung der depotführenden Stelle noch zu einer Änderung des Depotinhabers kommt und somit lediglich eine Übertragung von einem bestehenden auf ein zweites – ebenfalls bestehendes oder neu eröffnetes – Depot vorliegt (Depotübertrag).

Die Beibehaltung der depotführenden Stelle beim Depotübertrag ändert daher nichts an der Verfügbarkeit der für den Kapitalertragsteuerabzug relevanten Daten und der haftungsbewährten Verpflichtung, den Abzug und die Abfuhr der Kapitalertragsteuer korrekt durchzuführen.

Rz 6151a

Diese Ausnahme bei Depotüberträgen gilt grundsätzlich sowohl für in- als auch für ausländische Sachverhalte. Eine Übertragung von einem Depot bei einer ausländischen depotführenden Stelle auf ein anderes Depot bei derselben ausländischen depotführenden Stelle desselben Steuerpflichtigen ist damit ebenfalls vom Ausnahmetatbestand erfasst. Dies gilt jedoch nur dann, wenn sichergestellt wird, dass die ausländische depotführende Stelle die Anschaffungskosten anlässlich der Übertragung beibehält und fortführt oder der Steuerpflichtige eine Meldung an das zuständige Finanzamt vornimmt (siehe Abschnitt 20.2.2.4.3.1.4). Bei einer Übertragung auf ein Depot desselben Steuerpflichtigen bei einer ausländischen Zweigstelle der übertragenden inländischen depotführenden Stelle ist nicht § 27 Abs. 6 Z 1 lit. a erster TS EStG 1988, sondern § 27 Abs. 6 Z 1 lit. a dritter TS EStG 1988 anzuwenden.

20.2.2.4.3.1.2 Depotübertragung im bzw. ins Inland (zweiter Teilstrich)

Rz 6152

Der zweite angeführte Ausnahmetatbestand erfasst die Übertragung auf ein Depot „bei einer inländischen depotführenden Stelle" (§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. a zweiter Teilstrich EStG 1988). Darunter fallen jene Fälle, in denen der Steuerpflichtige seine Depotpositionen auf eine andere depotführende Stelle überträgt.

Da – anders als beim Depotübertrag – bei einem Wechsel der depotführenden Stelle die Besteuerungskontinuität nicht automatisch gewährleistet ist, kommt die Ausnahme nur dann zum Tragen, wenn der Steuerpflichtige die übertragende depotführende Stelle beauftragt, der übernehmenden depotführenden Stelle die Anschaffungskosten mitzuteilen. Die Weitergabe der für den Kapitalertragsteuerabzug relevanten Daten ermöglicht der übernehmenden depotführenden Stelle, zukünftig den Kapitalertragsteuerabzug korrekt durchzuführen.

Die Beauftragung der übertragenden depotführenden Stelle stellt zugleich eine Entbindung vom Bankgeheimnis im Sinne des § 38 Abs. 2 Z 5 BWG dar und muss schriftlich erfolgen.

Rz 6152a

Darüber hinaus ist es auch notwendig, dass die übertragende depotführende Stelle auftragsgemäß die Daten auch tatsächlich mitteilt und dass die mitgeteilten Daten inhaltlich richtig sind. Bei auftragswidriger Unterlassung der Datenweitergabe oder bei Mitteilung falscher Daten sind die Voraussetzungen der Ausnahmebestimmung des § 27 Abs. 6 Z 1 lit. a zweiter TS EStG 1988 nicht erfüllt, womit die Depotübertragung einen steuerpflichtigen Vorgang darstellt. Die übertragende depotführende Stelle ist gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 zur Haftung heranzuziehen.

Rz 6152b

Hat die übertragende depotführende Stelle die für den Kapitalertragsteuerabzug relevanten Daten nach § 93 Abs. 4 EStG 1988 oder nach § 124b Z 185 lit. a letzter Absatz EStG 1988 pauschal angesetzt, erfüllt die Weitergabe dieser Daten die Voraussetzungen der Ausnahmebestimmung. Wurden die Daten nach § 93 Abs. 4 EStG 1988 pauschal angesetzt, ist dies der übernehmenden depotführenden Stelle mitzuteilen.

Die Ausnahmebestimmung kommt auch zur Anwendung, wenn keine pauschalen Anschaffungskosten vorhanden sind, weil der gemeine Wert im Zeitpunkt der Depoteinlage oder zum 1.4.2012 nicht bekannt war und daher die Anschaffungskosten erst im Zeitpunkt einer späteren Realisierung rückwirkend pauschal angesetzt werden (§ 93 Abs. 4 dritter Satz EStG 1988). Die übernehmende depotführende Stelle hat in diesem Fall Null als Anschaffungskosten anzusetzen und zu vermerken, dass es sich um nach § 93 Abs. 4 EStG 1988 pauschal ermittelte Anschaffungskosten handelt.

Rz 6152c

Eine Mitteilung der Daten durch den Depotinhaber selbst erfüllt nicht die Voraussetzungen der Ausnahmebestimmung, da eine korrekte Abwicklung nur aufgrund der haftungsbewehrten Einbindung des Abzugsverpflichteten in den Vorgang der Datenweitergabe sichergestellt wird.

Rz 6152d

Von der Ausnahmebestimmung werden sowohl Übertragungen im Inland als auch Übertragungen von ausländischen auf inländische depotführende Stellen erfasst. Wie bei rein inländischen Übertragungen, greift die Ausnahme allerdings nur dann, wenn die ausländische Bank vom Steuerpflichtigen mit der Datenweitergabe an die inländische depotführende Stelle beauftragt wird und diese Weitergabe auch tatsächlich erfolgt.

Die tatsächliche Übernahme und Verwendung der mitgeteilten Daten durch die übernehmende depotführende Stelle ist keine Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Ausnahmebestimmung. Die Ablehnung der Übernahme der durch die übertragende depotführende Stelle mitgeteilten steuerlich relevanten Daten durch die übernehmende depotführende Stelle führt nicht zum Entfall der Ausnahmebestimmung. Eine solche Ablehnung ist allerdings bei der Übertragung von einer inländischen depotführenden Stelle nur dann zulässig, wenn begründete Zweifel an der Richtigkeit der mitgeteilten Daten bestehen. Wird von einer ausländischen depotführenden Stelle übertragen und werden von dieser Daten mitgeteilt, darf sich die übernehmende depotführende Stelle auf die Richtigkeit dieser mitgeteilten Daten verlassen, wenn diese hinsichtlich Umfang und Qualität den österreichischen Standards entsprechen und der übernehmenden depotführenden Stelle im Vorhinein keine Informationen vorliegen, die zu begründeten Zweifeln an den mitgeteilten Daten führen. Werden die Daten nicht übernommen, führt dies zwingend zum pauschalen Ansatz der Anschaffungskosten gemäß § 93 Abs. 4 EStG 1988, sofern der Depotinhaber die Anschaffungskosten nicht nachweisen kann.

20.2.2.4.3.1.3 Depotübertragung ins Ausland (dritter Teilstrich)

Rz 6153

Der dritte angeführte Ausnahmetatbestand erfasst die Übertragung „von einer inländischen depotführenden Stelle" auf ein Depot „bei einer ausländischen depotführenden Stelle" (§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. a dritter Teilstrich EStG 1988). Darunter fallen jene Fälle, in denen der Steuerpflichtige Wertpapiere von einem inländischen auf ein ausländisches Depot überträgt.

Ist der Depotinhaber weiterhin unbeschränkt steuerpflichtig, geht in diesen Fällen das Besteuerungsrecht hinsichtlich der übertragenen Wertpapiere grundsätzlich nicht verloren. Im Fall des Verlusts des Besteuerungsrechts kommen allerdings die Ausnahmebestimmungen des § 27 Abs. 6 Z 1 lit. a EStG 1988 aufgrund ihres subsidiären Charakters gegenüber den in § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 geregelten Wegzugsfällen nicht zur Anwendung.

Rz 6153a

Die Ausnahmebestimmung kommt bei einer Übertragung ins Ausland nur dann zur Anwendung, wenn der Depotinhaber die übertragende depotführende Stelle beauftragt, dem zuständigen Finanzamt den Übertragungsvorgang anzuzeigen. Die Mitteilung hat an das Betriebsstättenfinanzamt der übertragenden depotführenden Stelle innerhalb einer einmonatigen Frist ab dem Zeitpunkt der Übertragung und grundsätzlich in elektronischer Form vorgenommen zu werden. Die Mitteilung hat folgende Daten zu enthalten:

- **den vollständigen Namen des Steuerpflichtigen (bzw. Firmenwortlaut oder Bezeichnung),**
- **soweit vorhanden seine Steuer- oder seine Sozialversicherungsnummer,**
- **soweit bekannt seine Adresse und sein Geburtsdatum,**
- **die eindeutig identifizierbare Bezeichnung der übertragenen Wirtschaftsgüter (inklusive deren ISIN, Anzahl und/oder Nominale),**
- **die Anschaffungskosten der übertragenen Wirtschaftsgüter und**
- **jene depotführende Stelle, auf die die Übertragung erfolgt.**

Der KESt-Abzug kann nur dann unterbleiben, wenn alle diese Daten richtig mitgeteilt werden. Korrekturen der mitgeteilten Daten sind bis zum Verstreichen der einmonatigen Meldefrist zulässig. Die gänzliche Rücknahme einer Meldung ist jederzeit möglich, wenn die Depotübertragung tatsächlich nicht stattgefunden hat. Die Vornahme der Mitteilung durch den Depotinhaber selbst erfüllt nicht die Voraussetzungen der Ausnahmebestimmung. Eine Haftung für die KESt ist jedoch nur dann anzunehmen, wenn unrichtige Daten übertragen wurden, die nicht nachweislich mit der für Banken zumutbaren Sorgfalt zu ermittelt wurden (Identitätsfeststellung gemäß § 40 BWG).

Rz 6153b

Wird keine Zustimmung zur Datenmitteilung an das Finanzamt erteilt, hat die übertragende inländische depotführende Stelle somit im Zeitpunkt der Depotübertragung den Kapitalertragsteuerabzug zwingend vorzunehmen. Wird die Mitteilung trotz Beauftragung entweder gar nicht oder verspätet vorgenommen, ist sie unvollständig oder enthält sie falsche Daten, kommt die Ausnahmebestimmung nicht zur Anwendung, womit der Übertragungsvorgang steuerpflichtig ist.

20.2.2.4.3.1.4 Depotübertragung im Ausland (vierter Teilstrich)

Rz 6154

Der vierte angeführte Ausnahmetatbestand erfasst die Übertragung „von einer ausländischen depotführenden Stelle" auf ein Depot „bei einer anderen ausländischen depotführenden Stelle" (§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. a vierter Teilstrich EStG 1988). Darunter fallen ausschließlich jene Fälle, in denen der Steuerpflichtige im Ausland verwahrte Wertpapiere auf andere ausländische Depots überträgt. Erfasst sind dabei sowohl Übertragungen innerhalb desselben Staates als auch solche in andere Staaten.

Die Ausnahmebestimmung kommt in diesen Fällen nur dann zur Anwendung, wenn der Depotinhaber den Übertragungsvorgang seinem Wohnsitzfinanzamt

meldet. Die Mitteilung an das Finanzamt muss innerhalb einer einmonatigen Frist ab dem Zeitpunkt der Übertragung vorgenommen werden. Die Mitteilung hat folgende Daten zu enthalten:

- **den vollständigen Namen des Steuerpflichtigen (bzw. Firmenwortlaut oder Bezeichnung),**
- **soweit vorhanden seine Steuer- oder seine Sozialversicherungsnummer,**
- **seine Adresse,**
- **die eindeutig identifizierbare Bezeichnung der übertragenen Wirtschaftsgüter (inklusive deren ISIN, Anzahl und/oder Nominale),**
- **die Anschaffungskosten der übertragenen Wirtschaftsgüter und**
- **jene depotführende Stelle, auf die die Übertragung erfolgt.**

Rz 6154a

Korrekturen der mitgeteilten Daten sind bis zum Verstreichen der einmonatigen Meldefrist zulässig. Wird die Mitteilung entweder gar nicht oder verspätet vorgenommen, ist sie unvollständig oder enthält sie falsche Daten, kommt die Ausnahmebestimmung nicht zur Anwendung, womit der Übertragungsvorgang steuerpflichtig ist. Da ein KESt-Abzug in diesen Fällen ausscheidet, hat der Steuerpflichtige die Übertragung in der Veranlagung zu erklären.

20.2.2.4.3.2 Unentgeltliche Übertragungen auf ein Depot eines anderen Steuerpflichtigen

20.2.2.4.3.2.1 Allgemeines

Rz 6155

Unentgeltliche Übertragungen auf ein Depot eines anderen Steuerpflichtigen sollen systematisch den Übertragungen auf ein Depot desselben Steuerpflichtigen gleichgestellt werden. Da das der Depotübertragung zugrundeliegende unentgeltliche Rechtsgeschäft seit dem Auslaufen des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes keine (ertrag)steuerlichen Folgen auslöst, ist eine

Ausnahme immer dann vorgesehen, wenn auch zukünftig eine durchgehende Besteuerung gewährleistet ist. Die Ausnahmetatbestände sind daher ebenso wie in jenen Fällen, in denen kein Wechsel des Steuerpflichtigen stattfindet, so konzipiert, dass bei grundsätzlicher Verfügbarkeit der Daten für eine zukünftige Besteuerung die Steuerpflicht nicht entsteht.

Erfasst sind alle unentgeltlichen Übertragungen auf ein Depot eines anderen Steuerpflichtigen:

- **Von einer ausländischen depotführenden Stelle auf ein Depot bei einer ausländischen depotführenden Stelle (4. TS 1. Fall);**
- **Von einer ausländischen depotführenden Stelle auf ein Depot bei einer inländischen depotführenden Stelle (4. TS 2. Fall);**
- **Von einer inländischen depotführenden Stelle auf ein Depot bei einer inländischen depotführenden Stelle (5. TS 1. Fall);**
- **Von einer inländischen depotführenden Stelle auf ein Depot bei einer ausländischen depotführenden Stelle (5. TS 2. Fall).**

Rz 6156

Werden im Zuge eines Todesfalles die Begräbniskosten übernommen, entstehen bevorrechtete Forderungen gegenüber dem Nachlass. Wird im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens ein Wertpapierdepot ganz oder teilweise an Zahlungs statt überlassen, handelt es sich dabei um keinen unentgeltlichen Vorgang, sondern es liegt eine entgeltliche Übertragung zum Gegenwert der abzudeckenden Forderungen vor. Aus Sicht der depotführenden Stelle handelt es sich um eine steuerpflichtige Depotübertragung.

Rz 6157

Zu Gemeinschaftsdepots siehe Abschnitt 20.2.2.4.3.3.

20.2.2.4.3.2.2 Unentgeltliche Depotübertragung im Ausland bzw. ins Inland (vierter Teilstrich)

Rz 6158

Der erste auf unentgeltliche Übertragungen anwendbare Ausnahmetatbestand erfasst unentgeltliche Übertragungen „von einer ausländischen depotführenden Stelle auf ein Depot eines anderen Steuerpflichtigen" (§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. a vierter Teilstrich EStG 1988). Darunter fallen alle unentgeltlichen Übertragungen von einem ausländischen Depot, daher sowohl Übertragungen von einem ausländischen Depot auf ein anderes ausländisches Depot (inklusive reiner Depotüberschreibungen) als auch Übertragungen von einem ausländischen Depot auf ein inländisches Depot.

Die Ausnahmebestimmung kommt in allen diesen Fällen nur dann zur Anwendung, wenn der Inhaber des Depots, von dem aus übertragen wird, den Übertragungsvorgang seinem Wohnsitzfinanzamt meldet. Die Mitteilung an das Finanzamt muss innerhalb einer einmonatigen Frist ab dem Zeitpunkt der Übertragung vorgenommen werden. Die Mitteilung hat folgende Daten zu enthalten:

- **den vollständigen Namen des Steuerpflichtigen (bzw. Firmenwortlaut oder Bezeichnung),**
- **soweit vorhanden seine Steuer- oder seine Sozialversicherungsnummer,**
- **seine Adresse,**
- **die eindeutig identifizierbare Bezeichnung der übertragenen Wirtschaftsgüter (inklusive deren ISIN, Anzahl und/oder Nominale),**
- **die Anschaffungskosten der übertragenen Wirtschaftsgüter,**
- **jene depotführende Stelle, auf die die Übertragung erfolgt und**
- **den eindeutig identifizierbaren Steuerpflichtigen, auf den die Übertragung erfolgt.**

Rz 6158a

Liegt eine unentgeltliche Zuwendung von Todes wegen vor (Erbschaft), ist die Vornahme der Meldung durch den Zuwendungsempfänger (Erben) zulässig. Die Monatsfrist beginnt dabei erst mit dem Tag der Einantwortung (Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses) zu laufen. Korrekturen der mitgeteilten Daten sind bis zum Verstreichen der einmonatigen Meldefrist zulässig.

Rz 6158b

Wird die Mitteilung entweder gar nicht oder verspätet vorgenommen, ist sie unvollständig oder enthält sie falsche Daten, kommt die Ausnahmebestimmung nicht zur Anwendung, womit der Übertragungsvorgang steuerpflichtig ist. Da ein KESt-Abzug in diesen Fällen ausscheidet, hat der Steuerpflichtige die Übertragung in der Veranlagung zu erklären, damit die Besteuerung stattfinden kann.

20.2.2.4.3.2.3 Unentgeltliche Depotübertragung im Inland bzw. ins Ausland (fünfter Teilstrich)

Rz 6159

Der zweite auf unentgeltliche Übertragungen anwendbare Ausnahmetatbestand erfasst unentgeltliche Übertragungen „von einer inländischen depotführenden Stelle auf das Depot eines anderen Steuerpflichtigen" (§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. a fünfter Teilstrich EStG 1988). Darunter fallen grundsätzlich alle – spiegelbildlich zu den in § 27 Abs. 6 Z 1 lit. a vierter Teilstrich EStG 1988 erfassten Fällen – unentgeltlichen Übertragungen von einem inländischen Depot. Bei der Übertragung auf ein ausländisches Depot eines anderen Steuerpflichtigen ist allerdings zu überprüfen, ob durch die Übertragung ein Wegzugstatbestand verwirklicht wird. Im Zweifel ist dabei von einer Übertragung an einen beschränkt Steuerpflichtigen auszugehen (siehe Abschnitt 29.4.2.1).

Die Ausnahmebestimmung kommt in allen diesen Fällen nur dann zur Anwendung, wenn:

- **der übertragenden depotführenden Stelle anhand geeigneter Unterlagen der unentgeltliche, der Übertragung zugrunde liegende zivilrechtliche Vorgang nachgewiesen wird, oder**
- **der Depotinhaber die übertragende depotführende Stelle beauftragt, dem zuständigen Finanzamt den Übertragungsvorgang anzuzeigen.**

Rz 6159a

Der Nachweis der unentgeltlichen Übertragung kann insbesondere durch Vorlage eines Notariatsaktes über den Schenkungsvertrag, eines Einantwortungsbeschlusses oder einer Schenkungsmeldung gemäß § 121a BAO erbracht werden. Der übertragenden depotführenden Stelle steht es grundsätzlich frei, andere geeignete Nachweise zu akzeptieren. Eine schriftliche Bestätigung durch den Depotinhaber und der Person, auf dessen Depot übertragen werden soll, dass eine unentgeltliche Übertragung vorliegt bzw. ein „Privatvertrag", ist kein geeigneter Nachweis im Sinne der Ausnahmebestimmung.

Rz 6159b

Wird gegenüber der übertragenden depotführenden Stelle nicht nachgewiesen, dass eine unentgeltliche Übertragung vorliegt, kommt die Ausnahmebestimmung auch dann zur Anwendung, wenn der Inhaber des Depots, von dem aus übertragen wird, die übertragende depotführende Stelle beauftragt, dem zuständigen Finanzamt den Übertragungsvorgang anzuzeigen. Die Mitteilung hat an das Betriebsstättenfinanzamt der übertragenden depotführenden Stelle innerhalb einer einmonatigen Frist ab dem Zeitpunkt der Übertragung und grundsätzlich in elektronischer Form vorgenommen zu werden. Die Mitteilung hat folgende Daten zu enthalten:

- **den vollständigen Namen des Steuerpflichtigen (bzw. Firmenwortlaut oder Bezeichnung),**
- **soweit vorhanden seine Steuer- oder seine Sozialversicherungsnummer,**

- **soweit bekannt seine Adresse,**
- **die eindeutig identifizierbare Bezeichnung der übertragenen Wirtschaftsgüter (inklusive deren ISIN, Anzahl und/oder Nominale),**
- **die Anschaffungskosten der übertragenen Wirtschaftsgüter,**
- **jene depotführende Stelle, auf die die Übertragung erfolgt.**

Die Vornahme der Mitteilung durch den Depotinhaber selbst erfüllt nicht die Voraussetzungen der Ausnahmebestimmung. Liegt eine unentgeltliche Zuwendung von Todes wegen vor (Erbschaft), ist die Beauftragung der übertragenden depotführenden Stelle auch durch den Zuwendungsempfänger (Erben) zulässig. Korrekturen der mitgeteilten Daten sind bis zum Verstreichen der einmonatigen Meldefrist zulässig.

Rz 6159c

Wird weder ein Nachweis der unentgeltlichen Übertragung erbracht noch die Zustimmung zur Datenmitteilung an das Finanzamt erteilt, hat die übertragende inländische depotführende Stelle somit im Zeitpunkt der Depotübertragung den Kapitalertragsteuerabzug zwingend vorzunehmen. Wird die Mitteilung trotz Beauftragung entweder gar nicht oder verspätet vorgenommen, ist sie unvollständig oder enthält sie falsche Daten, kommt die Ausnahmebestimmung nicht zur Anwendung, womit der Übertragungsvorgang steuerpflichtig ist.

Rz 6159d

Wird die Mitteilung vorgenommen, wird in der Regel zu überprüfen sein, ob durch die unentgeltliche Übertragung Umstände eingetreten sind, durch die das Besteuerungsrecht der Republik Österreich eingeschränkt wird („Wegzugsbesteuerung").

20.2.2.4.3.3 Depots mit Sonderstatus

Rz 6160

Werden zu einem bestehenden, in Alleininhaberschaft stehenden Depot weitere Depotinhaber zugelassen, die dann entweder alleine (Oder-Depot) oder nur gemeinsam mit anderen Depotinhabern (Und-Depot) über die hinterlegten Wertpapiere zu verfügen berechtigt sind, liegt ein Übertragungsvorgang vor, der eine Entnahme im Sinne des § 27 Abs. 6 Z 1 lit. a EStG 1988 darstellt. Ob dieser Vorgang steuerpflichtig ist, ist davon abhängig, ob es sich um eine entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung handelt.

Für Zwecke des KESt-Abzuges kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass eine Änderung der Depotinhaberschaft steuerlich unbeachtlich ist. Zur Vermeidung von Missbräuchen gilt dies nicht, wenn nach einem Hinzutritt eines weiteren Depotinhabers innerhalb von sechs Monaten

- **bei Einzeldepots der ursprüngliche Depotinhaber ausscheidet;**
- **bei Gemeinschaftsdepots alle zum Zutrittszeitpunkt bereits vorhandenen Depotinhaber ausscheiden.**

In einem solchen Fall ist, sofern der Steuerpflichtige eine unentgeltliche Übertragung nicht nachweist (§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. a fünfter TS erster Sub-TS EStG 1988) oder die depotführende Stelle zur Datenweitergabe ermächtigt (§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. a fünfter TS zweiter Sub-TS EStG 1988), von einer KESt-pflichtigen Depotübertragung auszugehen. Die steuerpflichtige Realisierung findet dabei zum Zeitpunkt des Ausscheidens des (letzten) ursprünglichen Depotinhabers im Ausmaß des gesamten Wertpapierbestandes statt. Dem neuen Depotinhaber sind somit die übertragenen Wertpapiere mit den entsprechend erhöhten Anschaffungskosten zuzurechnen.

Rz 6160a

Entsteht ein Oder-Depot im Ausland, kommt die Ausnahmebestimmung des § 27 Abs. 6 Z 1 lit. a vierter Teilstrich EStG 1988 nur dann zur Anwendung, wenn der ursprüngliche Alleininhaber den Übertragungsvorgang seinem Wohnsitzfinanzamt meldet. Zur Meldung siehe Abschnitt 20.2.2.4.3.2.2.

20.2.2.4.3.4 Übersichtstabelle

Rz 6161

Von \ An		inländische depotführende Stelle	ausländische depotführende Stelle
inländischer depotführender Stelle	Bei selber Stelle	Keine Meldung erforderlich	
	Auf Depot desselben Steuerpflichtigen	Mitteilung der AK durch inl. Stelle	Meldung ans FA durch inl. Stelle
	Unentgeltlich auf Depot eines anderen Steuerpflichtigen	1. Nachweis der unentgeltl. Übertragung 2. Meldung ans FA durch inl. Stelle	1. Nachweis der unentgeltl. Übertragung 2. Meldung ans FA durch inl. Stelle
ausländischer depotführender Stelle	Bei selber Stelle		Keine Meldung erforderlich
	Auf Depot desselben Steuerpflichtigen	Mitteilung der AK durch ausl. Stelle	Meldung ans FA
	Unentgeltlich auf Depot eines anderen Steuerpflichtigen	Meldung ans FA	Meldung ans FA

20.2.2.5 Wegzug

20.2.2.5.1 Allgemeines

Rz 6162

Der Tatbestand des Wegzugs hat Vorrang gegenüber dem Tatbestand der Depotentnahme.

Als Veräußerung im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 gelten auch Umstände, die zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich eines Wirtschaftsgutes im Sinne des Abs. 3 oder eines Derivates im Sinne des Abs. 4 führen (§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988). Anders als bei der Vorgängerbestimmung des § 31 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 sind nicht nur wesentliche Beteiligungen (mindestens 1%) an Körperschaften erfasst, sondern sämtliche Wirtschaftsgüter und Rechtspositionen, die zur Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG 1988 geeignet sind. Dem Grunde nach gehören dazu insbesondere Aktien, GmbH-Anteile, Anteile an Kapitalanlage- und Immobilienfonds, Optionen, Termingeschäfte, stille Beteiligungen, Darlehen und Schuldverschreibungen.

Rz 6162a

Die Veräußerungsfiktion greift daher immer dann, wenn durch Umstände, welcher Art auch immer, irgendeine Besteuerungsmöglichkeit hinsichtlich eines Wirtschaftsgutes oder Derivates iSd § 27 Abs. 3 oder 4 EStG 1988 verloren geht. Maßgeblich sind somit nicht nur die Veräußerung selbst, sondern jegliche von den Grundtatbeständen erfassten Realisierungsvorgänge, wie etwa die Liquidation, der Differenzausgleich oder die sonstige Abschichtung. Geht somit hinsichtlich eines der steuerpflichtigen Realisierungsvorgänge das Besteuerungsrecht der Republik Österreich verloren, gelten die Umstände, die zum Verlust geführt haben, als Veräußerung und lösen somit die Steuerpflicht aus. Dies kann etwa dann der Fall sein, wenn hinsichtlich eines einzelnen Wirtschaftsgutes oder Derivates iSd § 27 Abs. 3 oder 4 EStG 1988 für bestimmte Realisierungsvorgänge das Besteuerungsrecht nicht verloren geht, für andere Realisierungsvorgänge hingegen schon.

Ein Verlust des Besteuerungsrechtes tritt auch dann ein, wenn das Besteuerungsrecht zwar dem Grunde nach aufrecht vorhanden ist, allerdings der Höhe nach eingeschränkt wird.

Umstände, die zum Verlust des Besteuerungsrechtes führen können, sind ua. die Wohnsitzverlegung in das Ausland, die unentgeltliche Übertragung von

Wirtschaftsgütern und Derivaten an einen Steuerausländer oder die Übertragung auf eine ausländische Stiftung, wenn in allen diesen Fällen das Besteuerungsrecht Österreichs auf Grund des EStG 1988 oder durch ein DBA an zukünftigen Realisierungsüberschüssen verloren geht.

Rz 6162b

Im Folgenden wird der Ausdruck „Wegzug" stellvertretend für alle möglichen Umstände, in denen das Besteuerungsrecht der Republik Österreich verloren geht, verwendet. Eine aktive Handlung des Steuerpflichtigen ist nicht erforderlich. Auch der Tod des Steuerpflichtigen oder der Abschluss bzw. die Änderung eines DBA kann einen Umstand iSd § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 darstellen.

Die Steuerpflicht tritt auch dann ein, wenn zwar der inländische Wohnsitz und demzufolge auch die unbeschränkte Steuerpflicht beibehalten wird, aber wegen der Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen in einen anderen Staat der ausschließliche Besteuerungsanspruch an späteren Wertsteigerungen durch das Abkommen dem anderen Staat übertragen wird.

Bei Wegzug in einen Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, ist vorgesehen, dass die anlässlich des Wegzugs entstandene Steuerschuld auf Antrag nicht festzusetzen ist.

Rz 6162c

Art. 13 Abs. 4 des DBA-Schweiz (Revisionsprotokoll) sieht hinsichtlich in- und ausländischer Gesellschaftsbeteiligungen im Fall des tatsächlichen Wegzugs (Wohnsitzverlegung) in den anderen Vertragsstaat zeitlich unbeschränkt die Beibehaltung des Besteuerungsrechtes des bisherigen Ansässigkeitsstaates im Fall der Veräußerung vor, wobei sichergestellt wird, dass die bis zum Wegzug angewachsenen stillen Reserven im Wegzugsstaat steuerhängig bleiben. Art. 13 Abs. 4 des revidierten Abkommens enthält das abkommensrechtliche Verbot einer

Besteuerung lediglich aus Anlass des Wegzuges; dieses Verbot steht einer bloßen Ermittlung der Steuerschuld aus Anlass des Wegzugs nicht entgegen. Das bedeutet für die Anwendbarkeit von § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988:

Bei einer Beteiligung von mindestens 1% an einer österreichischen Körperschaft kommt § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 nicht zur Anwendung, da gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988 nach dem Wegzug beschränkte Steuerpflicht besteht und diese durch das DBA-Schweiz nicht eingeschränkt wird.

Bei einer Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft kommt § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 zur Anwendung, da bereits nach innerstaatlichem Recht nach dem Wegzug keine Steuerpflicht mehr besteht. Das im DBA-Schweiz enthaltene Verbot einer Besteuerung lediglich aus Anlass des Wegzugs hindert Österreich aber daran, die Steuerschuld im Jahr des Wegzugs festzusetzen; es kommt damit faktisch zu einem Besteuerungsaufschub, der § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b 2. Satz EStG 1988 entspricht. Es bestehen daher keine Bedenken, die in Abschnitt 20.2.2.5.9 vorgesehenen Regelungen auf diesen Fall entsprechend anzuwenden.

Auf sonstige Wirtschaftsgüter und Derivate iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 und auf andere Umstände (andere als der Ansässigkeitswechsel), die zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zur Schweiz führen können (zB eine unentgeltliche Übertragung an eine in der Schweiz ansässige Person), kommen die speziellen abkommensrechtlichen Bestimmungen hingegen nicht zur Anwendung.

20.2.2.5.2 Inländische und ausländische Beteiligungen

Rz 6163

Im Falle des Wegzugs werden Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften erfasst, wenn das Besteuerungsrecht Österreichs (§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. e bzw. § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988) verloren geht.

Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften werden hingegen stets erfasst. In den letztgenannten Fällen führt der Wegzug immer zum Entstehen einer Steuerschuld nach § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988, denn in diesen Fällen geht

mit dem Eintritt der beschränkten Steuerpflicht bereits nach inländischem Recht das Besteuerungsrecht an den Wertsteigerungen verloren, weil solche Beteiligungen nicht von § 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988 erfasst sind.

Zum Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld bei Wegzug in einen Staat der Europäischen Union oder in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts-und Vollstreckungshilfe besteht, siehe Abschnitt 20.2.2.5.9.

20.2.2.5.3 Sonstige Wirtschaftsgüter und Derivate

Rz 6164

Ebenso wie bei Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften, führt der Wegzug in Bezug auf sonstige Wirtschaftsgüter und Derivate im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 stets zum Entstehen der Steuerpflicht gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988. Mit Eintritt der beschränkten Steuerpflicht geht nämlich auch bezüglich sonstiger Wirtschaftsgüter und Derivate nach inländischem Recht das Besteuerungsrecht an den Wertsteigerungen verloren, weil § 98 Abs. 1 EStG 1988 abgesehen von Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften keine sonstigen Wirtschaftsgüter und Derivate erfasst. Als sonstige Wirtschaftsgüter und Derivate kommen insbesondere Anteilscheine an Investmentfonds, Anleihen, stille Beteiligungen, Index- und sonstige Zertifikate sowie Optionen in Betracht.

20.2.2.5.4 Stückzinsen

Rz 6165

Durch die Neuordnung der Besteuerung von Kapitalvermögen werden anteilige Einkünfte aus der Überlassung von Kapital („Stückzinsen") nicht mehr als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, sondern als Teil des Kapitalstamms behandelt: Gemäß § 27a Abs. 3 Z 2 lit. a EStG 1988 sind sie beim Veräußerer Teil des Veräußerungserlöses, beim Erwerber Teil der Anschaffungskosten. Entsprechendes gilt, wenn die Veräußerung lediglich fingiert wird, wie es auch beim Wegzug im Sinne des § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 der Fall ist. Hier sind

die Stückzinsen ein Bestandteil des gemeinen Werts im Sinne des § 27a Abs. 3 Z 2 lit. b EStG 1988 (siehe dazu Abschnitt 20.1.1.2). Dies gilt auch im Falle des Zuzugs sowie bei einer steuerpflichtigen Depotentnahme bzw. -übertragung.

20.2.2.5.5 Privatvermögen

Rz 6166

Unter die in § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 normierte Wegzugsbesteuerung fallen nur im Privatvermögen gehaltene Wirtschaftsgüter und Derivate.

20.2.2.5.6 Wertzuwachs als Bemessungsgrundlage

Rz 6167

Der Steuerpflicht unterliegt der Wertzuwachs der Wirtschaftsgüter und Derivate während der Dauer der inländischen Ansässigkeit (inklusive allfälliger Stückzinsen). Es ist dies der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert zum Zeitpunkt des Wegzugs (inklusive allfälliger Stückzinsen) und den Anschaffungskosten (§ 27a Abs. 3 Z 2 lit. b EStG 1988).

Im Fall eines vorhergehenden Zuzuges nach Österreich oder eines sonstigen vorhergehenden Eintrittes in die unbeschränkte Steuerpflicht hinsichtlich eines Wirtschaftsgutes oder Derivates im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 (zB Erwerb einer Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft im Erbweg) soll der vor dem Zuzug angefallene Wertzuwachs nicht in die Steuerpflicht einbezogen werden. Dies wird gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 durch Ansatz des gemeinen Wertes anlässlich des Zuzuges als Anschaffungskosten erreicht (siehe aber Abschnitt 20.2.2.5.9 bei vorhergehendem Wegzug mit Unterbleiben der Steuerfestsetzung).

Findet vor dem Eintritt in die inländische unbeschränkte Steuerpflicht im Ausland eine Wegzugsbesteuerung statt, besteht – sofern sich nicht aus einem Doppelbesteuerungsabkommen anderes ergibt – keine Bindung an den im Ausland als fiktiven Wegzugsgewinn angesetzten Wert.

20.2.2.5.7 Verlustausgleich

Rz 6168

Die Bestimmungen über den Verlustausgleich bei Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 8 EStG 1988) kommen grundsätzlich auch im Rahmen der Wegzugsbesteuerung zur Anwendung.

Wird anlässlich eines Wegzugs die Besteuerung sofort vorgenommen (es findet keine Nichtfestsetzung der Steuerschuld statt), können die wegzugsbedingten Verluste oder Gewinne im Rahmen des Verlustausgleichs entsprechend behandelt werden.

Beispiel 1:

Der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige A schenkt ein Aktienpaket seinem in Kroatien ansässigen Neffen. Im Jahr der Schenkung ist der Wert des Aktienpakets um 100 höher als bei der Anschaffung, zusätzlich hat A Verluste von 30 aus dem Verkauf einer Anleihe. Die Übertragung des Aktienpakets unterliegt der Wegzugsbesteuerung; A kann den Wegzugsgewinn von 100 um die erlittenen Verluste von 30 reduzieren, womit insgesamt 70 steuerpflichtig sind.

Beispiel 2:

Der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige B legt seine im Privatvermögen gehaltenen Anteilscheine an einem Kapitalanlagefonds in eine in Deutschland gelegene Betriebsstätte seines Betriebes. Im Jahr der Einlage ist der Wert der Anteilscheine um 50 niedriger als bei der Anschaffung, zusätzlich hat B Gewinne von 120 aus dem Verkauf eines Aktienpakets. Die Einlage der Anteilscheine unterliegt der Wegzugsbesteuerung; B kann den Wegzugsverlust von 50 mit dem Veräußerungsgewinn von 120 ausgleichen, womit insgesamt 70 steuerpflichtig sind.

Wird auf Antrag des Steuerpflichtigen die Steuerschuld nicht festgesetzt, ist hingegen ein sofortiger Ausgleich des Wegzugsgewinns mit sonstigen realisierten Verlusten nicht möglich.

Beispiel 3:

Der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige A zieht nach Deutschland. Im Jahr des Wegzugs ist der Wert seines Aktienpakets um 100 höher als bei der Anschaffung, zusätzlich hat A Verluste von 30 aus dem Verkauf einer Anleihe. Die Wohnsitzverlegung unterliegt der Wegzugsbesteuerung. A kann dabei entweder:

1. ***die Nichtfestsetzung der durch den Wegzug entstandenen Steuerschuld beantragen; diesfalls wird die ESt iHv 25 (25% von 100) nicht festgesetzt, wohingegen die Verluste von 30 mangels Ausgleichsmöglichkeit (zunächst) nicht verwertet werden können;***
2. ***oder auf die Beantragung der Nichtfestsetzung der durch den Wegzug entstandenen Steuerschuld verzichten; diesfalls wird der Wegzugsgewinn von 100 um die erlittenen Verluste von 30 reduziert, womit die ESt 17,5 (25% von 70) beträgt.***

Kommt es aufgrund eines dem Wegzug zeitlich nachgelagerten Realisierungsvorgangs (zB Veräußerung oder Weiterzug in einen Drittstaat) zu einer Festsetzung der Steuer, sind im Rahmen der Abänderung des Bescheides des Wegzugsjahres die zunächst nicht verwertbaren Verluste nachträglich zu berücksichtigen (siehe Beispiel 4). Ein Ausgleich mit späteren (zB im Jahr des Realisierungsvorganges eingetretenen) Verlusten ist dagegen nicht möglich.

20.2.2.5.8 KESt-Abzug oder Sondersteuersatz in der Veranlagung

Rz 6169

Die Besteuerung anlässlich des Wegzugs findet – sofern § 27a Abs. 1 EStG 1988 zur Anwendung kommt – bei auf einem inländischen Depot verwahrten Wirtschaftsgütern und Derivaten grundsätzlich durch Kapitalertragsteuerabzug statt (siehe dazu Abschnitt 29.4).

Sonstige Wirtschaftsgüter und Derivate werden im Rahmen der Veranlagung erfasst, wobei grundsätzlich der reguläre 25-prozentige Sondersteuersatz des § 27a Abs. 1 EStG 1988 zur Anwendung kommt. Handelt es sich bei den Wirtschaftsgütern und Derivaten hingegen um solche im Sinne des § 27a Abs. 2 EStG 1988, ist der Tarifsteuersatz anzuwenden (zB bei Anteilscheinen an Immobilienfonds, die bei ihrer Begebung entweder in rechtlicher oder in tatsächlicher Hinsicht nicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten worden sind). Auch das Optieren auf die Regelbesteuerung gemäß § 27a Abs. 5 EStG 1988 ist möglich, wobei hier auch im Fall der nachträglichen Festsetzung nach § 295a BAO stets der Steuertarif des Wegzugsjahres zur Anwendung kommt. Der Antrag auf Anwendung des allgemeinen Steuertarifs kann nur im Wegzugsjahr gestellt werden.

20.2.2.5.9 Nichtfestsetzung der entstandenen Steuerschuld

Rz 6170

Bei Wegzug in einen Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, ist auf Grund eines in der Steuererklärung gestellten Antrages über die durch den Wegzug entstandene Steuerschuld im Abgabenbescheid nur abzusprechen, die Steuerschuld jedoch bis zur tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung nicht festzusetzen (§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. b 2. Satz EStG 1988). Das Antragsrecht steht dabei für jedes im Zeitpunkt des Wegzugs vorhandene Wirtschaftsgut oder Derivat gesondert zu.

Als Wegzug gelten alle Umstände, die zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten führen (Abschnitt 20.2.2.5.1, zB auch Übertragung auf ausländische Stiftung, Schenkung an einen Steuerausländer, Einlage in einen Betrieb bzw. Betriebsstätte, hinsichtlich derer Österreich kein Besteuerungsrecht hat, oder Tod des Steuerpflichtigen mit Übergang der Wirtschaftsgüter oder Derivate auf einen Steuerausländer unter Entfall des österreichischen Besteuerungsrechtes). Die Nichtfestsetzung der Steuerschuld gilt im Verhältnis zu einem Staat

- **der Europäischen Union oder**
- **des Europäischen Wirtschaftsraumes, sofern eine mit dem EU-Bereich vergleichbare umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht. Dies ist gegenüber Norwegen der Fall, nicht jedoch gegenüber Liechtenstein und Island. Zur Schweiz siehe oben Abschnitt 20.2.2.5.1.**

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

Rz 6170a

Der Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld kann nur in der das Wegzugsjahr betreffenden Steuererklärung gestellt werden, die vor Ergehen des

Einkommensteuerbescheides eingebracht wurde. Wurde in dieser Steuererklärung kein Antrag gestellt, kann ein solcher in einer nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides (zB in einem Berufungsverfahren oder einem wieder aufgenommenen Verfahren) eingereichten Steuererklärung nicht nachgeholt werden. Dies gilt auch in Fällen, in denen der Einkommensteuerbescheid nicht auf Grundlage einer vom Steuerpflichtigen eingereichten Steuererklärung erging; denn wird im Zuge einer Berufung gegen einen derartigen Einkommensteuerbescheid erstmalig eine Steuererklärung mit Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld eingebracht, wurde der Antrag im Berufungsverfahren und nicht in der Steuererklärung gestellt.

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

Rz 6170b

Eine nach dem Wegzug erfolgte tatsächliche Realisierung im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 oder der nachfolgende Wegzug in einen Drittstaat gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO, das die Festsetzung der Steuer im Wege der Abänderung des Bescheides des Wegzugsjahres nach sich zieht. 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).

Die Neufestsetzung der Steuer im Bescheid des Wegzugsjahres wird daher ausgelöst durch:

- **Eine tatsächliche Veräußerung oder eines sonstigen Realisierungsvorgangs der Wirtschaftsgüter und Derivate durch den Steuerpflichtigen selbst oder seinen unentgeltlich erwerbenden Rechtsnachfolger.**

  Beispiel 4:

A schenkt 2013 seine Anteile an der XY-AG seinem Sohn B mit Wohnsitz in München. Dieser Vorgang unterliegt der Wegzugsbesteuerung; A macht von der Möglichkeit Gebrauch, die Steuerschuld hinsichtlich der in der Beteiligung enthaltenen stillen Reserven nicht festsetzen zu lassen. 2014 verkauft B die Beteiligung. Der Verkauf durch B gilt als rückwirkendes Ereignis, das die Abänderung des an A gerichteten Bescheides des Wegzugsjahres nach sich zieht.

Beispiel 5:

B überträgt 2013 seine Anteilscheine an einem Kapitalanlagefonds an die D-Stiftung in Budapest. Dieser Vorgang unterliegt der Wegzugsbesteuerung; B macht von der Möglichkeit Gebrauch, die Steuerschuld hinsichtlich der in den Anteilscheinen enthaltenen stillen Reserven nicht festsetzen zu lassen. 2015 verkauft die D-Stiftung die Anteilscheine. Der Verkauf durch die D-Stiftung gilt als rückwirkendes Ereignis, das die Abänderung des an B gerichteten Bescheides des Wegzugsjahres nach sich zieht.

- **Einen Wegzug in einen Staat, der nicht der Europäischen Union angehört oder einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem keine mit dem EU-Bereich vergleichbare umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht (fiktive Veräußerung).**

Um zu verhindern, dass durch einen Wegzug in einen EU-Staat/EWR-Staat mit anschließendem Wegzug in einen Drittstaat die Wegzugsbesteuerung umgangen wird, gilt ein weiterer Wegzug in einen Drittstaat (Staat, der nicht der Europäischen Union angehört oder Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe der Republik Österreich besteht) als Veräußerung, die die Festsetzung der Steuer im Wege der Abänderung des Bescheides des Wegzugsjahres nach sich zieht.

Beispiel 6:

A mit Wohnsitz in Wien ist an der deutschen X-AG beteiligt. 2012 übersiedelt A nach München unter Aufgabe seines Wohnsitzes in Wien. Die durch den Wegzug entstehende Steuerschuld wird bei der Veranlagung 2012 antragsgemäß nicht festgesetzt. 2014 übersiedelt A unter Aufgabe seines Wohnsitzes in München nach

a) Oslo,

b) Istanbul.

Im Fall a) gilt der Wegzug nicht als Veräußerung, da mit dem EWR-Staat Norwegen gemäß Art. 27 und 28 des Doppelbesteuerungsabkommens eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht.

Im Fall b) gilt der Wegzug als Veräußerung, da die Türkei ein Drittstaat iSd § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 ist.

Rz 6170c

Für rückwirkende Ereignisse iSd § 295a BAO richtet sich der Verjährungsbeginn nach § 208 Abs. 1 lit. e BAO. Nach § 208 Abs. 1 lit. e BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 295a BAO mit Ablauf des Jahres, in dem das Ereignis eingetreten ist. Abänderungen gemäß § 295a BAO sind daher auch dann zulässig, wenn die vom Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches abgeleitete (fünfjährige) Bemessungsverjährungsfrist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO) bereits abgelaufen ist, sofern die "absolute Verjährung" nach § 209 Abs. 3 BAO (zehn Jahre ab Entstehen des Abgabenanspruches) noch nicht eingetreten ist.

Rz 6170d

Sollte es zwischen dem Wegzug und der tatsächlichen Veräußerung zu einer Wertminderung der Beteiligung gekommen sein, reduziert diese die Bemessungsgrundlage bis auf Null, soweit die Wertminderung nicht im Zuzugstaat berücksichtigt wird (§ 27a Abs. 3 Z 2 lit. b EStG 1988). Zwischen Wegzug und Veräußerung eingetretene Wertminderungen sind daher höchstens im Umfang des bei Wegzug nicht festgesetzten Veräußerungsgewinns zu berücksichtigen. Damit wird sichergestellt, dass nur tatsächlich realisierte Wertsteigerungen der Besteuerung unterliegen. Für den KESt-Abzug ist dagegen der Veräußerungserlös maßgeblich (siehe Abschnitt 29.4.2.3).

Beispiel 7:

	Fall 1	*Fall 2*	*Fall 3*
Anschaffungskosten im Jahr 2013	*500*	*500*	*500*
Gemeiner Wert bei Wegzug im Jahr 2014	*800*	*800*	*800*
Erlös aus Veräußerung nach Wegzug im Jahr 2015	*700*	*900*	*400*
Einkünfte (§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988) des Jahres 2014 (§ 295a BAO) bei Inanspruchnahme der Steuernichtfestsetzung im Jahr 2014	*200*	*300*	*0*

Einkünfte (§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988) des Jahres 2014 bei Versteuerung im Jahr 2014 (kein Antrag auf Steuernichtfestsetzung gestellt)	***300***	***300***	***300***

Beispiel 8:

A besitzt Aktien der finnischen X-AG (Anschaffungskosten 10.000 Euro). Im Jahr 2013 verlegt A seinen Wohnsitz von Österreich nach Deutschland. Der gemeine Wert der X-Aktien beträgt zum Wegzugszeitpunkt 27.000 Euro. A erzielt im Jahr 2013 folgende Einkünfte:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	***-1.000 Euro***
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	***15.000 Euro***
Gesamtbetrag der Einkünfte	***14.000 Euro***
Einkünfte gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988	***17.000 Euro***

1. ***A beantragt die Nichtfestsetzung der auf die Einkünfte gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 entfallenden Einkommensteuer.***

   Vereinfachte ESt Berechnung (Durchschnittssteuersatz bei 14.000 Euro = 7,82%):

14.000 Euro mit 7,82%	***1.095 Euro***
17.000 Euro mit 25%	***4.250 Euro***
ESt-Gesamt	***5.345 Euro***

   Der Nichtfestsetzungsbetrag beträgt 25% von 17.000 Euro somit 4.250 Euro.

2. ***Im Jahr 2015 verkauft A seine Beteiligung um 26.000 Euro (Anschaffungskosten 10.000 Euro). Die Veräußerung löst die Neufestsetzung der Einkommensteuer 2013 aus:***

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	***-1.000 Euro***
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	***15.000 Euro***
Gesamtbetrag der Einkünfte	***14.000 Euro***
Einkünfte gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988	***16.000 Euro***

   Vereinfachte ESt Berechnung (Durchschnittssteuersatz bei 14.000 Euro = 7,82%):

14.000 Euro mit 7,82%	***1.095 Euro***
16.000 Euro mit 25%	***4.000 Euro***

ESt-Gesamt	***5.095 Euro***
ESt vor § 295a BAO	***1.095 Euro***
ESt nach § 295a BAO	***5.095 Euro***
Nachforderung	***4.000 Euro***

Beispiel 9:

B besitzt eine Nullkuponanleihe (Anschaffungskosten 10.000 Euro). Im Jahr 2013 verlegt B seinen Wohnsitz von Österreich nach Deutschland. Der gemeine Wert der Anleihe beträgt zum Wegzugszeitpunkt 19.000 Euro. B erzielt im Jahr 2013 folgende Einkünfte:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	***-3.000 Euro***
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	***18.000 Euro***
Gesamtbetrag der Einkünfte	***15.000 Euro***
Einkünfte gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988	***9.000 Euro***

1. ***B beantragt unter Geltendmachung der Regelbesteuerungsoption (§ 27a Abs. 5 EStG 1988) die Nichtfestsetzung der auf die Einkünfte gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 entfallenden Einkommensteuer.***

   Vereinfachte ESt Berechnung:

   Durchschnittssteuersatz bei 24.000 Euro = 19,77%

   Durchschnittssteuersatz bei 15.000 Euro = 9,73%

24.000 Euro mit 19,77%	***4.745 Euro***
ESt-Gesamt	***4.745 Euro***
ESt ohne § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 (15.000 Euro mit 9,73%)	***1.460 Euro***
Nichtfestsetzungsbetrag	***3.285 Euro***

2. ***Im Jahr 2015 verkauft B seine Nullkuponanleihe um 17.000 Euro. Die Veräußerung löst die Neufestsetzung der Einkommensteuer 2013 aus:***

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	***-3.000 Euro***
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	***18.000 Euro***
Einkünfte gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988	***7.000 Euro***
Gesamtbetrag der Einkünfte	***22.000 Euro***

Vereinfachte ESt Berechnung (Durchschnittssteuersatz bei 22.000 Euro = 18,25%):

22.000 Euro mit 18,25%	***4.015 Euro***
ESt-Gesamt	***4.015 Euro***
ESt vor § 295a BAO	***1.460 Euro***
ESt nach § 295a BAO	***4.015 Euro***
Nachforderung	***2.555 Euro***

Eine Doppelberücksichtigung von Wertminderungen ist aber nicht zulässig. Wird die nach dem Wegzug eingetretene Wertminderung im Zuzugstaat berücksichtigt, kann diese Wertminderung in Österreich nicht berücksichtigt werden (§ 27a Abs. 3 Z 2 lit. b EStG 1988). Die Steuer ist daher in Höhe des seinerzeitigen Nichtfestsetzungsbetrages festzusetzen.

Auf die mit Wegzug entstandene, aber zunächst nicht festgesetzte Steuerschuld sind im Fall der nachträglichen Festsetzung keine Anspruchszinsen (§ 205 BAO) zu entrichten.

Rz 6170e

Erfolgt in den Fällen nicht festgesetzter Steuerschuld im Sinne des § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 oder auf Grund einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes ein Wiedereintritt in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich, sind die Anschaffungskosten vor Wegzug maßgeblich. Es bestehen keine Bedenken, wenn für Zwecke des KESt-Abzuges vom gemeinen Wert zum Zuzugszeitpunkt unter Fortführung des Merkpostens (für den Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert im Zeitpunkt des Wegzugs und den Anschaffungskosten siehe Abschnitt 29.4.2.3) ausgegangen wird. Die spätere Veräußerung gilt nicht als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung. Weist der Steuerpflichtige nach, dass Wertsteigerungen im EU/EWR-Raum außerhalb der Republik Österreich eingetreten sind, sind diese vom Veräußerungserlös abzuziehen (§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. b letzter Satz EStG 1988).

Beispiel 10:

Nach (unter Verlust des Besteuerungsrechtes Österreichs) erfolgtem Wegzug in einen Staat der Europäischen Union oder in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, erfolgt:

a) Ein Zuzug nach Österreich oder

b) ein Weiterzug in einen Staat, mit dem Österreich ein DBA mit Anrechnungsmethode hinsichtlich von Einkünften aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern und Derivaten iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 abgeschlossen hat, oder

c) ein Weiterzug in einen Staat, mit dem Österreich kein DBA abgeschlossen hat.

d) ein Weiterzug in einen Staat, mit dem Österreich ein DBA geschlossen hat, das Österreich die Besteuerung der stillen Reserven in den betreffenden Wirtschaftsgütern und Derivaten iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 erlaubt.

In Bezug auf Beteiligungen iSd § 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988 (Beteiligungen an Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, an denen der Steuerpflichtige bzw. sein Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Kalenderjahre zu mindestens 1% beteiligt war) erfolgt in den Fällen a, c und d ein Wiedereintritt in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich. In diesen Fällen kommen die letzten drei Sätze des § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 zur Anwendung.

In Bezug auf sonstige Wirtschaftsgüter und Derivate iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 liegt nur im Fall a) ein Wiedereintritt in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich vor. In allen anderen Fällen zieht der Weiterzug die Nachfestsetzung der Steuer nach sich, wenn es sich um Drittstaaten iSd § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 handelt (Staaten, die nicht der Europäischen Union angehören oder Staaten des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit denen keine umfassende Amts-und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich bestehen).

Beispiel 11:

Eine im Privatvermögen gehaltene Beteiligung iSd § 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988 wird in eine in Deutschland gelegene Betriebsstätte eines Betriebes desselben Steuerpflichtigen eingelegt. Da dadurch das Besteuerungsrecht Österreichs nach § 27 Abs. 3 EStG 1988 hinsichtlich der Beteiligung, die durch die Einlage zum ausländischen, dem Besteuerungszugriff Österreichs entzogenen Betriebsvermögen wird, verloren geht, unterbleibt auf Antrag die Steuerfestsetzung gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988. In der Folge wird:

a) die Beteiligung in eine italienische Betriebsstätte desselben Betriebes übertragen,

b) die Betriebsstätte von Deutschland nach Italien verlegt.

Da in beiden Fällen abkommensrechtlich das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der in der italienischen Betriebsstätte befindlichen Beteiligung wieder auflebt, hat eine (wegzugsbedingte) Steuerfestsetzung zu unterbleiben. Es ist der Wertansatz vor Wegzug als Ausgangswert maßgeblich, wobei sich im Realisierungsfall in Deutschland eingetretene nachgewiesene Wertsteigerungen gewinnmindernd auswirken, weil sie zu entsprechend höheren Buchwerten im steuerlichen Betriebsvermögen der italienischen Betriebsstätte führen.

Beispiel 12:

Ein zunächst in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger, der Anteile an einer italienischen AG im Privatvermögen hält, verlegt seinen Wohnsitz nach Italien. Da dadurch das Besteuerungsrecht Österreichs nach § 27 Abs. 3 EStG 1988 hinsichtlich der Beteiligung verloren geht, unterbleibt auf Antrag die Steuerfestsetzung gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988. In der Folge wird die italienische AG auf eine Europäische Gesellschaft (SE) mit Sitz in Österreich verschmolzen. Durch die grenzüberschreitende Verschmelzung lebt der Besteuerungsanspruch Österreichs hinsichtlich der Beteiligung wieder auf; eine (wegzugsbedingte) Steuerfestsetzung hat zu unterbleiben und es ist der Wertansatz vor Wegzug als Ausgangswert maßgeblich, wobei sich im Realisierungsfall in Italien eingetretene nachgewiesene Wertsteigerungen gewinnmindernd auswirken, weil sie zu entsprechend höheren Buchwerten im steuerlichen Betriebsvermögen der italienischen Betriebsstätte führen.

Beispiel 13:

E mit Wohnsitz in Wien legt 2013 privat gehaltene Anteile an einem Indexzertifikat in die in München gelegene Betriebsstätte seines Gewerbebetriebes ein. Dieser Vorgang unterliegt der Wegzugsbesteuerung; E macht von der Möglichkeit Gebrauch, die Steuerschuld hinsichtlich der in den Zertifikatanteilen enthaltenen stillen Reserven nicht festsetzen zu lassen. 2015 entnimmt E die Zertifikatanteile wieder aus dem Betriebsvermögen der Betriebsstätte in München in sein Privatvermögen. Da durch diesen Vorgang der Besteuerungsanspruch Österreichs hinsichtlich der Zertifikatanteile wieder auflebt, hat eine (wegzugsbedingte) Steuerfestsetzung zu unterbleiben und es ist der Wertansatz vor Wegzug maßgeblich, wobei im Realisierungsfall in Deutschland eingetretene nachgewiesene Wertsteigerungen abzugsfähig sind.

Beispiel 14:

F mit Wohnsitz in Graz legt 2013 privat gehaltene Anteilscheine an einem Kapitalanlagefonds in die in Berlin gelegene Betriebsstätte seines Gewerbebetriebes ein. Dieser Vorgang unterliegt der Wegzugsbesteuerung; F macht von der Möglichkeit Gebrauch, die Steuerschuld hinsichtlich der in den Anteilscheinen enthaltenen stillen Reserven nicht festsetzen zu lassen. 2014 schenkt F die Anteilscheine seinem in Heidelberg wohnhaften Sohn. Der Schenkung ist gedanklich eine Entnahme ins Privatvermögen

vorgelagert, durch die der Besteuerungsanspruch Österreichs hinsichtlich der Anteilscheine wieder auflebt, sodass die (wegzugsbedingte) Steuerfestsetzung zu unterbleiben hat. Die Schenkung an den in Deutschland wohnhaften Sohn stellt einen neuerlichen Wegzugsfall dar, für den erneut die Möglichkeit eines Antrags auf Nichtfestsetzung besteht.

Beispiel 15:

G mit Wohnsitz in Linz legt 2013 privat gehaltene Aktien in die in Köln gelegene Betriebsstätte seines Gewerbebetriebes ein. Dieser Vorgang unterliegt der Wegzugsbesteuerung; G macht von der Möglichkeit Gebrauch, die Steuerschuld hinsichtlich der in den Aktien enthaltenen stillen Reserven nicht festsetzen zu lassen. 2014 verlegt G seinen Wohnsitz nach München. 2015 entnimmt G die Aktien aus dem Betriebsvermögen. Die Entnahme aus dem Betriebsvermögen lässt die Steuer-Nichtfestsetzung unberührt. Erst wenn G (oder dessen Rechtsnachfolger, der die Beteiligung unentgeltlich erworben hat) die Aktien verkauft oder seinen Wohnsitz in einen Drittstaat verlegt, hat die Steuerfestsetzung zu erfolgen.

20.2.2.5.10 Übergangsbestimmungen

Rz 6171

Nach den Inkrafttretensbestimmungen des BBG 2011 werden Beteiligungen iSd § 31 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 grundsätzlich in das neue Kapitalvermögensbesteuerungsregime überführt (§ 124b Z 185 lit. a und b EStG 1988; siehe Abschnitt 20.1.1.3). Werden solche Beteiligungen:

- **vor dem 1.4.2011 veräußert, kommt § 31 EStG 1988 (und allenfalls § 37 Abs. 4 Z 2 lit. b EStG 1988) noch zur Anwendung;**
- **nach dem 31.3.2011 veräußert, kommt bereits der 25-prozentige Sondersteuersatz zur Anwendung, wobei zu unterscheiden ist:**
  - **Steuerverstrickte Beteiligungen unter 1% (aktuell unter 1%, aber innerhalb der letzten 5 Jahre mindestens 1%) iSd § 31 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011, die vor dem 1.1.2011 erworben worden sind, werden nur innerhalb der fünfjährigen „Wartefrist" besteuert;**
  - **Steuerverstrickte Beteiligungen über 1% (aktuell mindestens 1%) iSd § 31 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 sind zukünftig stets steuerpflichtig.**

Da das Wegzugsbesteuerungskonzept des § 31 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 in § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 dem Grunde nach übernommen worden ist, findet in Bezug auf Beteiligungen iSd § 31 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 ein nahtloser Übergang statt.

Rz 6171a

Folgende Fälle sind zu unterscheiden:

- **Wird eine Beteiligung iSd § 31 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011, bei der anlässlich eines Wegzugsfalls die Steuerschuld nicht festgesetzt worden ist, in Zukunft veräußert (bzw. findet ein die Steuerpflicht auslösender Weiterzug statt), ist sowohl nach der bisherigen als auch nach der neuen Rechtslage die Steuer nachträglich festzusetzen. Hat der Wegzug vor dem 1.4.2012 stattgefunden, steht für Anteile an inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaften noch der ermäßigte Steuersatz gemäß § 37 Abs. 4 Z 2 lit. b EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 zu.**
- **Findet in Bezug auf eine Beteiligung iSd § 31 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011, bei der anlässlich eines Wegzugsfalls die Steuerschuld nicht festgesetzt worden ist, ein Wiedereintritt in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich statt, ist für die weitere steuerliche Behandlung zu differenzieren:**
  - **Findet der Wiedereintritt vor dem 1.4.2012 statt, kommt es auf die Beteiligungshöhe zum 1.4.2012 an (siehe oben Abschnitt 20.1.1.3).**
  - **Findet der Wiedereintritt nach dem 31.3.2012 statt, ist weiter zu differenzieren:**
- **Kann der Steuerpflichtige nachweisen, dass es sich um Altvermögen handelt, kommt es wiederum auf die Beteiligungshöhe zum 1.4.2012 an (siehe oben Abschnitt 20.1.1.3):**
- **Kann der Steuerpflichtige nicht nachweisen, dass es sich um Altvermögen handelt, ist die Beteiligung zukünftig stets steuerhängig.**

Wertsteigerungen, die im EU/EWR-Raum eingetreten sind, sind im Realisierungsfall erlösmindernd zu berücksichtigen (§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. b letzter Satz EStG 1988). Sonstige, auch in der Vergangenheit eingetretene, Wertsteigerungen werden bereits mit dem 25-prozentigen Sondersteuersatz erfasst.

Rz 6171b

Für sonstige Anteile an Körperschaften (die keine Beteiligung iSd § 31 EStG 1988 darstellen) und Anteilscheine an Kapitalanlage- und Immobilienfonds kommen die Bestimmungen über die Wegzugsbesteuerung des § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 hinsichtlich des Neubestands (entgeltlicher Erwerb nach dem 31.12.2010) für Wegzugsfälle nach dem 31.3.2012 zur Anwendung.

Für alle anderen Wirtschaftsgüter und Derivate iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 kommen die Bestimmungen über die Wegzugsbesteuerung des § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 hinsichtlich des Neuvermögens (entgeltlicher Erwerb nach dem 31.3.2012) für Wegzugsfälle nach dem 31.3.2012 zur Anwendung.

Rz 6171c

Beim Entstehen des Besteuerungsanspruchs der Republik Österreich (Zuzug) ist hinsichtlich der erfassten Wirtschaftsgüter und Derivate ebenfalls auf die oben genannten Fristen abzustellen: Vor dem 1.1.2011 entgeltlich erworbene Anteile an Körperschaften und Anteilscheine an Kapitalanlage- und Immobilienfonds und vor dem 1.10.2011 entgeltlich erworbene sonstige Wirtschaftsgüter und Derivate sind im Zuzugsfall bei späteren Realisierungsvorgängen stets steuerfrei (soweit sie nicht unter § 31 EStG 1988 fallen). Findet der entgeltliche Erwerb nach dem jeweiligen Stichtag statt, kommt im Zuzugsfall die Aufwertungsbestimmung des § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 (Aufwertung auf den gemeinen Wert) zur Anwendung. Es bestehen keine Bedenken, wenn im Zuge der Veranlagung auch bei Zuzügen zwischen 1.1.2011 und 31.3.2012 von einer Aufwertung auf den gemeinen Wert ausgegangen wird.

20.2.2.6 Liquidation

Rz 6172

Als Veräußerung im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 gilt auch der Untergang von Anteilen auf Grund der Auflösung (Liquidation) oder Beendigung einer Körperschaft für sämtliche Beteiligte unabhängig vom Ausmaß ihrer Beteiligung (§ 27 Abs. 6 Z 2 EStG 1988). Erfasst wird der Unterschiedsbetrag zwischen dem Abwicklungsguthaben und den Anschaffungskosten der Anteile (§ 27a Abs. 3 Z 2 lit. c EStG 1988).

Anteile an einer Körperschaft sind sämtliche Gesellschaftsrechte und anteilsartigen Substanzrechte. Neben Aktien und GmbH-Anteilen gehören dazu Geschäftsanteile an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Substanzgenussrechte im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988, Berechtigungen aus Partizipationskapital im Sinne des Bankwesengesetzes und des Versicherungsaufsichtsgesetzes, nicht jedoch echte stille Beteiligungen sowie echte stille Beteiligungen im Sinne des Beteiligungsfondsgesetzes.

Kommt dem Anteilsinhaber auf Grund der Liquidation der Körperschaft tatsächlich nichts zu, liegt insofern ein Ergebnis im Rahmen der Einkunftsart des § 27 EStG 1988 vor, als jedenfalls die positiven Anschaffungskosten der untergehenden Anteile als Verlust abgezogen werden können. Dementsprechend muss ein Ergebnis im Rahmen der Einkunftsart des § 27 EStG 1988 vorliegen, wenn die Anschaffungskosten durch vorangegangene Umgründungsvorgänge im Sinne des UmgrStG negativ sind. In diesem Fall ergeben sich in Höhe der negativen Anschaffungskosten positive Einkünfte. Der Überschuss oder Verlust wird zu dem Zeitpunkt realisiert, in dem die unbeschränkte Steuerpflicht der betroffenen Körperschaft erlischt (siehe KStR 2013 Rz 153 f). Aus Vereinfachungsgründen kann davon ausgegangen werden, dass dieser Zeitpunkt dem Tag der Löschung der Firma im Firmenbuch entspricht. Findet bei der Liquidation ausländischer Körperschaften kein vergleichbarer Vorgang statt, ist auf den Zeitpunkt des tatsächlichen Untergangs der Körperschaft abzustellen.

20.2.3 Einkünfte aus Derivaten

20.2.3.1 Allgemeines

Rz 6173

Der Ausdruck Derivate umfasst

- **sämtliche Termingeschäfte (zB Optionen, Futures, Forwards, Swaps usw.) sowie**
- **andere derivative Finanzinstrumente**

unabhängig davon, ob deren Underlying Finanzvermögen, Rohstoffe oder zB sonstige Wirtschaftsgüter darstellt.

Damit werden auch sämtliche Arten von Zertifikaten (zB Index, Alpha, Hebel, Sport) als sonstige derivative Finanzinstrumente erfasst.

20.2.3.2 Steuerpflichtige Vorgänge

Rz 6174

Einkünfte gemäß § 27 Abs. 4 EStG 1988 liegen nur vor, wenn

- **ein Differenzausgleich erfolgt,**
- **eine Stillhalterprämie geleistet wird,**
- **das Derivat selbst veräußert wird oder**
- **eine sonstige Abwicklung (Glattstellen) erfolgt.**

Rz 6174a

Die reine Ausübung einer Option bzw. die tatsächliche Lieferung des Underlying als solche führen – der Rechtslage vor dem BBG 2011 entsprechend – (noch) zu keiner Besteuerung nach § 27 Abs. 4 EStG 1988, sondern wirken sich allenfalls in Form höherer Anschaffungskosten, niedrigerer Veräußerungserlöse bzw. eines niedrigeren Zinses aus. Zahlungen aus einem Zinsswap im Zusammenhang mit einem steuerpflichtigen Grundgeschäft führen daher nicht zu Einkünften aus

Derivaten, sondern allenfalls zu höheren bzw. niedrigeren Einkünften aus der Überlassung von Kapital. Entsprechendes gilt auch für Währungsswaps.

Beispiele:

1. A zahlt B 10 für eine Option, eine Aktie um 100 zu erwerben. Der Wert der Aktie beträgt 130, A übt die Option aus.

Die Ausübung der Option bei A führt nicht zu Einkünften; die Anschaffungskosten der Aktie betragen 100+10 = 110. Erst bei einem allfälligen Verkauf der Aktie kommt es zur Realisierung der Wertsteigerung; zu versteuern wären diesfalls 20 (= 130-110).

B erzielt zunächst durch die Einräumung der Option Einkünfte iHv 10. Inwieweit sich darüber hinaus die Lieferung der Aktie an A bei B steuerlich auswirkt, hängt von seinen Anschaffungskosten dieser Aktie ab.

2. A zahlt B 10 für eine Option, ihm eine Aktie um 100 zu verkaufen. Der Wert der Aktie sinkt, A übt die Option aus.

Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes des A ist die geleistete Stillhalterprämie als Minderung des Veräußerungserlöses zu berücksichtigen. Sind die Anschaffungskosten des A nicht bekannt, ist bei der Ermittlung der Anschaffungskosten gemäß § 93 Abs. 4 EStG 1988 zunächst die Stillhalterprämie vom Veräußerungserlös abzuziehen und sodann der Saldo zu halbieren, dh. (100-10)/2 = 45.

B hat die empfangene Stillhalterprämie als Minderung seiner Anschaffungskosten zu berücksichtigen.

3. A tauscht die variable Verzinsung einer Anleihe mittels Zins-Swap gegen eine fixe Verzinsung von 4%.

Wenn A tatsächlich Zinsen in Höhe von 4% erhält (also tatsächlich die Zinszahlungsströme getauscht werden), liegen Einkünfte aus der Überlassung von Kapital in Höhe der 4-prozentigen Zinszahlung vor.

Rz 6174b

Derivate unterliegen dem besonderen Steuersatz von 25% gemäß § 27a EStG 1988 und somit auch dem Kapitalertragsteuerabzug nur, wenn sie verbrieft sind (siehe Abschnitt 20.3.3).

20.2.3.2.1 Differenzausgleich

Rz 6175

Beim Differenzausgleich wird das Underlying nicht tatsächlich geliefert, sondern die Wertdifferenz zwischen aktuellem Preis und Ausübungspreis bezahlt. Der Differenzausgleich entspricht somit wirtschaftlich der Ausübung einer Option samt nachfolgender Veräußerung des Underlyings und soll daher zu Einkünften aus Derivaten führen. Als praktisch besonders bedeutsamer Fall wird der Differenzausgleich auch als erster Tatbestand in § 27 Abs. 4 EStG 1988 genannt.

§ 27a Abs. 3 Z 3 lit. a EStG 1988 regelt die Bemessungsgrundlage beim Differenzausgleich:

- **Der erste Teilstrich richtet sich an denjenigen, der den Differenzausgleich erhält, also zB bei einem bedingten Termingeschäft (Option) den Anleger, der das Gestaltungsrecht ausüben kann (long position). Dieser hat den empfangenen Differenzausgleich abzüglich der Anschaffungskosten des Derivats zu versteuern.**
- **Der zweite Teilstrich stellt dagegen auf denjenigen ab, der den Differenzausgleich leistet. Im Falle eines bedingten Termingeschäfts (Option) hat dieser eine „Stillhalterprämie" erhalten (er befindet sich in der „short position"), im Falle eines unbedingten Termingeschäfts (Future, Forward) erhält dieser Anleger „Einschüsse" bzw. „Margins". Für diesen Steuerpflichtigen ergibt sich nun ein Verlust in Höhe der Differenz der erhaltenen Stillhalterprämie oder Einschüsse und des geleisteten Differenzausgleichs.**

  Beispiel:

  A zahlt B 10 für eine Option, eine Aktie um 100 zu erwerben. Der Wert der Aktie beträgt 130, A und B vereinbaren einen Differenzausgleich, dh. B zahlt A 30 (= Differenz zwischen aktuellem Preis und Ausübungspreis).

  Bei A liegen Einkünfte aus Derivaten in Höhe von 20 (= 30-10) vor (gemäß § 27a Abs. 3 Z 3 lit. a erster TS EStG 1988).

  B erleidet einen Verlust von 20 (siehe unten Abschnitt 20.2.3.2.2).

20.2.3.2.2 Stillhalterprämie

Rz 6176

Empfangene Stillhalterprämien sind aufgrund § 27a Abs. 3 Z 3 lit. a zweiter TS EStG 1988 bzw. § 27a Abs. 3 Z 3 lit. b EStG 1988 erst in jenem Zeitpunkt zu versteuern, in dem der wirtschaftliche Erfolg aus dem Geschäft feststeht, dh. sobald die Option ausgeübt wird, ein Differenzausgleich geleistet wird oder die Option verfällt.

Wird eine Call-Option ausgeübt, stellt die empfangene Stillhalterprämie eine Erhöhung des Veräußerungserlöses dar. Wird eine Put-Option ausgeübt, senkt die empfangene Stillhalterprämie die Anschaffungskosten des Underlying.

Wird ein Differenzausgleich geleistet, ist die Differenz zwischen empfangener Stillhalterprämie und geleistetem Differenzausgleich als Einkünfte aus Derivaten anzusetzen (siehe Beispiel in Abschnitt 20.2.3.2.1).

Kommt es bei einem bedingten Termingeschäft (Option) weder zur Lieferung des Underlying (durch Ausübung der Option), noch zu einem Differenzausgleich, verfällt die Option und der Stillhalter hat die empfangene Stillhalterprämie in voller Höhe zu versteuern (§ 27a Abs. 3 Z 3 lit. b EStG 1988).

> ***Beispiel:***
>
> ***A zahlt B 10 für eine Option, eine Aktie um 100 zu erwerben. Der Wert der Aktie beträgt 80, A lässt die Option verfallen.***
>
> ***Bei B liegen Einkünfte aus Derivaten in Höhe von 10 vor (gemäß § 27a Abs. 3 Z 3 lit. a erster TS EStG 1988).***
>
> ***B hat positive Einkünfte aus Derivaten aus der erhaltenen Stillhalterprämie in Höhe von 10, A negative Einkünfte in selber Höhe.***

20.2.3.2.3 Veräußerung und sonstige Abwicklung

Rz 6177

Der Veräußerung des Derivats selbst ist die sonstige Abwicklung gleichzuhalten: Dafür kommt insbesondere die Glattstellung in Frage, bei der durch Abschließen eines gegenläufigen Geschäfts wirtschaftlich die bisherigen Wertsteigerungen realisiert und künftige Wertschwankungen abgesichert werden.

> ***Beispiel:***

A zahlt B 10 für eine Option, eine Aktie um 100 zu erwerben. Der Wert der Aktie beträgt 130.

a) A verkauft die Option um 29.

b) A räumt eine Option ein, in der er sich zur Lieferung der Aktie um 100 verpflichtet und erhält dafür 29.

In beiden Fällen hat A den inneren Wert der Option realisiert und sich in eine risikolose Position begeben (weil er im Fall b, sollte er tatsächlich um 100 liefern müssen, seinerseits die Call-Option gegenüber B ausüben und um 100 erwerben kann).

Im Fall der Veräußerung des Derivats ist – der Bemessungsgrundlage bei realisierten Wertsteigerungen entsprechend – gemäß § 27a Abs. 3 Z 3 lit. c EStG 1988 beim Veräußerer der Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungskosten steuerpflichtig. Im Fall der sonstigen Abwicklung gilt die erhaltene Stillhalterprämie als Veräußerungserlös.

Beispiel:

A zahlt B 10 für eine Option mit einjähriger Laufzeit, ein Wirtschaftsgut um 100 zu erwerben. Nach 6 Monaten hat das Wirtschaftsgut einen Wert von a) 150 b) 50. Nach 6 Monaten wollen A bzw. B ihren Gewinn aus dem Geschäft mittels Glattstellung der Option sichern.

Lösung a)

A schließt eine gegenläufige Option ab, bei der er als Stillhalter das Wirtschaftsgut um 100 liefern muss. Dafür erhält er eine – angesichts des aktuellen Marktwerts iHv 150 hohe – Stillhalterprämie von 48.

Diese Stillhalterprämie gilt als Veräußerungserlös, dem A nun die Anschaffungskosten der ursprünglichen Option gegenüberzustellen hat. Seine Einkünfte aus diesem Derivatgeschäft betragen somit 38.

Lösung b)

B schließt eine gegenläufige Option ab, bei der er das Recht erhält, das Wirtschaftsgut um 100 zu kaufen. Dafür leistet er eine – angesichts des aktuellen Marktwerts von 50 niedrige – Stillhalterprämie von 1. Die ursprünglich empfangene Stillhalterprämie von 10 gilt als Veräußerungserlös, dem B nun die Anschaffungskosten der von ihm zur Glattstellung erworbenen Option gegenüberzustellen hat. Seine Einkünfte aus diesem Derivatgeschäft betragen somit 9.

20.2.3.3 Private Zinssicherungsgeschäfte

Rz 6178

Die tatsächliche Lieferung des Underlyings führt isoliert zu keiner Steuerpflicht, ein Zins-Swap auf den Zins einer Anleihe wirkt sich jedoch im Rahmen der Einkünfte aus der Überlassung von Kapital steuerlich aus (vgl. Abschnitt 20.2.3.2). Daraus folgt, dass grundsätzlich Zins-Swap-Vereinbarungen, solange tatsächlich nur ein Austausch der Zinszahlungen stattfindet, nur zu – positiven oder negativen - Einkünften führen, wenn sie im Zusammenhang mit Einkünften stehen, wie mit dem (steuerpflichtigen) Zins einer Anleihe. Steht dagegen ein Zins-Swap im Zusammenhang mit einem nicht steuerrelevanten Darlehen (zB privates Wohnbaudarlehen), ist der bloße Austausch der Zinszahlungen nicht von § 27 Abs. 4 EStG 1988 erfasst.

Dagegen führt die Veräußerung oder Glattstellung des Derivats selbst zu Einkünften aus Derivaten. Diese Grundsätze gelten für sämtliche Derivate, die im Zusammenhang mit nicht steuerrelevanten Grundgeschäften stehen und lediglich zur Zinssicherung verwendet werden (zB Zins-Cap). Stehen sie im Zusammenhang mit steuerrelevanten Grundgeschäften (zB im Rahmen eines Gewerbebetriebes, bei Vermietung und Verpachtung) oder wird das Derivat selbst verkauft bzw. geschlossen, liegen steuerpflichtige Einkünfte vor. Ändert sich der Verwendungszweck, sind die steuerneutralen von den steuerrelevanten Zeiträumen entsprechend abzugrenzen.

> ***Beispiele:***
>
> ***1. A tauscht die variable Verzinsung einer Anleihe mittels Zins-Swap gegen eine fixe Verzinsung von 4%. Da sich die variable Verzinsung sehr schlecht entwickelt, steigt der Wert der Zins-Swap-Vereinbarung.***
>
> ***Realisiert A diesen Wertzuwachs, liegen Einkünfte aus Derivaten vor. Behält A den Zins-Swap, sind die Zahlungen aus dem Zinsswap als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital zu erfassen.***
>
> ***2. B erwirbt ein Einfamilienhaus und nimmt dazu ein Darlehen in Höhe von 100.000 Euro auf, das variabel verzinst wird. Um sich gegen steigende Zinsen abzusichern, erwirbt B zusätzlich einen Zins-Cap.***
>
> ***Reduziert der Zins-Cap die von B zu zahlenden Zinsen, liegen keine Einkünfte aus Derivaten vor.***
>
> ***3. C hält einen Zins-Cap ohne dazugehöriges Darlehen. Zahlungen aus dem Zins-Cap stellen Einkünfte aus Derivaten dar.***

20.2.4 Beurteilung verschiedener Produktgruppen

20.2.4.1 Optionsanleihen

20.2.4.1.1 Allgemeines

Rz 6179

Bei einer Optionsanleihe besitzt der Inhaber neben dem Recht auf Rückzahlung des Nominalbetrags ein in einem Optionsschein verbrieftes Recht, innerhalb der Optionsfrist eine bestimmte Anzahl von Aktien des Emittenten oder einer anderen Gesellschaft, Anleihen, Fremdwährungen, physische Werte wie Edelmetalle oder sonstige Basiswerte zu einem festgelegten Kaufpreis zu erwerben. Mit der Ausübung der Option erlischt der Anspruch auf Rückzahlung des Nominalbetrags der Anleihe nicht. Anleihe und Optionsschein können voneinander getrennt werden und sind sodann gesondert handelbar.

Anleihe und Optionsschein stellen daher jeweils selbständige Wirtschaftsgüter dar. Die Ausübung der Option nach dem 31.12.2010 führt daher stets zu Neuvermögen hinsichtlich der erworbenen Aktien.

Zinserträge aus der Anleihe sind als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zu erfassen. Realisierte Wertsteigerungen und -minderungen bei Veräußerung bzw. Einlösung der Anleihe stellen Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 dar. Unabhängig davon, ob der Optionsschein noch mit der Anleihe verbunden ist oder bereits von ihr getrennt wurde, gelten für dessen Veräußerung die Bestimmungen des § 27 Abs. 4 EStG 1988 (siehe Abschnitt 20.2.3.2.3).

Wird der Optionsschein zusammen mit der Anleihe erworben, sind die gesamten Anschaffungskosten nur der Anleihe zuzurechnen.

Werden daher Optionsanleihen während der Laufzeit (zB am Sekundärmarkt) erworben, sind stets die gesamten Anschaffungskosten der Anleihe zuzurechnen.

Bei einer Veräußerung einer Optionsanleihe während der Laufzeit wird

- **der Gewinn aus der Anleihe als Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 und der Gewinn aus dem Optionsrecht als Einkünfte aus Derivaten gemäß § 27 Abs. 4 EStG 1988 erfasst, wenn der Veräußerer unterschiedliche Anschaffungskosten ausgewiesen hat (was nur beim Ersterwerber von Optionsanleihen, die in den Emissionsbedingungen eine Aufteilung vorsehen, zutrifft) und in allen anderen Fällen**
- **der gesamte Gewinn aus der Veräußerung (Anleihe und Optionsrecht) unter den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 erfasst.**

Rz 6179a

Wird während der Laufzeit das Optionsrecht getrennt von der Anleihe veräußert, sind die Einkünfte daraus unter § 27 Abs. 4 EStG 1988 zu erfassen. Wenn der Veräußerer keine gesonderten Anschaffungskosten für das Optionsrecht ausgewiesen hat, sind dem Veräußerungspreis Anschaffungskosten in Höhe von Null gegenüberzustellen.

Wird das Optionsrecht ausgeübt, hat dies keine unmittelbaren steuerrechtlichen Auswirkungen. Die Anschaffungskosten des Optionsrechts – falls vorhanden – erhöhen lediglich die Anschaffungskosten des gelieferten Basiswertes. Wird statt der Lieferung des Basiswertes ein Differenzausgleich geleistet, wird der Unterschiedsbetrag zwischen dem Differenzausgleich und den Anschaffungskosten des Optionsrechts – falls vorhanden – unter den Einkünften aus Derivaten gemäß § 27 Abs. 4 EStG 1988 erfasst.

> ***Beispiel:***
>
> ***Eine Optionsanleihe wird bei Emission im Jahr 01 zum Ausgabepreis von 100 erworben. Die Emissionsbedingungen sehen eine jährliche Verzinsung der Anleihe mit 2,5 Prozent und eine Einlösung nach 5 Jahren zum Nominalwert von 100 vor; das Optionsrecht wird durch einen untermarktmäßigen Zinskupon abgegolten.***
>
> ***Im Jahr 03 wird das Optionsrecht ohne zugehörige Anleihe um 6 veräußert.***

Die Anschaffungskosten der Optionsanleihe sind zur Gänze der Anleihe zuzurechnen, womit die Anschaffungskosten für das Optionsrecht Null betragen. Aus der Veräußerung des Optionsrechts werden Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 4 EStG 1988 in Höhe von 6 erzielt.

Variante 1:

Im Jahr 03 wird das Optionsrecht ausgeübt.
Es kommt zu keinen steuerlichen Auswirkungen, die Anschaffungskosten des Basiswertes entsprechen dem im Optionsschein festgelegten Ausübungspreis.

Variante 2:

Im Jahr 03 wird die Optionsanleihe (inkl. Optionsrecht) um 115 veräußert. Die gesamte realisierte Wertsteigerung von 15 (115 – 100) ist unter den Einkünften gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 zu erfassen.

20.2.4.1.2 KESt-Abzug

Rz 6180

Zinserträge aus der Optionsanleihe sind als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 gemäß § 93 EStG 1988 durch Kapitalertragsteuerabzug zu erfassen. Abzugsverpflichteter ist gemäß § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 die auszahlende Stelle.

Bei Kapitalerträgen aus der Veräußerung bzw. Einlösung der Optionsanleihe (Anleihe und Optionsrecht) bestehen keine Bedenken, stets Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 anzunehmen und gemäß § 93 EStG 1988 durch Kapitalertragsteuerabzug zu erfassen. Abzugsverpflichteter ist somit gemäß § 95 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 die inländische depotführende bzw. die inländische auszahlende Stelle.

Werden Anleihe und Optionsrecht getrennt verwertet, liegen Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 (Anleihe) und Einkünfte aus Derivaten gemäß § 27 Abs. 4 EStG 1988 (Option) vor. Da sowohl die Anleihe als auch das Optionsrecht verbrieft sind, ist gemäß § 95 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 die inländische depotführende bzw. die inländische auszahlende Stelle zum Kapitalertragsteuerabzug verpflichtet. Wickelt die inländische depotführende Stelle die Realisierung des Optionsrechtes (zB

Auszahlung des Differenzausgleichs) nicht ab, besteht für sie keine Verpflichtung zum Kapitalertragsteuerabzug.

20.2.4.2 Wandelanleihen (convertible bonds)

20.2.4.2.1 Allgemeines

Rz 6181

Wandelanleihen sind Obligationen, die wie „normale" Kuponanleihen einen Zins- und Tilgungsanspruch gegenüber dem Emittenten der Anleihe verbriefen, die aber zusätzlich ein Umtauschrecht des Forderungstitels in einen Beteiligungstitel beinhalten. Das Umtauschrecht ermöglicht es dem Gläubiger, innerhalb einer bestimmten Frist die Forderung zu einem bestimmten festgelegten Umtauschverhältnis in Aktien des Emittenten der Wandelanleihe zu wandeln oder eine Barauszahlung bzw. eine Kombination aus Barauszahlung und Aktienausgabe zu verlangen. Wird vom Wandlungsrecht Gebrauch gemacht, erlischt die Wandelanleihe. Wird hingegen das Wandlungsrecht nicht in Anspruch genommen, vermittelt die Wandelanleihe weiterhin Anspruch auf die verbriefte Zinsen- und Tilgungsleistung. Ergänzend zum Wandlungsrecht des Anleihegläubigers während der Laufzeit, besteht für den Emittenten auch die Möglichkeit, eine Wandlungspflicht am Ende der Laufzeit der Anleihe vorzusehen (Pflichtwandelanleihe).

Eine spezielle Form der Wandelanleihe stellt die Umtauschanleihe dar. Während bei einer „klassischen" Wandelanleihe dem Anleihegläubiger das Recht eingeräumt wird, in Aktien des emittierenden Unternehmens zu wandeln, verpflichtet sich der Emittent einer Umtauschanleihe, bei Ausübung des Wandlungsrechts durch den Anleihegläubiger, eine Wandlung in Aktien eines anderen im Voraus festgelegten Unternehmens vorzunehmen. Im Gegensatz zu Optionsanleihen, bei denen das Optionsrecht (Optionsschein) getrennt von der Anleihe gehandelt werden kann, ist bei Wandelanleihen das Wandlungsrecht untrennbar mit der Schuldverschreibung verbunden.

Rz 6181a

Eine Wandelanleihe ist steuerlich als einheitliches Forderungswertpapier anzusehen. Die Ausübung des Wandlungsrechts durch den Anleihegläubiger stellt daher keinen steuerpflichtigen Tausch seines Forderungsrechts gegen Aktien dar, womit keine Veräußerung der Anleihe mit nachfolgender Anschaffung von Aktien vorliegt (siehe § 7 Kapitalmaßnahmen-VO). Die Anschaffungskosten der Wandelanleihe sind weiter zu führen und stellen für den Anleger die Anschaffungskosten der im Zuge der Wandlung erhaltenen Aktien dar (siehe § 7 Kapitalmaßnahmen-VO). Diese Sichtweise gilt für alle nach dem 31.3.2012 vorgenommenen Wandlungen von nach dem 31.3.2012 entgeltlich erworbenen Wandelanleihen. Werden zum Zwecke des Spitzenausgleichs, somit zum Zwecke der Rundung auf ganze Stücke, vom Emittenten bare Zuzahlungen geleistet, sind diese nicht steuerpflichtig und senken lediglich die Anschaffungskosten der erhaltenen Aktien, wenn die Zuzahlung 10% des Gesamtnennbetrags der erhaltenen Aktien nicht überschreitet (§ 7 Kapitalmaßnahmen-VO). Höhere Zuzahlungen stellen Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 dar. Bei Wertpapieren ohne Nennwert (zB Stückaktien) sind Zuzahlungen generell steuerpflichtig.

Beispiel 1:

Eine Wandelanleihe wird am 1.6.2009 zum Kurs von 100 erworben. Das Wandlungsrecht wird am 1.3.2011 ausgeübt, was zum Erwerb von Aktien des Emittenten führt. Die Aktien werden am 1.5.2012 veräußert.

Der Wandlungsvorgang stellt nach bisheriger Sichtweise einen Tauschvorgang dar, es liegt damit im Wandlungszeitpunkt ein Anschaffungsvorgang hinsichtlich der für die Anleihe erhaltenen Aktien vor. Bei nachfolgender Veräußerung der Aktien werden Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 erzielt, da der entgeltliche Erwerb der Aktien nach dem 31.12.2010 erfolgte. Würde die Veräußerung der Aktien vor dem 1.4.2012 erfolgen, wären die Einkünfte daraus unter den Einkünften gemäß § 30 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 zu erfassen.

Beispiel 2:

Eine Wandelanleihe wird am 1.6.2009 zum Kurs von 100 erworben. Das Wandlungsrecht wird am 1.7.2012 ausgeübt, was zum Erwerb von Aktien des Emittenten führt. Die Aktien werden am 1.5.2013 veräußert.

Der Wandlungsvorgang stellt nach bisheriger Sichtweise einen Tauschvorgang dar, es liegt damit im Wandlungszeitpunkt ein Anschaffungsvorgang hinsichtlich der für die Anleihe erhaltenen Aktien vor. Bei nachfolgender Veräußerung der Aktien werden Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 erzielt, da der entgeltliche Erwerb der Aktien nach dem 31.12.2010 erfolgte.

Beispiel 3:

Eine Wandelanleihe wird am 1.6.2012 zum Kurs von 1.000 (10 Stück à 100) erworben. Die Emissionsbedingungen sehen eine Wandlungsmöglichkeit zum fixen Umtauschverhältnis 3:2 (3 Stück der Anleihe in 2 Aktien) in Aktien mit einem Nennwert von je 30 vor oder eine Kombination aus Barzahlung und Wandlung vor.

Das Wandlungsrecht wird am 1.3.2013 ausgeübt. Dabei werden 6 Stück der Anleihe in 4 Aktien umgewandelt und die restlichen 4 Stück durch eine Barzahlung in Höhe von 400 abgegolten.

Der Umtausch der Anleihe gegen Aktien ist steuerneutral; die anteiligen Anschaffungskosten der Anleihe in Höhe von 600 werden als Anschaffungskosten der 4 Aktien fortgeführt. Die Barzahlung wird nicht zum Zwecke der Rundung auf ganze Stücke geleistet, womit sie nicht die Anschaffungskosten der erhaltenen Aktien mindert, sondern steuerpflichtig ist. Der Barzahlung sind die anteiligen Anschaffungskosten von 400 gegenüberzustellen.

Beispiel 4:

Eine Wandelanleihe wird am 1.7.2012 zum Kurs von 1870 (187 Stück à 10) erworben. Die Emissionsbedingungen sehen eine Wandlungsmöglichkeit zum fixen Umtauschverhältnis 3:2 (3 Stück der Anleihe in 2 Aktien) in Aktien mit einem Nennwert von je 30 vor oder eine Kombination aus Barzahlung und Wandlung vor.

Das Wandlungsrecht wird am 1.4.2013 ausgeübt. Dabei werden 100 Stück der Anleihe in 124 Aktien umgewandelt und eine Barzahlung in Höhe von 10 geleistet.

Der Umtausch der Anleihe gegen Aktien ist steuerneutral; die anteiligen Anschaffungskosten der Anleihe in Höhe von 1870 werden als Anschaffungskosten der 124 Aktien fortgeführt. Die Barzahlung wird zum Zwecke der Rundung auf ganze Stücke geleistet, womit sie die Anschaffungskosten der erhaltenen Aktien auf 1870 mindert und nicht als Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 steuerpflichtig ist.

Beispiel 5:

Sachverhalt wie in Beispiel 3.

Das Wandlungsrecht wird am 1.3.2013 ausgeübt. Dabei werden 10 Stück der Anleihe in 6 Aktien umgewandelt und eine Barzahlung in Höhe von 100 geleistet.

Der Umtausch der Anleihe gegen Aktien ist steuerneutral; die anteiligen Anschaffungskosten der Anleihe in Höhe von 1.000 werden als Anschaffungskosten der 6 Aktien fortgeführt. Die Barzahlung wird zwar zum Zwecke der Rundung auf ganze Stücke geleistet, allerdings überschreitet sie 10% des Gesamtnennbetrages (10% von 180) der erhaltenen Aktien, womit sie nicht die Anschaffungskosten der erhaltenen Aktien mindert, sondern als Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 zur Gänze steuerpflichtig ist.

20.2.4.2.2 KESt-Abzug

Rz 6182

Zinserträge aus Wandelanleihen sind als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 gemäß § 93 EStG 1988 durch Kapitalertragsteuerabzug zu erfassen. Abzugsverpflichteter ist gemäß § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 die auszahlende Stelle.

Kapitalerträge aus der Veräußerung bzw. Einlösung von Wandelanleihen sind Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 und gemäß § 93 EStG 1988 durch Kapitalertragsteuerabzug zu erfassen. Abzugsverpflichteter ist somit gemäß § 95 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 die inländische depotführende bzw. die inländische auszahlende Stelle.

Barzahlungen anlässlich der Ausübung des Wandlungsrechtes, die nicht die Voraussetzungen des § 7 der Kapitalmaßnahmen-VO erfüllen, sind Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 und gemäß § 93 EStG 1988 durch Kapitalertragsteuerabzug zu erfassen.

20.2.4.3 Aktienanleihe (cash or share-Anleihe)

20.2.4.3.1 Allgemeines

Rz 6183

Als Aktienanleihen werden Schuldverschreibungen bezeichnet, bei denen dem Emittenten die Option eingeräumt ist, die Anleihe am Fälligkeitstag nicht in Geld

zu begleichen, sondern durch Hingabe in (eigenen oder fremden) Aktien. Im Gegensatz zu Wandel- oder Optionsanleihen steht bei einer Aktienanleihe nicht dem Anleger, sondern dem Emittenten das Wandlungs- bzw. Optionsrecht zu. Wirtschaftlich entspricht die Aktienanleihe einer Kombination aus einer marktüblich verzinsten Anleihe mit der Stillhalterposition aus einer Option, wobei dem Anleger die Stillhalterprämie in der Weise abgegolten wird, dass die Anleihe mit einem übermarktmäßig hohen Zinskupon ausgestattet ist.

Rz 6183a

Ebenso wie bei der Wandelanleihe ist die Aktienanleihe steuerlich als einheitliches Forderungswertpapier anzusehen, womit keine Trennung der Anleihe- und Optionskomponente erfolgen kann. Die Ausübung des Optionsrechts durch den Emittenten bei Einlösung stellt bei nach dem 31.3.2012 entgeltlich erworbenen Aktienanleihen keinen Tausch des Forderungsrechts des Anlegers gegen Aktien dar, womit keine Veräußerung der Anleihe mit nachfolgender Anschaffung von Aktien vorliegt.

Die Anschaffungskosten der Aktienanleihe sind weiter zu führen und stellen für den Anleger die Anschaffungskosten der im Zuge der Einlösung der Anleihe erhaltenen Aktien dar (siehe § 7 Kapitalmaßnahmen-VO; gilt für nach dem 31.3.2012 entgeltlich erworbene Aktienanleihen).

Werden zum Zwecke des Spitzenausgleichs, somit zum Zwecke der Rundung auf ganze Stücke, vom Emittenten bare Zuzahlungen geleistet, sind diese nicht steuerpflichtig und senken lediglich die Anschaffungskosten der erhaltenen Aktien, wenn die Zuzahlung 10% des Gesamtnennbetrags der erhaltenen Aktien nicht überschreitet. Höhere Zuzahlungen stellen Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 dar. Bei Wertpapieren ohne Nennwert (zB Stückaktien) sind Zuzahlungen generell steuerpflichtig.

Beispiel:

Eine Aktienanleihe wird nach 31.3.2012 bei Emission zum Ausgabepreis von 100 erworben. Die Emissionsbedingungen sehen eine jährliche Verzinsung

der Anleihe mit 9 Prozent (Kuponfälligkeit halbjährlich) und eine Einlösung nach 2 Jahren zum Nominalwert oder durch Lieferung von Aktien vor.

Bei Einlösung übt der Emittent sein Optionsrecht aus und liefert Aktien mit einem Kurswert von 85.

Die laufenden Zinsen stellen Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 dar.

Die Anschaffungskosten der Anleihe werden als Anschaffungskosten der bei der Einlösung der Anleihe angedienten Aktien fortgeführt. Bei einer nachfolgenden Veräußerung der Aktien ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten (entspricht dem Emissionskurs der Anleihe) als Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 zu erfassen.

Variante:

Der Anleger erwirbt die Aktienanleihe während der Laufzeit zum Preis von 65 (inkl. Stückzinsen) und hält sie bis zu deren Einlösung. Die Einlösung erfolgt durch Andienung von Aktien mit einem Kurs von 85.

Die Wertsteigerung von 20 (65 auf 85) bei Einlösung der Anleihe bleibt vorerst unbesteuert, da bei der Andienung der Aktien kein Tausch vorliegt und die Anschaffungskosten der Anleihe als Anschaffungskosten der angedienten Aktien fortgeführt werden.

Werden die Aktien in weiterer Folge veräußert, liegen im Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungspreis und deren Anschaffungskosten (entsprechen den Anschaffungskosten der Anleihe von 65) Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 vor. Soweit dem Anleger während der Laufzeit der Aktienanleihe Zinsen zufließen, sind sie als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zu erfassen.

Rz 6183b

Bei vor dem 1.4.2012 erworbenen Aktienanleihen ist über § 95 Abs. 6 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 ein Ausgleich der im Zuge der Andienung der Aktien erlittenen Verluste mit zuvor gutgeschriebenen Zinsen dann nicht möglich, wenn der Verlustausgleich im Rahmen der KESt zu einem unsachgemäßen Ergebnis führt. Dies ist insbesondere der Fall, wenn die Aktienanleihe kurz vor deren Tilgung bzw. vor dem letzten Kupon gekauft wird und der Anleger wirtschaftlich gesehen keinen Tilgungsverlust erleidet (insbesondere, wenn die Lukrierung von KESt-Gutschriften erkennbar im Vordergrund steht). Im Hinblick auf die Neuordnung der Besteuerung von Kapitalvermögen ist ab 1.4.2012 generell keine

Verlustverrechnung durch die depotführenden Stellen bei vor dem 1.4.2012 erworbenen Aktienanleihen mehr vorzunehmen.

20.2.4.3.2 KESt-Abzug

Rz 6184

Zinserträge aus Aktienanleihen sind als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 gemäß § 93 EStG 1988 durch Kapitalertragsteuerabzug zu erfassen. Abzugsverpflichteter ist gemäß § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 die auszahlende Stelle.

Kapitalerträge aus der Veräußerung bzw. Einlösung von Aktienanleihen sind Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 und gemäß § 93 EStG 1988 durch Kapitalertragsteuerabzug zu erfassen. Abzugsverpflichteter ist somit gemäß § 95 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 die inländische depotführende bzw. die inländische auszahlende Stelle.

Barzahlungen anlässlich der Ausübung des Optionsrechtes durch den Emittenten, die nicht die Voraussetzungen des § 7 der Kapitalmaßnahmen-VO erfüllen, sind Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 und gemäß § 93 EStG 1988 durch Kapitalertragsteuerabzug zu erfassen.

20.2.4.4 Callable yield notes

20.2.4.4.1 Allgemeines

Rz 6185

Callable yield notes sind strukturierte Wertpapiere. Es handelt sich dabei um Schuldverschreibungen, die mit einem Zinskupon ausgestattet sind, der über den üblichen Marktzinsen liegt und bei denen Höhe und Zeitpunkt der Rückzahlung durch den Emittenten vom Eintritt bestimmter Bedingungen abhängt. Falls die Bedingungen nicht eintreten, erhält der Anleger sein eingesetztes Kapital in voller Höhe zurück. Bei Eintritt der Bedingungen (zB Unterschreiten des „barrier

levels") verliert der Anleger seinen Kapitalschutz und die Rückzahlung erfolgt entsprechend der Entwicklung eines Basiswertes. So kann etwa die Höhe der Rückzahlung einer solchen Schuldverschreibung von der Entwicklung bestimmter Börsenindizes abhängig gemacht werden. Daneben ist für den Emittenten auch die vorzeitige Rückzahlung der Schuldverschreibung zum Nominalbetrag möglich.

Rz 6185a

Die laufenden Kuponzinsen aus dem Wertpapier stellen Einkünfte aus der Überlassung von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 dar, der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem Einlösungs- bzw. Veräußerungspreis des Wertpapieres ist unter den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 zu erfassen.

20.2.4.4.2 KESt-Abzug

Rz 6186

Zinserträge aus callable yield notes sind als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 gemäß § 93 EStG 1988 durch Kapitalertragsteuerabzug zu erfassen. Abzugsverpflichteter ist gemäß § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 die auszahlende Stelle.

Kapitalerträge aus der Veräußerung bzw. Einlösung von callable yield notes sind Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 und gemäß § 93 EStG 1988 durch Kapitalertragsteuerabzug zu erfassen. Abzugsverpflichteter ist somit gemäß § 95 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 die inländische depotführende bzw. die inländische auszahlende Stelle.

20.2.4.5 Nullkuponanleihen (zero-bonds)

20.2.4.5.1 Allgemeines

Rz 6187

Nullkuponanleihen sind Anleihen (Obligationen) ohne laufende Verzinsung, die abgezinst begeben und aufgezinst zurückgezahlt werden. Im Gegensatz zu anderen Anleihen erfolgt während der Laufzeit keine gesonderte Zinszahlung. Die Zinsen werden vielmehr einbehalten und bei Fälligkeit des Wertpapiers am Laufzeitende zusammen mit der Tilgung in einer Summe bezahlt. Sie werden entweder als Abzinsungs- oder als Aufzinsungsanleihen begeben. Während Abzinsungsanleihen bei einem Rückzahlungskurs zu 100% unter Pari emittiert werden, sind Aufzinsungsanleihen durch eine Über-Pari-Tilgung bei einem Ausgabekurs zu 100% gekennzeichnet. Anstatt der laufenden Zinszahlungen werden bei beiden Varianten den Anlegern höhere Rückzahlungsbeträge gewährt. Die Kapitalerträge fließen sowohl bei Fälligkeit (Tilgung) als auch beim Verkauf der Anleihe zu und führen zu Einkünften gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988.

20.2.4.5.2 KESt-Abzug

Rz 6188

Der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem Einlösungswert bzw. dem Veräußerungspreis der Anleihe stellt Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 dar, die gemäß § 93 EStG 1988 durch Kapitalertragsteuerabzug zu erfassen sind. Abzugsverpflichteter ist somit gemäß § 95 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 die inländische depotführende bzw. die inländische auszahlende Stelle.

20.2.4.6 Stripped bonds

20.2.4.6.1 Allgemeines

Rz 6189

Als „stripped bonds" werden Anleihen bezeichnet, die von den Zinsscheinen (Kupons) getrennt wurden. In diesem Fall entsteht eine künstliche Nullkuponanleihe, da nach Abtrennung der Zinskupons nur mehr der Anspruch auf Kapitalrückzahlung übrig bleibt.

Wird durch die separate Veräußerung von Zinsscheinen bzw. der zu Grunde liegenden Anleihe eine solche Nullkuponanleihe künstlich geschaffen, sind sowohl die Veräußerung der Zinsscheine als auch die Veräußerung der zu Grunde liegenden Anleihen selbst als Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 iVm Abs. 6 Z 3 EStG 1988 zu erfassen.

Bei der Trennung der Zinsscheine und der zu Grunde liegenden Anleihe sind die ursprünglichen Anschaffungskosten auf die beiden durch die Trennung entstandenen Wirtschaftsgüter nach finanzmathematischen Grundsätzen aufzuspalten. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus der Veräußerung der Zinsscheine sind dem Veräußerungserlös die solcher Art ermittelten Anschaffungskosten gegenüberzustellen.

Beim Erwerber der Zinsscheine stellen die Kuponzinsen Einkünfte gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 dar. Gleichzeitig sind die Anschaffungskosten der Zinsscheine finanzmathematisch auf die Restlaufzeit zu verteilen und stellen somit negative Einkünfte gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 vor.

Werden die Zinsscheine vom Erwerber weiter veräußert, liegen im Unterschiedsbetrag zwischen den (allfällig bereits reduzierten) Anschaffungskosten und dem Veräußerungspreis Einkünfte gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 vor.

> ***Beispiel:***
>
> ***A erwirbt bei Emission (30.9.) im Jahr 01 eine Anleihe zum Kurs von 100, mit einer Laufzeit von 10 Jahren und einer jährlichen Verzinsung von 5% (Zinskupon jährlich am 30.9.; Marktzins ebenfalls 5%). Die Anleihe wird im Jahr 11 zum Kurs von 100 getilgt.***
>
> ***Im Jahr 06 veräußert A die Zinsscheine für die Zinsperioden der Jahre 7 bis 10 um den Preis von 17,73 an B. Von den ursprünglichen Anschaffungskosten entfallen 13,23 auf die Zinsscheine.***
>
> ***Die Veräußerung der Zinsscheine führt bei A zu Einkünften gemäß § 27 Abs. 3 iVm Abs. 6 Z 3 EStG 1988 in Höhe von 4,5. Bei Einlösung der Anleihe im Jahr 11 zum Kurs von 100 hat A Einkünfte gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von 13,23.***
>
> ***Die Kuponzinsen stellen bei B Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 dar. Diesen stehen negative Einkünfte aus der***

Verteilung der Anschaffungskosten über die Laufzeit der Zinsscheine gegenüber.

20.2.4.6.2 KESt-Abzug

Rz 6190

Liegen bei der Veräußerung von Zinsscheinen inländische Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 93 iVm § 27 Abs. 3 EStG 1988 vor, sind sie im Wege des Kapitalertragsteuerabzugs zu erfassen. Dies ist gemäß § 93 Abs. 2 lit. b EStG 1988 nur dann der Fall, wenn eine inländische depotführende oder auszahlende Stelle vorliegt und diese die Veräußerung der Zinsscheine abwickelt. In einem solchen Fall ist die inländische depotführende oder auszahlende Stelle gemäß § 95 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 Abzugsverpflichtete.

Der Erwerber der Zinsscheine erzielt in weiterer Folge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, die gemäß § 93 EStG 1988 durch Kapitalertragsteuerabzug zu erfassen sind. Abzugsverpflichteter ist gemäß § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 die auszahlende Stelle. Die negativen Einkünfte aus der Verteilung der Anschaffungskosten über die Restlaufzeit der Zinsscheine sind nicht im Wege des Kapitalertragsteuerabzugs zu berücksichtigen (kein Verlustausgleich durch die Bank).

Werden die Zinsscheine weiter veräußert, sind daraus erzielte positive Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988, bei Vorliegen inländischer Einkünfte gemäß § 93 EStG 1988 durch Kapitalertragsteuerabzug zu erfassen.

20.2.4.7 Veräußerung von Dividendenscheinen

20.2.4.7.1 Allgemeines

Rz 6191

Dividendenscheine sind rechtlich selbstständige Nebenurkunden zu Aktien, die zum Bezug der Dividende gegen Einlösung berechtigen. Sie können allein oder

zusammen mit dem Anteilsrecht, zu dem sie gehören, Gegenstand des Rechtsverkehrs sein und sind daher auch ohne zugehörige Aktie veräußerbar.

Einkünfte aus der separaten Veräußerung von Dividendenscheinen ohne zugehörige Aktien sind als Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 iVm Abs. 6 Z 3 EStG 1988 zu erfassen.

Bei Ermittlung der Einkünfte aus der Veräußerung der Dividendenscheine sind dem Veräußerungserlös Anschaffungskosten von Null gegenüberzustellen, womit der gesamte Veräußerungserlös als Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 iVm Abs. 6 Z 3 EStG 1988 zu erfassen ist.

Die Veräußerung der Aktien ohne Dividendenanspruch führt ebenso zu Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988. Dem Veräußerungserlös sind dabei die ursprünglichen Anschaffungskosten der Aktien gegenüberzustellen, die aufgrund der gesonderten Verwertung der Dividendenscheine keine Änderung erfahren.

Beim Erwerber der Dividendenscheine stellen die ausgeschütteten Dividenden Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar.

Werden die Dividendenscheine vom Erwerber weiter veräußert, liegen im Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem Veräußerungspreis Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 vor.

Gleichzeitig liegen negative Einkünfte aus der linearen Verteilung der Anschaffungskosten an den Dividendenscheinen über Restlaufzeit vor.

20.2.4.7.2 KESt-Abzug

Rz 6192

Liegen bei der Veräußerung von Dividendenscheinen inländische Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 93 iVm § 27 Abs. 3 EStG 1988 vor, sind sie im Wege des Kapitalertragsteuerabzugs zu erfassen. Dies ist gemäß § 93 Abs. 2 lit. b EStG 1988 nur dann der Fall, wenn eine inländische

depotführende oder auszahlende Stelle vorliegt und diese die Veräußerung der Dividendenscheine abwickelt. In einem solchen Fall ist die inländische depotführende oder auszahlende Stelle gemäß § 95 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 Abzugsverpflichtete.

Die Veräußerung der Aktien ohne Dividendenanspruch wird wie die Veräußerung einer gewöhnlichen Aktie behandelt (siehe dazu Abschnitt 20.2.2.2).

Der Erwerber der Dividendenscheine erzielt in weiterer Folge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988, die gemäß § 93 EStG 1988 durch Kapitalertragsteuerabzug zu erfassen sind. Abzugsverpflichteter ist gemäß § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 die auszahlende Stelle. Die negativen Einkünfte aus der Verteilung der Anschaffungskosten über die Restlaufzeit der Dividendenscheine sind nicht im Wege des Kapitalertragsteuerabzugs zu berücksichtigen (kein Verlustausgleich durch die Bank).

Werden die Dividendenscheine weiter veräußert, sind daraus erzielte positive Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988, bei Vorliegen inländischer Einkünfte gemäß § 93 EStG 1988 durch Kapitalertragsteuerabzug zu erfassen. Inländische Einkünfte liegen dabei beispielsweise dann nicht vor, wenn die Dividendenscheine trotz ihrer Wertpapiereigenschaft nicht auf einem Depot verwahrt werden, oder wenn trotz Depotverwahrung die Veräußerung nicht durch die depotführende Stelle abgewickelt wird.

20.2.4.8 Kombizinsanleihen – Gleitzinsanleihen

20.2.4.8.1 Allgemeines

Rz 6193

Bei Kombizinsanleihen handelt es sich um festverzinsliche Wertpapiere, bei denen die Zinsen zu Laufzeitbeginn niedrig (unter Umständen sogar Null) sind und mit fortschreitender Laufzeit ansteigen. Diese spätere Kuponauszahlung bewirkt zunächst einen Anstieg des inneren Wertes der Anleihe. Dieser innere Wert errechnet sich durch Aufzinsung unter Zugrundelegung des

Renditezinssatzes. Dabei handelt es sich um jenen Zinssatz, der bei gleich bleibenden Kuponzinsen und identem Ausgabe- und Rückkaufswert laufend bezahlt werden müsste.

Bei Gleitzinsanleihen handelt es sich um Wertpapiere, die zu Beginn hohe und mit Fortdauer der Laufzeit fallende Zinsen aufweisen. Gleichzeitig sinkt der innere Wert mit fortlaufenden Zinszahlungen.

Die Zinsen aus einer Kombi- oder Gleitzinsanleihe sind als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zu erfassen.

Die Veräußerung während der Laufzeit oder Einlösung einer Kombi- oder Gleitzinsanleihe führt im Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem Veräußerungspreis oder Einlösungswert zu Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 dar.

> ***Beispiel:***
>
> ***Eine Kombizinsanleihe mit fünfjähriger Laufzeit hat einen Ausgabe- und Einlösungspreis von je 100. In den ersten drei Jahren werden keine Zinsen gezahlt. Erst am Ende des vierten und fünften Jahres fallen Kuponzinsen in Höhe von je 16 an, was einem Renditezinssatz von ca. 6% entspricht.***
>
> ***Die Anleihe wird Ende des dritten Jahres von Anleger A um 120 an Anleger B veräußert, der sie bis zur Einlösung hält.***
>
> ***Der Unterschiedsbetrag zwischen Ausgabekurs von 100 (entspricht den AK) und dem Veräußerungspreis von 120 stellt bei A Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 dar.***
>
> ***Die im Jahr 04 und 05 zugeflossenen Kuponzinsen von 32 sind bei B als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zu erfassen. Der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten von 120 und dem niedrigeren Einlösungswert von 100 stellt negative Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 dar.***

20.2.4.8.2 KESt-Abzug

Rz 6194

Zinserträge aus Kombi- oder Gleitzinsanleihen sind stets Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 und sind gemäß § 93

EStG 1988 durch Kapitalertragsteuerabzug zu erfassen. Abzugsverpflichteter ist gemäß § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 die auszahlende Stelle.

Kapitalerträge aus der Veräußerung bzw. Einlösung von Kombi- oder Gleitzinsanleihen sind Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 und gemäß § 93 EStG 1988 durch Kapitalertragsteuerabzug zu erfassen. Abzugsverpflichteter ist somit gemäß § 95 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 die inländische depotführende bzw. die inländische auszahlende Stelle.

20.2.4.9 Indexierte Anleihen

20.2.4.9.1 Allgemeines

Rz 6195

Unter indexierten Anleihen werden Schuldverschreibungen verstanden, die mit variablen oder fixen Zinskupons ausgestattet sind und deren Kapitalrückzahlung von der Wertentwicklung eines bestimmten Index (zB Konsumentenpreisindex) abhängig gemacht wird. Derartige Schuldverschreibungen sehen also neben der Zahlung von Kuponzinsen zusätzlich eine von einem Index abhängige Abgeltung (zB Inflationsabgeltung) vor.

Die laufend gezahlten Kuponzinsen führen zu Einkünften aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, der Differenzbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem Wert der Schuldverschreibung im Zeitpunkt der Einlösung bzw. den Anschaffungskosten und dem Veräußerungserlös stellt Einkünfte aus realisierte Wertsteigerungen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 dar.

20.2.4.9.2 KESt-Abzug

Rz 6196

Zinserträge aus indexierten Anleihen sind stets Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 und sind gemäß § 93 EStG 1988

durch Kapitalertragsteuerabzug zu erfassen. Abzugsverpflichteter ist gemäß § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 die auszahlende Stelle.

Werden indexierte Anleihen bis zur Tilgung gehalten oder während der Laufzeit veräußert, stellt der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem Veräußerungspreis bzw. dem Einlösungswert Einkünfte gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 dar, die gemäß § 93 EStG 1988 durch Kapitalertragsteuerabzug zu erfassen sind. Abzugsverpflichteter ist somit gemäß § 95 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 die inländische depotführende bzw. die inländische auszahlende Stelle.

20.2.4.10 Anleihen mit indexorientierter Verzinsung

20.2.4.10.1 Allgemeines

Rz 6197

Anleihen mit indexorientierter Verzinsung sind Wertpapiere mit einer festen Laufzeit, deren Wertentwicklung von einem bestimmten Index abhängt. Die Rückzahlungsbedingungen sehen zum Ende der Laufzeit die Zahlung einer bestimmten Quote vor, die auch unter dem Nominalbetrag der Anleihe liegen kann. Die Anleihen verfügen in der Regel über einen festen Kupon, dessen Höhe üblicherweise unter dem Marktzinsniveau liegt. Möglich sind auch Anleihen ohne festen Kupon. Die Anleihen weisen stets eine variable Zinskomponente auf, deren Ausgestaltung variiert. Diese Zinskomponente spiegelt die Entwicklung des festgelegten Index wider. Dabei kann eine prozentuale Partizipation an der Indexentwicklung ebenso vorgesehen sein wie ein Höchstwert (cap).

Zinsen aus solchen Anleihen stellen Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 dar.

Die Veräußerung während der Laufzeit oder Einlösung einer Anleihe mit indexorientierter Verzinsung führt im Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem Veräußerungspreis oder Einlösungswert zu Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988.

20.2.4.10.2 KESt-Abzug

Rz 6198

Zinserträge aus Anleihen mit indexorientierter Verzinsung sind stets Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 und sind gemäß § 93 EStG 1988 durch Kapitalertragsteuerabzug zu erfassen. Abzugsverpflichteter ist gemäß § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 die auszahlende Stelle.

Kapitalerträge aus der Veräußerung bzw. Einlösung von Anleihen mit indexorientierter Verzinsung sind Einkünfte gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 und gemäß § 93 EStG 1988 durch Kapitalertragsteuerabzug zu erfassen. Abzugsverpflichteter ist somit gemäß § 95 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 die inländische depotführende bzw. die inländische auszahlende Stelle.

20.2.4.11 Wohnbauwandelanleihen

20.2.4.11.1 Allgemeines

Rz 6199

§ 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes über steuerliche Sondermaßnahmen zur Förderung des Wohnbaus (BGBl. Nr. 253/1993) sieht eine KESt-Befreiung für Kapitalerträge von bis zu vier Prozent des Nennwertes der von Wohnbaubanken begebenen Wandelschuldverschreibungen vor. Die Befreiung gilt auch für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften iSd § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 KStG 1988.

Die Befreiung erstreckt sich auch auf die in Veräußerungserlösen enthaltenen Stückzinsen.

20.2.4.11.2 KESt-Abzug

Rz 6200

Die Befreiung ist beim Kapitalertragsteuerabzug zu berücksichtigen.

20.2.4.12 Fremdwährungsgewinne

20.2.4.12.1 Allgemeines

Rz 6201

Nach der Rechtsprechung des VwGH führt die Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens in eine andere, zum Euro wechselkurslabile Fremdwährung, im außerbetrieblichen Bereich nicht zu Einkünften gemäß § 30 EStG 1988, weil der sich durch die Konvertierung ergebende Vermögenszugang endgültig sein muss und durch die Konvertierung von einer Fremdwährung in eine andere dasselbe Wirtschaftsgut „Fremdwährung" bestehen bleibt (VwGH 24.09.2008, 2006/15/0255; VwGH 04.06.2009, 2004/13/0083).

Die Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens in den Euro oder eine zum Euro wechselkursstabile Währung führt dagegen zu einer Gewinnrealisierung. Da von der allgemeinen Anknüpfung an „Wirtschaftsgüter [...], deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne von Abs. 2 sind" in § 27 Abs. 3 EStG 1988 positive wie negative Wirtschaftsgüter umfasst sind, führt auch die Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens zu Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 vor (siehe Abschnitt 20.2.2).

Beispiel 1:

Eine Privatperson nimmt im Jahr 01 ein Fremdwährungsdarlehen bei einer Bank auf. Die Darlehensvaluta beträgt 5.000, die jährliche Verzinsung beträgt 5% bei einer Laufzeit von fünf Jahren, die Rückzahlung des FW-Darlehens erfolgt jährlich mit 1.000. Im Zeitpunkt der Darlehenszuzählung wird der FW-Darlehenserlös in Euro getauscht und der Darlehensnehmer erhält für FW 5.000 Euro 5.000 (entspricht einem Wechselkurs von 1:1; Wechselkursparität).

Tilgung 1. Rate im Jahr 02

Im Jahr 02 bei Tilgung der ersten Rate von 1.000 FW beträgt der Wechselkurs Euro zu FW 0,9 zu 1, dh. um 1.000 FW tilgen zu können, müssen 900 Euro aufgewendet werden.

Nachdem bei Darlehensaufnahme Wechselkursparität bestanden hat, dh. der Pflichtige für 1.000 FW 1.000 Euro erhalten hat und jetzt nur 900 Euro aufwenden muss, um 1.000 FW zu tilgen, erzielt er dabei einen Wechselkursgewinn von 100, der unter den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 zu erfassen ist und dem 25%-Steuersatz unterliegt.

Tilgung 2. Rate im Jahr 03

Im Jahr 03 bei Tilgung der zweiten Rate von 1.000 FW beträgt der Wechselkurs Euro zu FW 1,2 zu 1, dh. um 1.000 FW tilgen zu können, müssen 1.200 Euro aufgewendet werden. In diesem Fall erzielt der Steuerpflichtige einen Wechselkursverlust von 200, der als negative Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 zu erfassen ist.

Überträgt man diese Grundsätze auf Fremdwährungsforderungen, führt die Konvertierung einer solchen Forderung in Euro oder in eine zum Euro wechselkursstabile Währung zu einem steuerpflichtigen Tausch. Führt die Fremdwährungsforderung zu Einkünften aus der Überlassung von Kapital iSd § 27 Abs. 2 EStG 1988 (wie insbesondere bei Fremdwährungsguthaben bei Banken), ist der Tausch nach § 27 Abs. 3 EStG 1988 steuerpflichtig.

Beispiel 2:

A hat um 5.000 Euro 7.000 Dollar angeschafft, die er auf einem Dollar-Konto hält. Diese 7.000 Dollar konvertiert A zwei Jahre später in Euro und erhält dafür 5.500 Euro.
Der Vorgang stellt einen Tausch dar. Als Veräußerungserlös ist der gemeine Wert der Dollar zum Zeitpunkt der Konvertierung anzusetzen, das sind 5.500 Euro. Der Veräußerungsgewinn in Höhe von 500 Euro ist nach § 27 Abs. 3 EStG 1988 steuerpflichtig.

Rz 6201a

Wird ein auf einem Bankkonto befindliches Fremdwährungsguthaben behoben und kommt es zur Auszahlung physischen Geldes, liegt ebenfalls ein nach § 27 Abs. 3 EStG 1988 steuerpflichtiger Tausch vor. Physisches Geld führt im Gegensatz zu einem Fremdwährungsguthaben nicht zu Einkünften aus der Überlassung von Kapital. Wird daher bloß physisches Geld getauscht (zB Dollar-Banknoten gegen Euro-Banknoten), unterliegt der Tausch nach Maßgabe des § 30 EStG 1988 der Besteuerung.

Beispiel 3:

A hat um 5.000 Euro 7.000 Dollar angeschafft, die er auf einem Dollar-Konto hält. Diese 7.000 Dollar lässt sich A zwei Jahre später auszahlen. Zu diesem Zeitpunkt sind die physischen Dollar 5.500 Euro wert.

Der Vorgang stellt einen Tausch dar. Als Veräußerungserlös ist der gemeine Wert der Dollar zum Zeitpunkt der Auszahlung des Guthabens anzusetzen, das sind 5.500 Euro. Der Veräußerungsgewinn in Höhe von 500 Euro ist nach

§ 27 Abs. 3 EStG 1988 steuerpflichtig. Als Anschaffungskosten der 7.000 „physischen" Dollar sind 5.500 Euro anzusetzen.

Beispiel (Fortsetzung):

A wechselt zwei Jahre später die 7.000 „physischen" Dollar in Euro um. Zu diesem Zeitpunkt haben die Dollar einen Gegenwert von 6.000 Euro. Der Vorgang stellt einen Tausch dar, der gemeine Wert der Dollar zum Zeitpunkt des Umtausches (6.000) ist den steuerlichen Anschaffungskosten (5.500) gegenüberzustellen. Da der Tausch außerhalb der Spekulationsfrist des § 30 EStG 1988 vorgenommen wird, ist er nicht steuerpflichtig.

Rz 6201b

Werden von einem bestehenden Fremdwährungsguthaben Wertpapiere angeschafft, findet ebenfalls ein Tausch (Wertpapier gegen Guthaben) statt, und zwar auch, wenn die Wertpapiere auf dieselbe Währung lauten wie das Fremdwährungsguthaben. Der Tausch ist gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 steuerpflichtig. Als Veräußerungserlös des hingegebenen Wirtschaftsgutes „Fremdwährungsguthaben" ist sein gemeiner Wert, dh. sein aktueller Kurswert, anzusetzen. Dieser bildet die Basis für die Bewertung des angeschafften Wertpapieres.

Beispiel 4:

A schafft eine Dollar-Anleihe um 7.000 Dollar an. Der Kaufpreis wird von seinem Dollar-Konto beglichen. Die 7.000 Dollar hat A um 5.000 Euro erworben. Zum Zeitpunkt der Anschaffung der Anleihe sind die 7.000 Dollar 5.500 Euro wert.

Die Anschaffung der Dollar-Anleihe stellt einen Tausch dar, der gemeine Wert der Dollar zum Zeitpunkt der Anschaffung der Anleihe (5.500) ist den steuerlichen Anschaffungskosten (5.000) gegenüberzustellen. Der Veräußerungsgewinn in Höhe von 500 Euro ist gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 steuerpflichtig. Als Anschaffungskosten der Dollar-Anleihe sind 5.500 Euro anzusetzen.

Wird ein auf eine Fremdwährung lautendes Wertpapier gegen Fremdwährung veräußert, liegt eine realisierte Wertsteigerung im Sinne des § 27 Abs. 3 EStG 1988 vor, auch wenn gegen jene Währung veräußert wird, auf die die Wertpapiere lauten.

Beispiel 4 (Fortsetzung):

A verkauft seine um 5.500 Euro angeschaffte Dollar-Anleihe um 7.500 Dollar. Der Veräußerungserlös entspricht zum Verkaufszeitpunkt 6.500 Euro. A hat gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 einen Veräußerungsgewinn iHv 1.000 Euro zu versteuern.

20.2.4.12.2 KESt-Abzug

Rz 6202

Da Fremdwährungsgewinne ausgenommen beim physischen Tausch von Banknoten oder Münzen stets Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen im Sinne des § 27 Abs. 3 EStG 1988 darstellen, ist die Steuererhebung im Wege des Kapitalertragsteuerabzugs nur unter den Voraussetzungen des § 93 Abs. 1 iVm § 95 Abs. 2 EStG 1988 möglich. Insbesondere bedarf es dabei einer Verbindung des Fremdwährungsgewinns mit depotverwahrten Wertpapieren, da ansonsten keine abzugsverpflichtete depotführende Stelle (bzw. auszahlende Stelle) im Sinne des § 95 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 vorliegt.

Der Kapitalertragsteuerabzug ist daher beispielsweise dann vorzunehmen, wenn es zu einem Realisierungsvorgang im Zusammenhang mit auf Fremdwährung lautenden Wertpapieren kommt, wenn dieser Realisierungsvorgang selbst zum Kapitalertragsteuerabzug führt (siehe Abschnitt 20.2.4.12.1, Beispiel 4 Fortsetzung).

Mangels einer depotführenden Stelle kommt es daher etwa bei Fremdwährungsgewinnen, die im Zusammenhang mit Bankeinlagen oder -verbindlichkeiten (zB Ein- und Auszahlungen oder Konvertierungen) entstehen, und bei Anschaffungen von Wertpapieren (siehe Abschnitt 20.2.4.12.1, Beispiel 4) zu keinem Kapitalertragsteuerabzug.

20.2.4.13 Zertifikate – Grundsätzliche Behandlung

20.2.4.13.1 Allgemeines

Rz 6203

Ein Zertifikat ist eine verbriefte Kapitalforderung (Schuldverschreibung), mit der die Wertentwicklung eines zugrunde liegenden Basiswertes abgebildet wird. Basiswerte können Aktien, Indizes, Rohstoffe, Währungen, Anleihen, Edelmetalle (wie zB bei ETCs) usw. sein.

Zertifikate verbriefen dem Käufer ein Recht auf Zahlung eines Geld- oder Abrechnungsbetrages, dessen Höhe vom Wert des zugrunde liegenden Index (Basiswertes) am Fälligkeitstag abhängt. Während der Laufzeit finden meist keine periodischen Zinszahlungen oder sonstige Ausschüttungen statt.

Der Preis eines Zertifikates verläuft im Allgemeinen parallel mit den Bewegungen des Basiswertes, positiv wie negativ. Ein steigender Basiswert führt demnach zu höheren Preisen des Zertifikates und ein rückläufiger Basiswert zu sinkenden Zertifikatspreisen. Die einzige Ertragschance besteht in der Steigerung des Kurswertes der Zertifikate.

Realisierte Wertsteigerungen bzw. Wertverluste aus Zertifikaten bei deren Veräußerung oder sonstiger Einlösung stellen Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 4 EStG 1988 dar.

20.2.4.13.2 KESt-Abzug

Rz 6204

Kapitalerträge aus der Veräußerung bzw. Einlösung von Zertifikaten sind Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 4 EStG 1988 und gemäß § 93 EStG 1988 durch Kapitalertragsteuerabzug zu erfassen. Abzugsverpflichteter ist somit gemäß § 95 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 die inländische depotführende bzw. die inländische auszahlende Stelle.

20.2.4.14 Discount-Zertifikate

20.2.4.14.1 Allgemeines

Rz 6205

Discount-Zertifikate sind Schuldverschreibungen (siehe oben Abschnitt 20.2.4.13), bei denen der Gläubiger (Anleger) dem Schuldner (Emittenten) einen Kapitalbetrag überlässt, und die Höhe des Entgelts für die Überlassung des Kapitals von der Wertentwicklung einer zu Laufzeitbeginn festgelegten Bezugsgröße, des sogenannten Basiswerts, abhängt. Als Basiswert dient oft der Kurswert einer Aktie. Am Ende der Laufzeit wird der aktuelle (Kurs-)Wert des zugrunde gelegten Basiswerts ausbezahlt, maximal jedoch ein für die gesamte Laufzeit festgelegter Höchstbetrag, ein sogenannter „Cap". Als Ausgleich für den Verzicht auf unbegrenzte Gewinne wird dem Anleger beim Ausgabepreis des discount-Zertifikates ein Abschlag, ein „Discount", auf den aktuellen (Kurs-)Wert des Basiswerts gewährt.

Die allgemeine steuerliche Behandlung von discount-Zertifikaten entspricht jener von „Standard"-Zertifikaten (siehe Abschnitt 20.2.4.13).

20.2.4.14.2 KESt-Abzug

Rz 6206

Kapitalerträge aus der Veräußerung bzw. Einlösung von discount-Zertifikaten sind Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 4 EStG 1988 und gemäß § 93 EStG 1988 durch Kapitalertragsteuerabzug zu erfassen. Abzugsverpflichteter ist somit gemäß § 95 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 die inländische depotführende bzw. die inländische auszahlende Stelle.

20.2.4.15 Hebelzertifikate

20.2.4.15.1 Allgemeines

Rz 6207

Hebelzertifikate sind Schuldverschreibungen, bei denen der Gläubiger (Anleger) dem Schuldner (Emittenten) einen Kapitalbetrag überlässt, und die Höhe des Entgelts für die Überlassung des Kapitals von der Wertentwicklung einer zu Laufzeitbeginn festgelegten Bezugsgröße, des sogenannten Basiswerts, unter

Einbeziehung eines Wertpapierkredits abhängt. Mit Hebelzertifikaten kann somit die Beteiligung an einem Basiswert zu einem niedrigen Einsatz gekauft werden. Durch den Hebel partizipiert ein Hebelzertifikat hierbei stärker von Kursschwankungen als der darunterliegende Basiswert.

Der Wert eines Hebel-Zertifikats berechnet sich aus dem Kurs eines Basiswerts und einem für das Zertifikat festgelegten Strike-Kurs: Wert = Kurs - Strike. Es existiert hierbei eine Knock-out-Grenze (Kurs = Strike), bei dem das Hebelzertifikat wertlos wird. Es existieren generell zwei Typen von Hebel-Zertifikaten:

- **Partizipation an steigenden Kursen, diese werden auch als Bull- oder Long-Zertifikate bezeichnet.**
- **Partizipation an fallenden Kursen, diese werden auch als Bear- oder Short-Zertifikate bezeichnet.**

Die allgemeine steuerliche Behandlung von Hebel-Zertifikaten entspricht jener von „Standard"-Zertifikaten (siehe Abschnitt 20.2.4.13). Hat der Gläubiger aufgrund der Überschreitung der Knock-out-Grenze keinen Anspruch mehr auf Zahlung eines Geldbetrages und wird das Zertifikat dadurch wertlos, liegen in Höhe der Anschaffungskosten negative Einkünfte aus Derivaten gemäß § 27 Abs. 4 EStG 1988 vor.

20.2.4.15.2 KESt-Abzug

Rz 6208

Kapitalerträge aus der Veräußerung bzw. Einlösung von Hebel-Zertifikaten sind Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 4 EStG 1988 und gemäß § 93 EStG 1988 durch Kapitalertragsteuerabzug zu erfassen. Abzugsverpflichteter ist somit gemäß § 95 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 die inländische depotführende bzw. die inländische auszahlende Stelle.

20.2.4.16 Ausländische Versicherungsprodukte

20.2.4.16.1 Allgemeines

Rz 6209

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

20.2.4.16.2 Vergleichbarkeit mit inländischen Versicherungsprodukten

Rz 6210

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

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

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

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

In der Praxis werden fonds- und indexgebundene Lebensversicherungen oft mit „Garantien" verkauft. Solche „Garantien" dürfen nicht vom Versicherungsunternehmen, sondern nur von Dritten abgegeben werden (das

Versicherungsunternehmen darf höchstens das Ausfallsrisiko des Garantiegebers übernehmen).

Rz 6210a

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

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

Rz 6210b

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

- **Produkte, bei denen tatsächlich kein Versicherungsrisiko übernommen wird, insbesondere Produkte, bei denen im Ablebensfall kein Risikokapital von**

mindestens 5% der Deckungsrückstellung enthalten ist, sowie Produkte, bei denen der Versicherungsfall erst bei Ableben mehrerer Personen eintritt (sodass kein maßgebliches versicherungstechnisches Risiko besteht). Bei Rentenversicherungsverträgen kann das maßgebliche Risiko in der zugesagten, der Höhe nach bezifferten Rente liegen.

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

20.2.4.16.3 Wirtschaftliches Eigentum bei nicht vergleichbaren ausländischen Versicherungsprodukten

Rz 6211

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

- **Der Kunde kann die Depotbank wählen.**
- **Der Kunde kann den für die Verwaltung von dem Deckungsstock zugehörigen Wertpapieren zuständigen Berater/Manager wählen.**
- **Die Wertpapiere des Deckungsstocks, die dem Kunden zugeordnet sind, werden einzeln verwahrt und verwaltet.**

- **Der Kunde kann die Veranlagungsstrategie nicht nur im Rahmen von bei Vertragsabschluss vordefinierten Investments (wie bei der fondsgebundenen Lebensversicherung) wählen, sondern sich während der Laufzeit auch für andere (bei Vertragsabschluss noch nicht spezifizierte) Investments entscheiden.**
- **Einmalerläge in Form von Depotübertragungen sind möglich.**
- **Die Kapitalauszahlung kann auch in Form einer Depot(rück)übertragung erfolgen.**

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

20.2.4.16.4 Rechtsfolgen der Zurechnung des Deckungsstocks zum Kunden

Rz 6212

Ergibt die unter Abschnitt 20.2.4.16.3 dargestellte Prüfung der wirtschaftlichen Dispositionsbefugnis, dass die im Deckungsstock befindlichen Wertpapiere aus ertragsteuerlicher Sicht dem Kunden („Versicherungsnehmer") zuzurechnen sind, sind auch die auf den Kunden entfallenden Einkünfte aus den ihm zugeordneten Wertpapieren des Deckungsstocks unmittelbar dem Kunden zuzurechnen und bei diesem zu besteuern. Im Falle eines unbeschränkt steuerpflichtigen Kunden, dem Wertpapiere des Deckungsstocks zugeordnet sind, die im Depot einer österreichischen Bank verwahrt werden, besteht daher nach Maßgabe der §§ 93 ff EStG 1988 Kapitalertragsteuerpflicht. Wird gemäß § 3 EU-QuStG festgestellt, dass der Kunde als wirtschaftlicher Eigentümer der Zinszahlungen seinen Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat der EU hat, ist EU-Quellensteuer einzubehalten.

20.2.4.16.5 Haftung der depotführenden Bank

Rz 6213

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

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

- **das ausländische Versicherungsprodukt nach Abschnitt 20.2.4.16.2 österreichischen Versicherungsprodukten vergleichbar ist oder**
- **das Versicherungsunternehmen nach Abschnitt 20.2.4.16.3 die ausschließliche Dispositionsbefugnis über die am Depot befindlichen Investments hat und der Versicherungsnehmer weder rechtlich noch tatsächlich wie ein Eigentümer über die Veranlagung entscheiden kann.**

Dies gilt nicht, wenn die depotführende Bank oder ein Unternehmen desselben Konzerns (§ 15 AktG) das ausländische Versicherungsprodukt vermittelt hat und die depotführende Bank wusste oder wissen musste, dass der Kunde („Versicherungsnehmer") und nicht das Versicherungsunternehmen über die im Deckungsstock befindlichen Vermögenswerte verfügen kann (siehe Abschnitt 20.2.4.16.3). Ist dies der Fall, ist die Kapitalertragsteuer grundsätzlich der depotführenden Bank vorzuschreiben. Dies gilt sinngemäß auch für die EU-Quellensteuer.

20.2.4.16.6 Eigenständige Beurteilung für Zwecke der Versicherungssteuer

Rz 6214

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

- **es sich um „private insuring" handelt (und die somit von inländischen Versicherungsunternehmen nicht als Versicherung angeboten werden dürfen),**
- **die nach Abschnitt 20.2.4.16.3 vorzunehmende Prüfung für eine Zurechnung des Deckungsstocks zum Kunden spricht,**
- **aber trotzdem ein Versicherungsrisiko übernommen wird (und es sich somit zivilrechtlich um eine Versicherung handelt).**

20.2.4.16.7 Anwendungszeitraum

Rz 6215

Die hier dargestellten Grundsätze sind in allen offenen Verfahren anzuwenden. Von einer Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an die depotführende Bank ist bei Depots, die von ausländischen Versicherungsunternehmen vor dem 1.7.2010 begründet wurden bzw. die vor dem 1.7.2010 auf ausländische Versicherungsunternehmen übertragen wurden, abzusehen. Dies gilt nicht, wenn die depotführende Bank oder ein Unternehmen desselben Konzerns (§ 15 AktG) das ausländische Versicherungsprodukt vermittelt hat und die depotführende Bank wusste oder wissen musste, dass der Kunde („Versicherungsnehmer") und nicht das Versicherungsunternehmen über die im Deckungsstock befindlichen Vermögenswerte verfügen kann (siehe Abschnitt 20.2.4.16.3).

20.2.4.16.8 KESt-Abzug

Rz 6216

Werden die im Deckungsstock befindlichen Wertpapiere aus ertragsteuerlicher Sicht dem Versicherungsnehmer zugerechnet, sind auch die auf ihn entfallenden Einkünfte aus diesen Wertpapieren des Deckungsstocks unmittelbar ihm zuzurechnen und bei ihm zu besteuern.

Handelt es sich dabei um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne des § 27 Abs. 2 EStG 1988, ist bei Vorliegen inländischer Einkünfte gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 der Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen. Abzugsverpflichteter ist dabei – neben dem Schuldner der Kapitalerträge bei inländischen Dividenden (§ 95 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988) – die auszahlende Stelle gemäß § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988.

Werden Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und aus Derivaten gemäß § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 erzielt, ist bei Vorliegen inländischer Einkünfte gemäß § 93 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 der Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen. Abzugsverpflichteter ist dabei die inländische depotführende Stelle oder bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 95 Abs. 2 Z 2 lit. b EStG 1988 die inländische auszahlende Stelle.

20.2.4.17 Agrargemeinschaften

20.2.4.17.1 Allgemeines

Rz 6217

Agrargemeinschaften können als Körperschaft öffentlichen Rechts oder als juristische Person privaten Rechts errichtet sein. Zur allgemeinen Rechtsnatur der Agrargemeinschaften siehe Rz 5030 ff.

Geld- und Sachausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften (siehe Rz 5030) stellen Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 EStG 1988 dar. Das Ausüben des Rechts auf bloße Nutzung der Liegenschaften der Agrargemeinschaft (zB die Nutzung des Weide- oder Wegerechtes) stellt keine Sachausschüttungen dar.

Werden im Privatvermögen gehaltene Anteile an der Agrargemeinschaft veräußert oder auf sonstige Weise abgeschichtet, führt dies zu Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988.

20.2.4.17.2 KESt-Abzug

Rz 6218

Geld- und Sachausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften sind als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. d EStG 1988 im Wege des Kapitalertragsteuerabzugs zu erfassen. Abzugsverpflichteter ist gemäß § 95 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 die Agrargemeinschaft als Schuldner der Kapitalerträge.

Für den Kapitalertragsteuerabzug ist es dabei 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 weiters grundsätzlich unabhängig davon vorzunehmen, ob die dahinter stehenden Erträge beim Anteilsinhaber steuerpflichtig oder steuerfrei sind.

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).

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 Kapitalertragsteuerabzugs 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.

Rz 6218a

Zur Ausschüttung gehören nur Beträge, die auf Grund des Anteilsrechtes ausgeschüttet werden. Beträge, die auf Grund eines anderen Rechtsgrundes an die Anteilsinhaber ausgeschüttet werden, sind nicht als Ausschüttung anzusehen. Dies ist etwa bei der Alpungsprämie der Fall, wenn diese nach Maßgabe des aufgetriebenen Viehs an dessen Besitzer unabhängig von seiner Mitgliedschaft bei der Gemeinschaft ausbezahlt wird. Gleiches gilt für Erlöse aus Milch- (oder Käse-)verkäufen, wenn eine Abrechnung nach der tatsächlichen Milchmenge der Kühe des jeweiligen Bauern erfolgt.

Rz 6218b

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.

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 1988)" 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:***

Bruttoausschüttung vom 20. Jänner 03 für 02	***3.000 Euro***
davon Kapitalertragsteuer, abgeführt an das Finanzamt X.	***750 Euro***
Nettoausschüttung	***2.250 Euro***

Rz 6218c

Werden bei forstlichen Agrargemeinschaften zustehende Holznutzungsrechte dem Anteilsinhaber zur Schlägerung zugewiesen, ist das zur Entnahme zur Verfügung stehende Holz dem Anteilsinhaber als zugeflossen anzusehen; bei Überschreiten der Freigrenze von 2.000 Euro (bis einschließlich 2004: 1.000 Euro) ist daher ein entsprechender Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen, auch wenn die tatsächliche Entnahme des Holzes erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt.

Die Bewertung von Brennholz kann nach den in der Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II Nr. 416/2001, vorgesehenen Werten erfolgen.

Es bestehen keine Bedenken, für geschlägertes Nutzholz einen Wert von 60 Euro pro Festmeter und für Nutzholz am Stock einen Wert von 30 Euro pro Festmeter anzusetzen.

Es bestehen weiters keine Bedenken, den Bezug von Elementarholz (Holz zur Wiedererrichtung von durch Katastrophenschäden beschädigten oder vernichteten, betrieblich oder privat genutzten Gebäuden eines Mitgliedes der Agrargemeinschaft) sowie - ab 2005 - das vom Anteilsinhaber für den Eigenbedarf genutzte Holz weder auf die Freigrenze anzurechnen noch einem Kapitalertragsteuerabzug zu unterwerfen.

Ferner bestehen keine Bedenken, wenn Ausschüttungen, die wegen Waldnutzungen infolge Windbruchs durch die Agrargemeinschaft getätigt werden, gemäß § 206 lit. a BAO auf 10 Jahre verteilt werden.

20.2.5 Befreiungen

20.2.5.1 Genussscheine und junge Aktien

Rz 6219

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 ist die Möglichkeit des Sonderausgabenabzugs für Ausgaben natürlicher Personen für die Anschaffung von Genussscheinen im Sinne des § 6 des Beteiligungsfondsgesetzes und für die Erstanschaffung junger Aktien bestimmter Aktiengesellschaften abgeschafft

worden. Der Sonderausgabenabzug ist gemäß § 18 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 nur mehr für Anschaffungen vor dem 1.1.2011 möglich.

In Ergänzung dazu sieht das neue Besteuerungsregime für Kapitaleinkünfte auch keine Steuerbefreiung von Ausschüttungen aus den genannten Genussscheinen und von Gewinnanteilen aus jungen Aktien mehr vor, soweit es sich um Neuvermögen handelt (vgl. bisher § 27 Abs. 3 Z 1 und 2 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011). Für Altvermögen, dessen Anschaffung gemäß § 18 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 sonderausgabenbegünstigt war, gilt die Befreiung weiter (§ 124b Z 183 EStG 1988).

20.2.5.2 Ausschüttungen aus Aktien und aus Genussrechten von Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften

Rz 6220

Ausschüttungen aus Aktien und aus Genussrechten, die von Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften im Sinne des § 5 Z 14 KStG 1988 ausgegeben wurden, sind gemäß § 27 Abs. 7 EStG 1988 bis zu einem Nennbetrag von insgesamt höchstens 25.000 Euro steuerfrei. Die Steuerbefreiung erfolgt im Rahmen der Veranlagung durch Anrechnung beziehungsweise Erstattung der Kapitalertragsteuer.

20.2.5.3 Tilgungsträger für fremdfinanzierte Wohnraumschaffung

Rz 6221

Als Tilgungsträger werden verschiedenste Formen von Kapitalanlagen bezeichnet, die zur Tilgung eines endfälligen Kredites angespart werden. Dabei werden nur die anfallenden Zinsen laufend beglichen, während zur Tilgung des endfälligen Kredites langfristige Veranlagungsprodukte – als Tilgungsträger oder Tilgungsersatzmittel bezeichnet – angespart werden.

Um die aufgrund der Steuerpflicht der Tilgungsträgergewinne entstehende Finanzierungslücke zu verhindern, ist eine antragsgebundene Ausnahme von der Besteuerung von realisierten Wertsteigerungen aus Kapitalvermögen und

Derivaten (inklusive einer allfälligen Fremdwährungskomponente) vorgesehen. Unter den angeführten Voraussetzungen steht die Befreiung auch für Teilrealisierungen zu. Die Befreiung kommt bei nach § 30 EStG 1988 zu erfassenden Veräußerungsgewinnen aus Neuvermögen nicht zur Anwendung.

Erfasst werden ausschließlich Kapitalprodukte im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988, die im Rahmen eines vor dem 1.11.2010 abgeschlossenen Tilgungsplanes angeschafft worden sind. Unter Tilgungsplan ist der mit dem Kreditinstitut abgestimmte Ansparplan für den Tilgungsträgeraufbau, in dem nicht die laufenden Rückzahlungen an den Kreditgeber, sondern die laufenden Sparbeträge und die Art der anzuschaffenden Wertpapiere angeführt werden, zu verstehen. Erfolgt der Aufbau des Tilgungsträgers nicht durch laufende Ansparvorgänge, sondern durch eine Einmalzahlung, ändert dies nichts an der Anschaffung im Rahmen eines Tilgungsplanes.

Rz 6221a

Der Tilgungsplan muss nachweislich im Zusammenhang mit einem Darlehen stehen, womit ausschließlich endfällige Tilgungsträgerkredite erfasst werden. Der freiwillige und ohne vertragliche Vereinbarung mit dem Kreditinstitut vorgenommene Aufbau von Tilgungsträgern zur Tilgung endfälliger Kredite ist von der Befreiungsbestimmung nicht erfasst. Dabei handelt es sich um Maßnahmen der privaten Vermögensbildung, die jedenfalls nicht im Rahmen eines abgeschlossenen Tilgungsplanes vorgenommen werden.

Künftige inhaltliche Abänderungen des vor dem 1.11.2010 abgeschlossenen Tilgungsplanes müssen vom damals abgeschlossenen Kreditvertrag sowie den Tilgungs- oder Ansparbedingungen als Bestandteil des Kreditvertrags gedeckt sein. Sehen somit die Kreditbedingungen die Möglichkeit einer Umschichtung des Tilgungsträgers vor – etwa weil die Wertentwicklung nicht den Prognosen entspricht oder weil der bereits erzielte Gewinn abgesichert werden soll –, ist eine solche Änderung für die Befreiung nicht schädlich. Sind hingegen im ursprünglichen Kreditvertrag solche Umschichtungen nicht vorgesehen, führen später im Einvernehmen zwischen Kreditinstitut und Kreditnehmer

vorgenommene Änderungen zur Versagung der Befreiung. Findet eine Umschuldung unter Wechsel des Kreditinstitutes statt, steht die Befreiung nur dann weiterhin zu, wenn der Tilgungsträger sowie die Tilgungsplankonditionen unverändert übernommen werden.

Rz 6221b

Der Tilgungsplan muss im Zusammenhang mit einem Kredit stehen, das dem Erwerb eines Eigenheimes, der Wohnraumschaffung oder Wohnraumsanierung im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dient. Der Verweis auf die Bestimmung über den Sonderausgabenabzug dient lediglich dazu, die Begriffe des Eigenheimes, der Wohnraumschaffung und der Wohnraumsanierung abzugrenzen und ist nur als programmatische Ausrichtung zu verstehen. Aufgrund des unterschiedlichen Anwendungsbereiches soll die Befreiung daher nicht nur ausschließlich dann zustehen, wenn auch der entsprechende Sonderausgabenabzug möglich wäre.

Der Erwerb eines Eigenheimes umfasst jene Fälle, in denen Wohnraum samt Grund und Boden erworben wird. Aufgrund des Verweises auf § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 ist ein weiter Eigenheimbegriff der Befreiungsbestimmung anzunehmen, womit etwa auch Eigentumswohnungen darunter fallen. Die Definition des Eigenheimes und der Eigentumswohnung ist dabei durch § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 vorgegeben, womit die Einschränkung bezüglich der Größe und Nutzungsart zum Tragen kommen. Wird hingegen nur Grund und Boden erworben (= ein Vorgang, der grundsätzlich von § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 erfasst ist), fällt dies nicht unter den Eigenheimbegriff der Befreiungsbestimmung. Zulässig ist allerdings die Anschaffung mehrerer Objekte.

Die Wohnraumschaffung umfasst jene Fälle, in denen Wohnraum neu errichtet wird. Unter Wohnraum sind ebenso wie beim Erwerb sowohl Eigenheime als auch Eigentumswohnungen zu verstehen, womit die zuvor genannten Einschränkungen ebenso zur Anwendung kommen. Auch hier können mehrere Objekte errichtet werden. Anders als beim Erwerb eines Eigenheimes ist zudem im Zuge einer geplanten Wohnraumschaffung auch der vorbereitende Erwerb von Grund und Boden von der Befreiung erfasst.

Die Wohnraumsanierung entspricht weitgehend der Bestimmung des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 (siehe dazu LStR 2002 Rz 522 ff).

Der Kredit muss zudem den genannten Zwecken dienen, wobei es allerdings unschädlich ist, wenn nicht die gesamte Kreditsumme ausschließlich dafür aufgewendet wird. Werden beispielweise neben einer Eigentumswohnung auch Einrichtungsgegenstände wie etwa Möbel mit dem gleichen Kredit angeschafft, kann solange weiterhin von einer den begünstigten Zwecken dienenden Kreditaufnahme ausgegangen werden, als der weit überwiegende Teil (mindestens 80%) der Kreditsumme dazu verwendet wird.

Rz 6221c

Die Befreiung steht nur zu, soweit die Darlehensvaluta den Betrag von 200.000 Euro nicht übersteigt. Unter Darlehensvaluta ist der Gesamtkreditbetrag im Sinne des § 2 Abs. 10 Verbraucherkreditgesetz zu verstehen, somit die Summe aller Beträge, die vom Kreditgeber aus einem bestimmten Kreditvertrag zur Verfügung gestellt werden. Bei einem Fremdwährungskredit ist für die Umrechnung in Euro der Währungskurs im Zeitpunkt des Kreditvertragsabschlusses heranzuziehen.

Die angegebene Höhe des Gesamtkreditbetrages ist allerdings nicht als Ausschlussgrenze – somit nicht im Sinne einer Freigrenze – zu verstehen. Kredite mit einem Gesamtkreditbetrag von über 200.000 Euro schließen damit nicht die gesamte Befreiung aus. Diese steht dann nur noch anteilig, im Verhältnis der 200.000 Euro zur Gesamtkreditbetragssumme zu.

Diese Grenze ist auch nicht als personen-, sondern als kredit- und zusätzlich als objektbezogene Einschränkung zu verstehen. Hat ein Steuerpflichtiger somit mehrere, alle sonstigen notwendigen Voraussetzungen erfüllende Tilgungsträgerkredite für ein Objekt abgeschlossen, kann er die Befreiung für dieses Objekt bis zur 200.000 Euro-Grenze in Anspruch nehmen. Werden mehrere Objekte angeschafft, errichtet oder saniert, steht die Befreiung für jedes Objekt bis zur 200.000 Euro-Grenze zu. Errichten mehrere Personen gemeinsam ein Objekt und nehmen sie daher gesondert oder gemeinsam einen

Tilgungsträgerkredit für dieses Objekt auf, steht die 200.000 Euro-Grenze für jede Person zu.

Die steuerpflichtigen Wertsteigerungen des Tilgungsträgers bleiben auf Antrag des Steuerpflichtigen steuerfrei. Es handelt sich somit nicht um eine automatische Befreiung, sondern um eine antragsgebundene, wobei der Antrag in der Veranlagung geltend zu machen ist.

20.2.5.4 Wohnsparaktien

Rz 6222

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 einem inländischen Kreditinstitut Folgendes:

- **Die Kapitalerträge sind im Ausmaß bis zu 4% des Nennbetrages der Aktien, Wandelschuldverschreibungen und Partizipationsrechte steuerfrei; dabei hat auch kein Kapitalertragsteuerabzug stattzufinden.**
- **Für darüber hinausgehende Kapitalerträge gilt die in § 97 EStG 1988 vorgesehene Abgeltungswirkung bei Vornahme des Kapitalertragsteuerabzugs.**

Da anders als bei der bis zum Budgetbegleitgesetz 2011 vorgesehenen Steuerbefreiung für Genussscheine und junge Aktien keine Verknüpfung zwischen der Steuerbefreiung und dem Sonderausgabenabzug besteht, ändert sich nichts durch den Wegfall der Möglichkeit des Sonderausgabenabzugs. Die Dividende ist daher auch weiterhin dann im erwähnten Ausmaß steuerfrei, wenn keine Möglichkeit des Sonderausgabenabzugs besteht, somit auch dann, wenn die Wohnbauaktie von einem Vorbesitzer erworben wurde oder in früheren Veranlagungszeiträumen im Sonderausgabenhöchstbetrag nicht mehr Deckung gefunden hat. Voraussetzung für die teilweise Steuerfreiheit der

Dividendenausschüttungen ist lediglich die Hinterlegung der Aktie auf einem Depot.

Die Befreiung gilt auch für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften iSd § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 KStG 1988.

Die Befreiung erstreckt sich auch auf die in Veräußerungserlösen enthaltenen Stückzinsen.

20.3 Besonderer Steuersatz

20.3.1 Allgemeines

Rz 6223

Mit dem BBG 2011 wurde die Anwendung des besonderen Steuersatzes von 25% auf Kapitaleinkünfte, unabhängig davon, ob im Abzugsweg oder im Zuge der Veranlagung erhoben, vorgesehen. Dies machte die bis dahin geltenden entsprechenden Regelungen des § 37 Abs. 8 EStG 1988 und des § 93 EStG 1988 in der Fassung vor dem BBG 2011 obsolet. Ausnahmen vom besonderen Steuersatz enthält § 27a Abs. 2 EStG 1988 (siehe Abschnitt 20.3.3).

Der zweite Halbsatz des § 27a Abs. 1 EStG 1988 übernahm den Inhalt des bis zum BBG 2011 geltenden § 97 Abs. 3 EStG 1988: Mit dem besonderen Steuersatz besteuerte Einkünfte sind weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte, noch beim Einkommen zu berücksichtigen, das bedeutet, dass es – unabhängig von der Erhebungsform – bei der Besteuerung mit 25% bleibt. Diese „Abgeltungswirkung" der 25%-Besteuerung ergibt sich daher schon direkt aus § 27a EStG 1988; die in § 97 EStG 1988 vorgesehene „Steuerabgeltung" hat daher gegenüber der Rechtslage vor dem BBG 2011 nur mehr für die Frage Bedeutung, ob Kapitaleinkünfte, bei denen Kapitalertragsteuer abgezogen wurde, in die Veranlagung (zum besonderen Steuersatz) aufzunehmen sind (siehe Abschnitt 20.5.1). Die Formulierung wurde insoweit präzisiert, als nun im Falle der Regelbesteuerung ausdrücklich auch die an sich endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge zum Gesamtbetrag der Einkünfte und zum Einkommen zählen. Dies entspricht einerseits der tatsächlichen Steuerberechnung unter

Einbeziehung dieser Einkünfte und stellt andererseits ein klares Bescheidbild sicher.

20.3.2 Verhältnis von § 27a EStG 1988 zu anderen Bestimmungen

Rz 6224

Dem besonderen Steuersatz unterliegende Kapitaleinkünfte sind, außer bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption, insbesondere auszuscheiden

- **bei der Ermittlung des Höchstbetrages für den Spendenabzug im Rahmen der Sonderausgaben (§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988),**
- **bei der Bemessungsgrundlage für die Tarifierung (§ 33 Abs. 1 EStG 1988),**
- **bei der Ermittlung des ermäßigten Durchschnittssteuersatzes (§ 37 Abs. 1 und 5, § 38 Abs. 1 EStG 1988), des Progressionsvorbehaltes und des besonderen Progressionsvorbehaltes (§ 3 Abs. 2 und 3 EStG 1988)**
- **bei der Berechnung des Erstattungsbetrages für Alleinverdiener sowie für Alleinerzieher (§ 33 Abs. 8 bzw. § 40 EStG 1988),**
- **bei der Ermittlung des Selbstbehalts für außergewöhnliche Belastungen (§ 34 Abs. 4 EStG 1988).**

Rz 6224a

Beim Gewinnfreibetrag ist dagegen nach § 10 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zu unterscheiden:

- **Betriebliche Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, die dem besonderen Steuersatz unterliegen, zählen nicht zur Bemessungsgrundlage, außer es wird die Regelbesteuerungsoption ausgeübt.**
- **Betriebliche Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen und Derivaten, die dem besonderen Steuersatz unterliegen, zählen zur Bemessungsgrundlage.**

Rz 6224b

Bei folgenden Regelungen sind dem besonderen Steuersatz unterliegende Kapitaleinkünfte nur dann auszuscheiden, wenn Kapitalertragsteuer abgezogen wurde und die Steuerpflicht mit dem Kapitalertragsteuerabzug gemäß § 97 Abs. 1 EStG 1988 abgegolten ist (siehe dazu Abschnitt 29.7):

- **für die Anwendung und das Ausmaß eines Veranlagungsfreibetrages (§ 41 Abs. 3 EStG 1988),**
- **für den Eintritt der Steuererklärungspflicht (§ 42 Abs. 1 Z 3 EStG 1988).**

Rz 6224c

Die Beurteilung des Vorliegens einer steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle bzw. steuerlich unbeachtlichen Liebhaberei ist von § 27a und § 97 EStG 1988 unberührt. Kapitalerträge, die im Rahmen einer bestimmten Betätigung anfallen, sind daher für die Beurteilung dieser Frage – ungeachtet der im Übrigen eintretenden Abgeltungswirkungen – anzusetzen.

Rz 6224d

Zum besonderen Steuersatz besteuerte Kapitaleinkünfte zählen nur beim Steuerpflichtigen selbst und bei der Berechnung seiner Einkommensteuer nicht zum Gesamtbetrag der Einkünfte und zum Einkommen. Dies bedeutet Folgendes:

- **Zum besonderen Steuersatz besteuerte Kapitaleinkünfte des (Ehe-)Partners dürfen bei Beurteilung des Anspruchs auf den Alleinverdienerabsetzbetrag (§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988) bzw. des erhöhten Pensionistenabsetzbetrages (§ 33 Abs. 6 Z 1 EStG 1988) beim anderen (Ehe-)Partner nicht außer Ansatz bleiben. Auch zum besonderen Steuersatz besteuerte Kapitaleinkünfte fallen dabei wie die übrigen Einkünfte unter die allgemeine Einkunftsgrenze von 6.000 bzw. 2.200 Euro.**
- **In jenen Fällen, in denen die abgegoltenen Kapitalerträge nicht für die Berechnung der Einkommensteuer, sondern für andere Zwecke von Bedeutung sind (Ermittlung des wirtschaftlichen Einkommens im Bereich der Mietzinsbeihilfe, Einkommensermittlung für außersteuerliche**

Förderungsgesetze), bleiben die zum besonderen Steuersatz besteuerten Kapitaleinkünfte ebenfalls beachtlich.

Rz 6224e

§ 27a Abs. 6 EStG 1988 sieht vor, dass die Bestimmungen des § 27a Abs. 1 bis 5 EStG 1988 auch für die von natürlichen Personen im betrieblichen Bereich (oder im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) erzielten Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, aus realisierten Wertsteigerungen aus Kapitalvermögen und aus Derivaten Anwendung finden. Damit kommt der 25-prozentige Steuersatz für die genannten Einkünfte auch im betrieblichen Bereich zur Anwendung. (Der in § 27a Abs. 4 Z 2 EStG 1988 enthaltene Ausschluss von Anschaffungsnebenkosten kommt dessen ungeachtet gemäß dem zweiten Satz dieser Vorschrift im betrieblichen Bereich nicht zur Anwendung; die Bewertungsbestimmungen des § 6 EStG 1988 gehen somit vor; siehe Abschnitt 4.8) Auch im betrieblichen Bereich bleibt es (ausgenommen bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption) bei der 25-prozentigen Besteuerung; ob aber bereits der Kapitalertragsteuerabzug Abgeltungswirkung entfaltet, oder die Einkünfte in die Einkommensteuererklärung aufzunehmen und zum besonderen Steuersatz zu veranlagen sind, ergibt sich aus § 97 EStG 1988 (siehe Abschnitt 29.7).

20.3.3 Ausnahmen vom besonderen Steuersatz

Rz 6225

Der Rechtslage vor dem BBG 2011 entsprechend soll nur für bestimmte Einkünfte keine 25-prozentige Endbesteuerung greifen. Aufgrund der Anknüpfung von § 93 EStG 1988 an die Anwendung des besonderen Steuersatzes kommt es im Gegensatz zur früheren Rechtslage aber nur dann zum Abzug von Kapitalertragsteuer, wenn damit auch die Abgeltungswirkung verbunden ist (eine Ausnahme bilden Fälle, in denen zu Unrecht bzw. aufgrund einer nicht den tatsächlichen Umständen entsprechenden Fiktion gemäß § 93 Abs. 5 EStG 1988 Kapitalertragsteuer abgezogen wurde; siehe Abschnitt 29.5.2). Die vom

besonderen Steuersatz ausgenommenen Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen somit grundsätzlich keinem Kapitalertragsteuerabzug.

Rz 6225a

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nicht dem besonderen Steuersatz von 25%, sondern dem normalen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuertarif unterliegen, sind in § 27a Abs. 2 EStG 1988 abschließend aufgezählt:

- **Einkünfte aus Darlehen und nicht verbrieften sonstigen Forderungen, denen kein Bankgeschäft zu Grunde liegt (Z 1)**
  Darunter fallen insbesondere Privatdarlehen und sonstige nicht verbriefte private Forderungen, wie zB nicht verbriefte obligationenähnliche Genussrechte.
- **Einkünfte aus nicht öffentlich begebenen Forderungswertpapieren und Immofondsanteilen (Z 2)**
  Wertpapiere, die ein Forderungsrecht verbriefen, einschließlich verbriefte Derivate (insbesondere Indexzertifikate), sowie Anteilscheine an einem Immobilienfonds im Sinne des Immobilien-Investmentfondsgesetzes sowie an einem ausländischen Immobilienfonds (§ 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes), einschließlich der als ausgeschüttet geltenden Erträge, unterliegen nicht dem besonderen Steuersatz, wenn diese bei ihrer Begebung in rechtlicher oder tatsächlicher Hinsicht keinem unbestimmten Personenkreis angeboten werden (= öffentliches Angebot). Bei nicht öffentlich begebenen Forderungswertpapieren bzw. Immofondsanteilen kommt es somit im Anwendungsbereich des BBG 2011 zum Entfall des Kapitalertragsteuerabzugs; allerdings ist bei ausländischen Wertpapieren im Zweifel davon auszugehen, dass ein solches öffentliches Angebot gegeben ist und KESt einzubehalten ist (siehe Abschnitt 29.5.2.2). Ein öffentliches Angebot ist eine Mitteilung an das Publikum in jeglicher Form und auf jegliche Art und Weise, die ausreichende Informationen über die Bedingungen eines Angebots (oder einer Einladung zur Zeichnung) von Wertpapieren oder Veranlagungen und über die anzubietenden Wertpapiere oder Veranlagungen

enthält, um einen Anleger in die Lage zu versetzen, sich für den Kauf oder die Zeichnung dieser Wertpapiere oder Veranlagungen zu entscheiden. Es handelt sich dabei um ein Angebot im Sinne des § 861 ABGB, das an einen unbestimmten Personenkreis gerichtet wird. Vom Publikum bzw. einer sich nicht an bestimmte Personen wendenden Willenserklärung kann jedenfalls dann ausgegangen werden, wenn der Anbieter die namentliche Identität jener Personen, an die sich ein Angebot richtet, nicht vor der Abgabe seiner Willenserklärung festgelegt hat. Richtet sich die Willenserklärung an einen Personenkreis von mehr als 100 Personen, so gilt das Angebot als öffentlich. Der Anbieter kann diese Annahme widerlegen.
Einem solchen Angebot ist eine sich nicht an bestimmte Personen wendende Aufforderung, auf den Erwerb von Wertpapieren oder Veranlagungen gerichtete Angebote zu stellen, gleichzuhalten.
Von einem öffentlichen Angebot ist auszugehen,

- **wenn die betroffenen Wertpapiere der Prospektpflicht gemäß § 2 KMG unterliegen oder**
- **bereits an geregelten Märkten gehandelt werden (siehe dazu die Übersicht über die geregelten Märkte und einzelstaatlichen Rechtsvorschriften zur Umsetzung der entsprechenden Anforderungen der Richtlinie 2004/39/EG des Europäischen Parlaments und des Rates über Märkte für Finanzinstrumente, ABl. Nr. C 348 vom 21.12.2010 S. 9), oder**
- **es sich um allgemein angebotene Kassenobligationen handelt.**

Eine bei der Ausgabe des Forderungswertpapiers vereinbarte Nachrangigkeit in der Bedeckung des Forderungskapitals hat für sich auf das Vorliegen eines öffentlichen Angebots keinen Einfluss.
Für die Vermutung eines öffentlichen Angebotes spricht, wenn die Forderungswertpapiere

- **von einem oder mehreren in- oder ausländischen Kreditinstituten übernommen und vertrieben werden oder**

- **über Medien allgemein zur Zeichnung angeboten werden (APA, Fachpresse) oder**
- **über ein anerkanntes Handelssystem (zB Reuters, Bloomberg usw.) zur Zeichnung angeboten werden.**

Als Beweismittel für das Vorliegen eines öffentlichen Angebotes eignen sich insbesondere

- **Übernahme- oder Syndikatsverträge,**
- **Informationsschreiben der Kreditinstitute an ihre Vertriebsorganisationen oder allgemeine Kundeninformationen (zB Zusendung von Zeichnungsprospekten an den präsumtiven Kundenkreis),**
- **Mitteilungen an Presseagenturen, Belegexemplare der Veröffentlichung,**
- **Eingabeprotokolle und -journale oder Ausdrucke anerkannter Handelssysteme.**

Eine Überprüfung des Vorliegens eines öffentlichen Angebots entfällt, wenn nachgewiesen werden kann, dass ein Forderungswertpapier innerhalb von sechs Monaten nach seiner Emission von mehr als 100 verschiedenen Käufern erworben wurde.
Der Nachweis des Erwerbes der erforderlichen Anzahl der Käufer ist folgendermaßen zu erbringen:

- **Bei Forderungswertpapieren, die bei Kreditinstituten hinterlegt sind, durch die Vorlage der Bestätigung des die Emission führenden Kreditinstitutes, dass die erforderliche Käuferanzahl innerhalb von sechs Monaten erreicht worden ist.**
- **Bei Forderungswertpapieren, die nicht bei Kreditinstituten hinterlegt sind, durch die Vorlage einer notariellen Bestätigung, dass die erforderliche Käuferanzahl innerhalb von sechs Monaten erreicht worden ist.**

- **Einkünfte aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters (Z 3)**

Dies umfasst sowohl Gewinnanteile als auch Abschichtungsüberschüsse und Veräußerungsgewinne. Im Anwendungsbereich des BBG 2011 kommt es somit zu einem Entfall des Kapitalertragsteuerabzugs bei stillen Beteiligungen. Allerdings wurde für beschränkt steuerpflichtige stille Beteiligte eine Abzugsteuer in § 99 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 vorgesehen.

- **Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen (Z 4)**
- **Ausgleichszahlungen und Leihgebühren, wenn es sich beim Entleiher (Pensionsnehmer) weder um ein Kreditinstitut noch um eine Zweigstelle im Sinne des § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 handelt (Z 5). Zusätzliches Erfordernis für die Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes ist, dass die weitergeleiteten Kapitalerträge bei direktem Bezug durch den Pensionsgeber/Verleiher dem besonderen Steuersatz unterliegen würden (siehe Abschnitt 20.2.1.11).**
- **Steuerpflichtige Versicherungsleistungen (Z 6)**
  Unterschiedsbeträge zwischen der eingezahlten Versicherungsprämie und der Versicherungsleistung im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 oder die realisierte Wertsteigerung aus der Veräußerung des Anspruchs aus dem Versicherungsvertrag, unterliegen – sofern sie steuerpflichtig sind (siehe Abschnitt 20.2.1.10.1) – dem progressiven Tarif.
- **Einkünfte aus nicht verbrieften Derivaten im Sinne des § 27 Abs. 4 EStG 1988 (Z 7)**
  Zusätzlich ist bei verbrieften Derivaten ein öffentliches Angebot erforderlich (siehe oben, § 27a Abs. 2 Z 2 EStG 1988).
  Wird für unverbriefte Derivate eine der Kapitalertragsteuer entsprechende freiwillige Abzugsteuer von einer der in § 95 Abs. 2 Z 2 lit. b EStG 1988 genannten Einrichtungen einbehalten und abgeführt, gilt die Ausnahme vom besonderen Steuersatz nicht und § 95 Abs. 1 und § 97 EStG 1988 sind sinngemäß anzuwenden.

Rz 6225b

Bei über Investmentfonds im Sinne des § 3 Abs. 2 Z 30 InvFG 2011 sowie Immobilieninvestmentfonds im Sinne des ImmoInvFG bezogenen Zinsen aus verbrieften Forderungen bzw. Einkünften aus Derivaten kann die Prüfung des öffentlichen Angebots bzw. der Verbriefung unterbleiben.

Rz 6225c

Fließt der Veräußerungserlös aus einer dem besonderen Steuersatz unterliegenden Kapitalanlage (zB Beteiligung) über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr ratenmäßig zu, sind deren Anschaffungskosten vom auf den Veräußerungszeitpunkt abgezinsten Verkaufspreis in Abzug zu bringen. Von den in späteren Jahren zufließenden Raten ist der in den Ratenzahlungen enthaltene Zinsanteil auszuscheiden und zum Normaltarif zu erfassen.

20.3.4 Regelbesteuerungsoption

20.3.4.1 Verhältnis von Regelbesteuerungsoption und Verlustausgleichsoption

Rz 6226

§ 27a Abs. 5 EStG 1988 enthält die bis zum BBG 2011 in § 97 Abs. 4 EStG 1988 verankerte Möglichkeit des Steuerpflichtigen, seine KESt-pflichtigen bzw. dem besonderen Steuersatz unterliegenden Einkünfte im Wege der Veranlagung zum Tarif besteuern zu lassen. Da nach dem BBG 2011 jedoch die Veranlagung von Kapitaleinkünften nicht mehr automatisch mit der Anwendung des progressiven Tarifs einhergeht, wird jene in § 27a Abs. 5 EStG 1988 nicht mehr „Veranlagungsoption", sondern „Regelbesteuerungsoption" genannt. Zur Geltendmachung eines Verlustausgleichs bloß innerhalb der 25%-Schedule ist die Ausübung der Regelbesteuerungsoption daher nicht nötig; wünscht der Steuerpflichtige nur einen Verlustausgleich innerhalb der mit 25% besteuerten Einkünfte aus Kapitalvermögen, kann er – isoliert von der in § 27a Abs. 5 EStG 1988 enthaltenen Regelbesteuerungsoption – die Verlustausgleichsoption gemäß § 97 Abs. 2 EStG 1988 ausüben (siehe Abschnitt 20.5.2). Dasselbe gilt in Fällen, in denen Entlastungsverpflichtungen aufgrund von

Doppelbesteuerungsabkommen wahrzunehmen sind; auch diese können im Wege der Verlustausgleichsoption gemäß § 97 Abs. 2 EStG 1988 geltend gemacht werden (siehe Abschnitt 20.5.2).

20.3.4.2 Voraussetzungen zur Ausübung der Regelbesteuerungsoption

Rz 6227

Wie schon vor dem BBG 2011 kann die Regelbesteuerungsoption nur für sämtliche Kapitaleinkünfte des Steuerpflichtigen, dh. alle in- und ausländischen Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und Derivaten ausgeübt werden; sie umfasst auch die aufgrund des Subsidiaritätsprinzips unter den Haupteinkunftsarten zu erfassenden Kapitaleinkünfte.

Im Gegensatz zur Rechtslage vor dem BBG 2011 kann die Regelbesteuerungsoption unabhängig davon ausgeübt werden, ob die Anwendung des allgemeinen Steuertarifes zu einer geringeren Steuerbelastung führt als der besondere Steuersatz von 25%. Zu beachten ist, dass mit dem BBG 2011 § 37 Abs. 4 EStG 1988 entfallen ist, sodass ab 1.4.2012 sämtliche Kapitaleinkünfte (einschließlich Gewinnanteile und Einkünfte aus Beteiligungsveräußerungen außerhalb der Jahresfrist) im Falle der Regelbesteuerung dem Normalsteuersatz unterliegen. Ergibt sich aus der Veranlagung zum allgemeinen Steuertarif eine höhere Besteuerung als bei Beibehaltung des besonderen Steuersatzes (allenfalls auch bei Ausübung der Verlustausgleichsoption gemäß § 97 Abs. 2 EStG 1988, siehe Abschnitt 20.5.2), kann der Steuerpflichtige die Ausübung der Regelbesteuerungsoption auch noch im Rechtsmittelverfahren zurückziehen.

20.3.4.3 Rechtsfolgen der Ausübung der Regelbesteuerungsoption

Rz 6228

Die Ausübung der Regelbesteuerungsoption führt zu einer Veranlagung nach den allgemeinen Veranlagungstiteln der §§ 39 und 41 EStG 1988 unter Anrechnung

der entrichteten Kapitalertragsteuer, wobei sämtliche in- und ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen, auch wenn sie den Haupteinkunftsarten zugerechnet werden, dem Normalsteuersatz unterliegen. Es handelt sich daher um eine – durch die Bestimmungen des § 27a Abs. 5 EStG 1988 ergänzte – Veranlagung nach den §§ 39 oder 41 EStG 1988. Der Veranlagungsfreibetrag von 730 Euro gilt nicht für Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die der besondere Steuersatz anwendbar ist (§ 41 Abs. 3 EStG 1988). Zu beachten ist weiters, dass die in § 27 Abs. 8 EStG 1988 enthaltenen Einschränkungen des Verlustausgleichs (siehe Abschnitt 20.4) sowie das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988 auch bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption gelten.

Rz 6228a

Die Anrechnung bzw. Erstattung der Kapitalertragsteuer unterbleibt insoweit, als der Steuerpflichtige einem Dritten den Anspruch auf einen Alleinverdienerabsetzbetrag oder einen Kinderabsetzbetrag vermittelt. Übersteigen die vermittelten Absetzbeträge die anzurechnende Kapitalertragsteuer, kommt es daher zu keiner Erstattung.

Beispiele:

1. ***Ein Kind, für das ganzjährig Familienbeihilfe bezogen worden ist, hat im Jahr 01 Sparbuchzinsen von 3.000 Euro. Die Kapitalertragsteuer beträgt daher 750 Euro; der Kinderabsetzbetrag im Jahr 01 beträgt 58,40 Euro. Weitere Einkünfte liegen nicht vor. Es kommt 01 zu einer Erstattung von 49 Euro (750-12*58,40 = 49,20; Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988).***
2. ***Ein Kind, für das ganzjährig Familienbeihilfe bezogen worden ist, hat im Jahr 01 Sparbuchzinsen von 2.000 Euro. Die Kapitalertragsteuer beträgt daher 500 Euro; der Kinderabsetzbetrag im Jahr 01 beträgt 58,40 Euro. Weitere Einkünfte liegen nicht vor. Es kommt 01 zu keiner Erstattung der KESt, weil diese niedriger ist, als der für das Kind ganzjährig bezogene Kinderabsetzbetrag.***
3. ***Der Ehepartner eines Alleinverdieners mit zwei Kindern bezog im Jahr 01 Sparbuchzinsen von 2.000 Euro. Die KESt beträgt daher 500 Euro. Weitere Einkünfte liegen nicht vor. Eine KESt-Erstattung für 01 unterbleibt, da die KESt niedriger ist, als der dem Ehepartner zustehende Alleinverdienerabsetzbetrag in Höhe von 669 Euro.***

Für das Unterbleiben der Anrechnung ist ohne Belang, ob der Dritte den jeweiligen Absetzbetrag tatsächlich beantragt hat bzw. in Anspruch nimmt.

Beispiel:

Der Ehepartner A eines (potenziellen) Alleinverdieners B mit zwei Kindern erzielte im Jahr 01 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 5.000 Euro und bezog überdies Sparbuchzinsen von 2.000 Euro. Die KESt beträgt daher 500 Euro. Weitere Einkünfte liegen nicht vor.
Da auch Einkünfte aus Kapitalvermögen, die unter § 27a Abs. 1 EStG 1988 fallen, für die Einkunftsgrenze des Alleinverdienerabsetzbetrages von 6.000 Euro unabhängig davon relevant sind, ob eine Regelbesteuerung beantragt wird oder nicht, steht B hier jedenfalls kein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. A erhält daher im Fall der Regelbesteuerungsoption die gesamte KESt von 500 Euro erstattet.

20.3.4.4 Mindestbesteuerung bei ausländischen Kapitaleinkünften bei Kinderabsetzbetrag oder Alleinverdienerabsetzbetrag

Rz 6229

Zu beachten ist, dass es im Interesse der Herstellung eines gleichen Besteuerungsergebnisses wie bei KESt-pflichtigen Inlandserträgen bei Vorliegen von KESt-freien (insbesondere ausländischen) Kapitaleinkünften bei Kindern oder (Ehe)Partnern von Alleinverdienern zu einer Mindestbesteuerung kommt. § 42 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 sieht hier eine Steuererklärungspflicht und § 41 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 einen Pflichtveranlagungstitel bei gleichzeitigem Bezug von (idR geringfügigen) lohnsteuerpflichtigen Einkünften vor.

Beispiel (Variante des Beispiels 1 in Abschnitt 20.3.4.3):

Ein Kind, für das ganzjährig Familienbeihilfe bezogen worden ist, hat im Jahr 01 ausländische Sparbuchzinsen von 3.000 Euro. Ein Kapitalertragsteuerabzug erfolgte daher nicht. Es besteht Erklärungspflicht nach § 42 Abs. 1 Z 4 EStG 1988, bei der Veranlagung wird eine Mindeststeuer iHv 12*58,40 Euro = 700,80 Euro festgesetzt, weil in dieser Höhe auch bei inländischen Kapitalerträgen die KESt eine endgültige Besteuerung darstellen würde.

Beispiel 2 (Variante des Beispiels 2 in Abschnitt 20.3.4.3):

Ein Kind, für das ganzjährig Familienbeihilfe bezogen worden ist, hat im Jahr 01 ausländische Sparbuchzinsen von 2.000 Euro. Es besteht Erklärungspflicht nach § 42 Abs. 1 Z 4 EStG 1988, bei der Veranlagung wird eine Mindeststeuer iHv 500 Euro Euro festgesetzt, weil auch bei

inländischen Kapitalerträgen die gesamte KESt von 500 Euro eine endgültige Besteuerung darstellen würde.

20.3.5 Übergangsfragen

Rz 6230

Die Neuordnung der Besteuerung von Kapitalvermögen tritt grundsätzlich mit 1. April 2012 in Kraft; auf Kapitalvermögen, das § 27 EStG 1988 idF BBG 2012 unterliegt, ist auch § 27a EStG 1988 anwendbar. Hinsichtlich der Besteuerung von realisierten Wertsteigerungen (§ 27 Abs. 3 EStG 1988) und Derivaten (§ 27 Abs. 4 EStG 1988) ist daher zwischen Alt- und Neuvermögen zu unterscheiden (siehe Abschnitt 20.1.1.3). Grundsätzlich ist § 27a EStG 1988 nur auf dem neuen Besteuerungsregime unterliegendes Neuvermögen anzuwenden. Davon bestehen folgende Ausnahmen:

- **Auf betrieblich gehaltenes Kapitalvermögen ist der besondere Steuersatz von 25% auch auf Altvermögen anzuwenden, sofern die Veräußerung (Realisierung) nach dem 31.3.2012 erfolgt (§ 124b Z 192 EStG 1988). Siehe auch Rz 804.**
- **Beteiligungen im Sinne des § 31 EStG 1988 werden in § 27 Abs. 3 EStG 1988 überführt (§ 124b Z 185 lit. a erster TS EStG 1988). Auf sie ist bei Veräußerung nach dem 31.3.2012 daher bereits der besondere Steuersatz anwendbar.**
  Fließen Einnahmen aus einer vor dem 1.4.2012 veräußerten Beteiligung im Sinne des § 31 EStG 1988 erst nach dem 31.3.2012 zu, hat die Besteuerung nicht mit dem besonderen Steuersatz, sondern gemäß § 37 Abs. 1 iVm § 37 Abs. 4 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 mit dem Hälftesteuersatz zu erfolgen.
- **Auf nach dem 30.9.2011 und vor dem 1.4.2012 entgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter (ausgenommen Anteile an Körperschaften und Fondsanteile) und Derivate im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988, deren Veräußerung bzw. Abwicklung stets als Spekulationsgeschäft gelten, ist bei Veräußerung bzw. Abwicklung nach dem 31.3.2012 bereits der besondere Steuersatz anzuwenden (§ 124b Z 184 zweiter TS letzter Satz EStG 1988) und**

Werbungskosten dürfen nicht berücksichtigt werden. Nicht vom besonderen Steuersatz sowie dem Werbungskostenabzugsverbot umfasst sind vor dem 1.10.2011 angeschaffte Wirtschaftsgüter und Derivate, auch wenn sie nach dem 31.3.2012 veräußert bzw. abgewickelt werden.

20.4 Verlustausgleich

Rz 6231

Soweit Verluste aus Kapitalvermögen nicht bereits durch die depotführende Stelle beim KESt-Abzug berücksichtigt wurden, können diese im Rahmen der Veranlagung geltend gemacht werden. Soweit Abgeltungswirkung besteht, steht es dem Steuerpflichtigen frei, seine Verluste aus Kapitalvermögen durch Ausübung der Verlustausgleichsoption gemäß § 97 Abs. 2 EStG 1988 geltend zu machen; eine Offenlegung sämtlicher der Abgeltungswirkung unterliegender Einkünfte aus Kapitalvermögen ist dazu nicht erforderlich (siehe Abschnitt 20.5.2).

Verluste aus Kapitalvermögen können nicht vorgetragen werden, und der Verlustausgleich unterliegt gemäß § 27 Abs. 8 EStG 1988 mehreren Einschränkungen. Grundsätzlich gelten diese Einschränkungen unabhängig davon, ob die Regelbesteuerungsoption gemäß § 27a Abs. 5 EStG 1988 ausgeübt wird (siehe Abschnitt 20.3.4).

Für Zwecke des Verlustausgleichs sind Veräußerungs- und Wiederbeschaffungsgeschäfte nicht als selbständige Rechtsgeschäfte anzuerkennen, wenn sie unter Einbindung der depotführenden Stelle zeitnah, miteinander verknüpft und ohne Kurs- bzw. Wiederbeschaffungsrisiko vorgenommen werden.

20.4.1 Kein Verlustausgleich gegen Sparbuchzinsen und Stiftungszuwendungen

Rz 6232

Verluste aus Wirtschaftsgütern und Derivaten gemäß § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 können nicht mit Zinserträgen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten

gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 und 3 EStG 1988 oder mit Zuwendungen von Stiftungen gemäß § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 ausgeglichen werden (§ 27 Abs. 8 Z 1 EStG 1988). Ein Ausgleich von Verlusten gegen praktisch risikolose Einkünfte wird damit ausgeschlossen.

Das Ausgleichsverbot umfasst aufgrund des Verweises auf § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 auch Zuwendungen ausländischer Stiftungen.

Zinsen aus von Kreditinstituten begebenen Forderungswertpapieren unterliegen nach dem Sinn der Regelung nicht dem Ausgleichsverbot. Dasselbe gilt für Ausgleichszahlungen im Rahmen von Wertpapierleihe und Pensionsgeschäft; für diese gilt das Ausgleichsverbot nur dann, wenn die weitergeleiteten Kapitalerträge vom Ausgleichsverbot umfasst wären.

Ob Gewinne oder Verluste aus der Umrechnung von Fremdwährungen vom Ausgleichsverbot umfasst sind, hängt von den Kapitalerträgen ab, mit denen sie in Verbindung stehen. Bei Umrechnung von Zinszahlungen aus einer Fremdwährung liegt ein enger Zusammenhang mit den Zinsen vor, sodass die dabei entstehenden Fremdwährungsgewinne ebenfalls vom Ausgleichsverbot umfasst sind.

20.4.2 Verluste aus stiller Gesellschaft auf Wartetaste

Rz 6233

Verlustanteile aus einer echten stillen Gesellschaft können - wie schon vor dem BBG 2011 - nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden, sondern liegen auf „Wartetaste" (näher dazu Abschnitt 20.2.1.8; § 27 Abs. 8 Z 2 EStG 1988).

20.4.3 Kein Ausgleich gegen tarifbesteuerte Kapitaleinkünfte

Rz 6234

Einkünfte, auf die der besondere Steuersatz von 25% gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 anwendbar ist, können nicht mit Einkünften ausgeglichen werden, für

die dieser aufgrund des § 27a Abs. 2 EStG 1988 nicht gilt (§ 27 Abs. 8 Z 3 EStG 1988). Daraus folgt, dass

- **Verluste aus Kapitalanlagen iSd § 27a Abs. 2 EStG 1988 nur mit Überschüssen aus Kapitalanlagen iSd § 27a Abs. 2 EStG 1988 ausgeglichen werden können und**
- **Gewinne und Verlusten innerhalb der mit dem Tarif besteuerten Einkünfte aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden können (mit Ausnahme der stillen Gesellschaft).**

Dies gilt auch, wenn die Regelbesteuerungsoption ausgeübt wird.

20.4.4 Kein Ausgleich von Verlusten gegen andere Einkunftsarten

Rz 6235

Verbleibt innerhalb der Einkünfte aus Kapitalvermögen nach einem horizontalen Verlustausgleich noch ein Verlustüberhang, ist dieser nicht mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgleichsfähig (§ 27 Abs. 8 Z 4 EStG 1988). Verluste aus § 27 EStG 1988 können somit auch nicht mit Gewinnen aus betrieblich gehaltenen Kapitalanlagen ausgeglichen werden.

Dagegen ist ein Ausgleich von Verlusten aus anderen Einkunftsarten mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen möglich; bei dem besonderen Steuersatz unterliegenden Einkünften aus Kapitalvermögen ist hierfür die Ausübung der Regelbesteuerungsoption gemäß § 27a Abs. 5 EStG 1988 notwendig.

> ***Beispiel:***
>
> ***Der Steuerpflichtige bezieht Zinsen aus Sparguthaben in Höhe von 1.000 Euro und Dividenden in Höhe von 2.000 Euro. Zusätzlich erleidet er einen Verlust in Höhe von 900 Euro durch die Veräußerung von Aktien. Weiters erleidet der Steuerpflichtige einen Verlust in Höhe von 10.000 Euro aus Gewerbebetrieb und bezieht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 8.000 Euro.***
>
> ***Der Verlust aus der Aktienveräußerung kann im Wege der Verlustausgleichsoption gegen die Dividenden ausgeglichen werden; die Einkünfte aus Kapitalvermögen betragen somit 2.100 Euro.***

Der Verlust aus Gewerbebetrieb kann gegen den Gewinn aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden.

Übt der Steuerpflichtige die Regelbesteuerungsoption aus, kann der verbleibende Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 2.000 Euro gegen die Einkünfte aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden; dann verbleibt ein Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 100 Euro.

Übt der Steuerpflichtige die Regelbesteuerungsoption nicht aus, geht der verbleibende Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 2.000 Euro in den Verlustvortrag ein, die Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 2.100 unterliegen in der Veranlagung dem besonderen Steuersatz von 25% und die KESt auf die Aktien und Sparbuchzinsen (750 Euro) wird angerechnet (525 Euro) bzw. gutgeschrieben (225 Euro).

20.4.5 Übergangsfragen

Rz 6236

Grundsätzlich stehen nur Einkünfte aus Kapitalvermögen, die bereits § 27 EStG 1988 ab der Fassung BBG 2011 unterliegen, für den Verlustausgleich zur Verfügung. Aus den Inkrafttretensvorschriften des BBG 2011 bzw. AbgÄG 2011 ergibt sich daher Folgendes:

- **Da § 27 Abs. 2 EStG 1988 grundsätzlich für Alt- und Neuvermögen ab 1. April 2012 gilt (siehe Abschnitt 20.2.1.13), sind ab 1. April 2012 zugeflossene Einkünfte aus der Überlassung von Kapital – unabhängig davon, ob Alt- oder Neuvermögen iSd § 124b Z 185 lit. a EStG 1988 vorliegt – in den Verlustausgleich einzubeziehen. Davor zugeflossene Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen noch § 27 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 und sind nicht einzubeziehen.**
- **Kommen auf Grund von § 124b Z 185 lit. c EStG 1988 auf vor dem 1. April 2012 erworbene Forderungswertpapiere noch §§ 27 EStG 1988, 37 Abs. 8 EStG 1988 sowie 93 bis 97 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 weiter zur Anwendung, so können diese Einkünfte ebenfalls nicht in den Verlustausgleich nach § 27 Abs. 8 EStG 1988 einbezogen werden.**
- **Für Altvermögen, soweit es sich nicht um Beteiligungen im Sinne des § 31 EStG 1988 handelt, gilt § 30 EStG 1988 vor dem BBG 2011 gemäß § 124b**

Z 184 EStG 1988 weiter. Kommt es daher zu einem Veräußerungsverlust, ist auch weiterhin die Verlustausgleichsbeschränkung des § 30 Abs. 4 letzter Satz EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 anzuwenden, ein Einbezug in den Verlustausgleich nach § 27 Abs. 8 EStG 1988 ist nicht möglich. Daran vermag auch die Anwendung des besonderen Steuersatzes ab 1. April 2012 nichts zu ändern. Im Rahmen des § 30 EStG 1988 ist auch ein Ausgleich gegen Einkünfte möglich, die nicht dem besonderen Steuersatz unterliegen. Fließen Einnahmen aus einer vor dem 1.4.2012 veräußerten Beteiligung im Sinne des § 31 EStG 1988 erst nach dem 31.3.2012 zu, hat die Besteuerung nicht mit dem besonderen Steuersatz, sondern gemäß § 37 Abs. 1 iVm § 37 Abs. 4 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 mit dem Hälftesteuersatz zu erfolgen. Es können daher auch Verluste aus Kapitalanlagen gemäß § 27 Abs. 3 und Abs. 4 EStG 1988, die gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 dem besonderen Steuersatz unterliegen, nicht mit solchen Einkünften ausgeglichen werden.

- Beteiligungen iSd § 31 EStG 1988 werden gemäß § 124b Z 185 lit. a erster TS EStG 1988 in § 27 EStG 1988 überführt. Veräußerungen nach dem 1. April 2012 sind daher in den Verlustausgleich einzubeziehen, für Veräußerungen davor gilt die Verlustausgleichsbeschränkung des § 31 Abs. 5 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011.

Zur Behandlung von Verlusten aus Kapitalvermögen im betrieblichen Bereich siehe Abschnitt 4.8.

20.5 Veranlagungspflicht und Antrag auf Veranlagung

20.5.1 Veranlagungspflicht

Rz 6237

Veranlagungspflicht für Einkünfte aus Kapitalvermögen besteht:

- Beim Bezug von Einkünften aus Kapitalvermögen, die nicht dem besonderen Steuersatz von 25% gemäß § 27a EStG 1988 unterliegen; dies gilt auch, wenn für diese Einkünfte aus Kapitalvermögen zu Unrecht oder auf Grund der Vermutung eines öffentlichen Angebots (§ 93 Abs. 5 zweiter TS EStG 1988)

Kapitalertragsteuer abgezogen wurde oder ein Steuerabzug gemäß § 99 Abs. 1 Z 6 und 7 EStG 1988 erfolgt ist. Keine Veranlagungspflicht besteht, wenn die Einkünfte aus Kapitalvermögen insgesamt nicht mehr als 22 Euro betragen (§ 39 Abs. 1 EStG 1988).

Beispiele:

Einkünfte aus Privatdarlehen, nicht öffentlich begebenen Forderungswertpapieren, stiller Gesellschaft, nicht verbrieften Derivaten

- **Beim Bezug von dem besonderen Steuersatz unterliegenden Einkünften aus Kapitalvermögen, für die kein Kapitalertragsteuerabzug vorgenommen wurde. Keine Veranlagungspflicht besteht, wenn die Einkünfte aus Kapitalvermögen insgesamt nicht mehr als 22 Euro betragen (§ 39 Abs. 1 EStG 1988).**

  Beispiele:

  Ausländische Kapitalerträge, Tafelgeschäfte

  Überschreiten die Kapitaleinkünfte gemeinsam mit anderen Einkünften nicht den Betrag von 11.000 Euro, so könnte die Regelbesteuerung beantragt werden und die Kapitaleinkünfte unterliegen im Ergebnis keiner Steuer. In einem solchen Sonderfall führt eine Nichterklärung zu keiner Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht. Dies gilt jedoch nicht, wenn ein Anspruch auf Kinder- oder Alleinverdienerabsetzbetrag vermittelt wird.

  Beispiel:

  Eine Person verfügt über kein eigenes Einkommen, sondern erzielt lediglich Kapitaleinkünfte in Höhe von 5.000, die jedoch im Ausland anfallen und keinem inländischen KESt-Abzug unterliegen. Sie vermittelt jedoch, da zwei Kinder vorliegen, ihrem Ehepartner den Anspruch auf Alleinverdienerabsetzbetrag in Höhe von 669. Eine Veranlagung mit dem besonderen Steuersatz ergäbe eine Steuer in Höhe von 1.250. Es kann ein Antrag auf Regelbesteuerung gestellt werden, wobei sich im Zuge dieser Veranlagung ein Steuersatz von Null ergibt. Allerdings ist zumindest der Betrag, der im Zuge einer KESt-Erstattung nicht erstattet wird, das ist im Beispielsfall der Betrag von 669, als Steuer festzusetzen. (Siehe auch Beispiel in Abschnitt 20.3.4.4) Es besteht daher auch Erklärungspflicht.

- **Beim Bezug von Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen und Derivaten, wenn diese zu den betrieblichen Einkunftsarten zählen.**

  Beispiel:

  Veräußerungsgewinne aus betrieblich gehaltenen Beteiligungen

- **Beim Bezug von Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen bzw. Einkünften aus Derivaten aus Kapitalvermögen, dessen Anschaffungskosten pauschal nach § 93 Abs. 4 EStG 1988 angesetzt wurden (siehe Abschnitt 29.5.1.1.4).**

  Beispiel:

  Der Steuerpflichtige liefert Wertpapiere ins Depot seiner inländischen Bank ein und weist dieser weder Anschaffungskosten noch –zeitpunkt nach. Seine Bank geht davon aus, dass es sich um „Neuvermögen" handelt und berechnet die Anschaffungskosten auf Basis des gemeinen Werts zum Zeitpunkt der Einlieferung ins Depot. Veräußert der Steuerpflichtige später die Wertpapiere, hat er im Rahmen der Veranlagung die tatsächlichen Anschaffungskosten nachzuweisen (oder, dass es sich um „Altvermögen" handelt).

- **Beim Bezug von Einkünften aus Kapitalvermögen, bei denen Kapitalertragsteuer auf Basis der in § 93 Abs. 5 EStG 1988 enthaltenen Fiktionen abgezogen wurde, und diese nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen.**

  Beispiel:

  Der Steuerpflichtige ist im Jahr 01 weggezogen und meldet dies im Jahr 02 seiner Bank. Diese geht davon aus, dass der Wegzug 02 erfolgt ist und nimmt die Wegzugsbesteuerung 02 vor. Dessen ungeachtet besteht für den Steuerpflichtigen im Jahr 01 Veranlagungspflicht.

Ob auf die genannten Kapitaleinkünfte im Rahmen der Veranlagung der besondere Steuersatz von 25% zur Anwendung kommt oder der Normalsteuersatz, ergibt sich aus § 27a EStG 1988.

20.5.2 Antrag auf Veranlagung – Verlustausgleichsoption

Rz 6238

Besteht für Einkünfte aus Kapitalvermögen keine Veranlagungspflicht, steht es dem Steuerpflichtigen offen, diese

- **durch Ausübung der Verlustausgleichsoption gemäß § 97 Abs. 2 EStG 1988 unter Beibehaltung des besonderen Steuersatzes (auch nur) teilweise in die Veranlagung aufzunehmen;**

- **durch Ausübung der Regelbesteuerungsoption gemäß § 27a Abs. 5 EStG 1988 vollständig zum Normalsteuersatz in die Veranlagung aufzunehmen; diesfalls kommt der Normalsteuersatz auf sämtliche (auch betriebliche und zu veranlagende) Kapitaleinkünfte zur Anwendung (siehe Abschnitt 20.3.4.3).**

Zum Verhältnis der beiden Optionen siehe Abschnitt 20.3.4.1.

Die Durchführung des Verlustausgleichs (zu den materiellen Bestimmungen siehe Abschnitt 20.4) bildet zwar den Hauptanwendungsbereich der Verlustausgleichsoption, allerdings kann sie auch für andere Zwecke ausgeübt werden, zB

- **zur Berücksichtigung der tatsächlichen Anschaffungskosten, wenn dem Kapitalertragsteuerabzug die nach § 124b Z 185 EStG 1988 bzw. der Wertpapier-Anschaffungskosten-VO vom gemeinen Wert abgeleiteten Anschaffungskosten zu Grunde gelegt wurden;**
- **zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern bzw. zur Wahrnehmung von Entlastungsverpflichtungen aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen;**
- **zur Berichtigung eines unrichtigen Kapitalertragsteuerabzuges.**

Die Verlustausgleichsoption kann innerhalb von 5 Kalenderjahren ab dem Ende des Veranlagungsjahres gestellt werden.

Für zu einem Betriebsvermögen gehörendes Kapitalvermögen kann keine Verlustausgleichsoption ausgeübt werden:

- **Aufgrund der Ausnahme der betrieblichen Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen und Derivaten kommt es im betrieblichen Bereich automatisch zu einem Verlustausgleich innerhalb dieser Einkünfte; die Verrechnung eines allfälligen Verlustüberhangs mit den übrigen betrieblichen Einkünften (auch den betrieblichen Einkünften aus der Überlassung von Kapital) unterliegt den Einschränkungen des § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 (siehe Abschnitt 4.8). Eine Verlustausgleichsoption für die betrieblichen Einkünfte aus der Überlassung von Kapital ist daher aufgrund der Spezialnorm des § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 nicht möglich.**

- **Soll im betrieblichen Bereich ein unrichtiger Kapitalertragsteuerabzug richtig gestellt werden, so kann dies entweder über § 240 Abs. 1 BAO im Wege des Abzugsverpflichteten (wie bei allen anderen Depots bereits aufgrund der Privatvermögensvermutung in § 93 Abs. 5 erster TS EStG 1988) oder im Rahmen der Veranlagung stattfinden. Ein Antrag auf Rückzahlung nach § 240 Abs. 3 BAO ist idR aufgrund der verpflichtenden Veranlagung nicht möglich.**

20.5.3 Antrag auf Veranlagung – Regelbesteuerungsoption

Siehe Abschnitt 20.3.4.

Randzahlen **6239** bis 6400: *derzeit frei*

Rz 6402 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 6402

Die Veräußerung von Mietobjekten führt grundsätzlich zu keinen Einnahmen (§ 15 EStG 1988) im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Steuerliche Auswirkungen können sich ~~nur~~ bei Veräußerung **vor dem 1.4.2012 nur dann ergeben, wenn diese** gegen Renten (§ 29 EStG 1988), ~~bei Veräußerung~~ innerhalb der Spekulationsfrist (§ 30 EStG 1988 **idF vor dem 1. StabG 2012**), bei (Mit)Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen nach § 28 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 und **bei Veräußerungen vor dem 1.4.2012** in den Fällen der Nachversteuerung nach § 28 Abs. 7 EStG 1988 **idF vor dem AbgÄG 2012** ergeben.

Bei Veräußerungen nach dem 31.3.2012 führt die Veräußerung von Grundstücken jedenfalls zu Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012).

Rz 6418a wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 6418a

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

- Dient der Abbruch eines Gebäudes dazu, um ein auf dem Grundstück errichtetes Ersatzgebäude oder auch das unbebaute Grundstück wiederum zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu verwenden, stellen die Abbruchkosten (sofort abzugsfähige) Werbungskosten dar (VwGH 24.06.2010, 2008/15/0179).
- Dient der Abbruch eines abbruchreifen Gebäudes dazu, um das (allenfalls neu bebaute) Grundstück sodann privat zu nutzen, liegt ein Zusammenhang mit einer künftigen Einnahmenerzielung von vornherein nicht vor und verbietet sich ein Abzug als Werbungskosten schon im Grunde der Bestimmungen der § 16 Abs. 1 und § 20 Abs. 1 EStG 1988.
- **Dient der Abbruch eines Gebäudes dazu, das unbebaute Grundstück zu veräußern oder auch um ein neues Gebäude zu errichten, um das bebaute Grundstück zu veräußern, sind diese Aufwendungen dem Veräußerungsgeschäft zuzuordnen. In diesem Zusammenhang ist zu unterscheiden:**
  - **Erfolgt die Grundstücksveräußerung vor dem 1.4.2012, sind die Aufwendungen nur insoweit steuerlich beachtlich, als die Veräußerung (des privaten Wirtschaftsgutes) der Einkommensteuer unterliegt.**
  - **Erfolgt die Grundstücksveräußerung nach dem 31.3.2012, sind diese Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abzugsfähig (sofern auf die Veräußerung der besondere Steuersatz anwendbar ist).**

Rz 6421a wird neu eingefügt (1. StabG 2012)

Rz 6421a

Das Abzugsverbot für Aufwendungen im Zusammenhang mit der Veräußerung von Grundstücken, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 anwendbar ist, steht dem Abzug von Werbungskosten bei der Ermittlung

der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht entgegen. Der laufende Aufwand inklusive der Fremdmittelkosten für die Anschaffung bzw. Herstellung des Mietobjektes und die Absetzung für Abnutzung sind daher für Zeiträume bis zur Beendigung der Vermietungsabsicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Dies gilt auch für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, deren Veräußerung am Ende der Vermietung bereits beabsichtigt ist.

Rz 6424 wird geändert (AbgÄG 2012)

Rz 6424

Rechtslage bis zur Veranlagung 2012

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

Rechtslage ab der Veranlagung 2013

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988 idF des AbgÄG 2012 kommt zur Anwendung, wenn ein angeschafftes oder hergestelltes abnutzbares Wirtschaftsgut (insbesondere Gebäude) zur Einkünfteerzielung genutzt wird. Bei Grundstücken, die zum 31.3.2012 steuerverfangen waren oder danach angeschafft bzw. hergestellt wurden, und die nach dem 31.12.2012 erstmals zur Erzielung von Einkünften verwendet werden, sind jedenfalls die (historischen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Bemessungsgrundlage für die AfA heranzuziehen. Dies gilt auch für sonstige abnutzbare Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2012 erstmals zur Erzielung von Einkünften verwendet werden.

Die Abschnittsüberschrift 21.2.1.1 nach Rz 6427 entfällt.

Rz 6428 wird geändert (AbgÄG 2012)

Rz 6428

Wird ein Gebäude, das aus einem Betriebsvermögen ausgeschieden ist, sofort oder zu einem späteren Zeitpunkt zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet, so tritt gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 der Entnahmewert für die AfA-Bemessung an Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Im Falle der Betriebsaufgabe tritt der Aufgabewert an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Werden nach einer Betriebsaufgabe nach § 24 Abs. 6 EStG 1988 begünstigte Gebäudeteile vermietet, ist der maßgebliche steuerliche Wertansatz um die unversteuerten stillen Reserven zu kürzen und davon die AfA zu bemessen. Im Fall einer Veräußerung innerhalb der fünfjährigen Sperrfrist ist der steuerliche Wertansatz um die versteuerten stillen Reserven rückwirkend zu erhöhen (§ 24 Abs. 6 EStG 1988, siehe auch Rz 5717a).

Nach Rz 6428 wird der Abschnitt 21.2.1.1 eingefügt und dessen Überschrift lautet (AbgÄG 2012):

21.2.1.1 AfA-Bemessungsgrundlage bei einem zum 31.3.2012 nicht steuerverfangenen Grundstück, das erstmals nach dem 31.12.2012 zur Erzielung von Einkünften verwendet wird (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988)

Die Rz 6429 bis 6433 lauten (AbgÄG 2012)

Rz 6429

Für den Fall der nach dem 31.12.2012 erfolgenden erstmaligen Nutzung eines vom Steuerpflichtigen bisher privat genutzten und zum 31.3.2012 nicht steuerverfangenen Gebäudes für Zwecke der Einkünfteerzielung bestehen besondere Regelungen (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988). Diese sind den Bewertungsbestimmungen für die Einlage von Wirtschaftsgütern in das Betriebsvermögen nachgebildet. Es ist daher zu unterscheiden zwischen

- **Gebäuden, die zum 31.3.2012 steuerverfangen waren, und**
- **Gebäuden, die zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen waren.**

Rz 6430

Für Gebäude, die zum 31.3.2012 steuerverfangen waren, sind die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage heranzuziehen (siehe Rz 6424).

Rz 6431

Für Gebäude, die zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen waren, sind die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung als Bemessungsgrundlage für die AfA heranzuziehen. Zu den fiktiven Anschaffungskosten siehe Rz 6441 ff.

Rz 6432

Beginnt die Verwendung eines Gebäudes des Altvermögens zur Erzielung von Einkünften nach dem 31.12.2012, sind die fiktiven Anschaffungskosten nur dann als AfA-Bemessungsgrundlage heranzuziehen, wenn die Verwendung zur Einkünfteerzielung erstmalig erfolgt. Eine erstmalige Verwendung liegt nicht vor, wenn das Gebäude bereits zuvor – wenn auch mit einer mehrjährigen Unterbrechung – zur Erzielung von betrieblichen oder außerbetrieblichen Einkünften verwendet wurde.

Wie schon der Charakter des Altvermögens eine Eigenschaft des Gebäudes darstellt, bezieht sich auch der Umstand der erstmaligen Verwendung im Falle des unentgeltlichen Erwerbes auf das Gebäude und nicht auf den Steuerpflichtigen. Wurde das Gebäude im Falle eines unentgeltlichen Erwerbes bereits durch den Rechtsvorgänger zeitweise zur Einkünfteerzielung verwendet, liegt auch beim Rechtsnachfolger keine erstmalige Verwendung vor. Es bestehen aber keine Bedenken, für die AfA-Bemessung die fiktiven Anschaffungskosten heranzuziehen, wenn bei einem unentgeltlichen Erwerb zwischen der Beendigung

der Vermietung durch den Rechtsvorgänger oder der im Zuge eines unentgeltlichen Erwerbes erfolgten Beendigung des Mietverhältnisses und dem neuerlichen Beginn der Vermietung durch den Steuerpflichtigen ein Zeitraum von mehr als zehn Jahren liegt.

Rz 6433

Im Falle der Veräußerung ist der Veräußerungsgewinn in zwei Schritten zu ermitteln. In einem ersten Schritt sind die fiktiven Anschaffungskosten als Basis für die pauschale Gewinnermittlung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 anzusetzen, wodurch die stillen Reserven vor dem Beginn der Verwendung zur Einkünfteermittlung erfasst werden. In einem zweiten Schritt sind die im Zeitraum nach Beginn der erstmaligen Verwendung zur Einkünfteerzielung entstandenen stillen Reserven dagegen nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 zu ermitteln (§ 30 Abs. 6 lit. a EStG 1988; siehe dazu Rz 6658).

Übersicht:

		Beginn erstmalige Vermietung	
		Vor 2013	**Ab 2013**
Ansatz AfA-Bemessungsgrundlage Gebäude	**Altvermögen** (am 31.3.2012 nicht steuerverfangen)	Fiktive AK **Bei Veräußerung:** Erfassung der gesamten Wertsteigerung gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988	Fiktive AK **Bei Veräußerung:** Erfassung der fiktiven AK gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 Restliche Wertsteigerung gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988
	Neuvermögen (am 31.3.2012 steuerverfangen oder danach erworben)	Fiktive AK **Bei Veräußerung:** § 30 Abs. 4 EStG 1988 steht nicht zu Erfassung der gesamten Wertsteigerung gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 (von tatsächlichen AK)	AK/HK Bei Veräußerung steht § 30 Abs. 4 EStG 1988 nicht zu

Die Überschrift zu Abschnitt 21.2.1.2 wird geändert (AbgÄG 2012)

21.2.1.2 AfA-Bemessungsgrundlage bei einem früher angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgut (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 idF des BudBG 2007) – Rechtslage ab 1.1.2007 bis 31.7.2008

Die Überschrift zu Abschnitt 21.2.1.3 wird geändert (AbgÄg 2012)

21.2.1.3 AfA-Bemessungsgrundlage bei einem früher angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgut (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2012) – Rechtslage ab 1.8.2008 bis 31.12.2012

Die Überschrift zu Abschnitt 21.2.2 wird geändert (AbgÄG 2012)

21.2.2 AfA-Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichem Erwerb (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988)

Die Überschrift zu Abschnitt 21.2.2.1 wird geändert

21.2.2.1 Rechtslage für Übertragungen von Gebäuden vor dem 1.8.2008

Die Überschrift zu Abschnitt 21.2.2.2 sowie die Rz 6440a und 6440b werden geändert (AbgÄG 2012)

21.2.2.2 AfA-Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichem Erwerb sonstiger Wirtschaftsgüter (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2012 und § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988)

Rz 6440a

Werden Wirtschaftsgüter mit Ausnahme eines Gebäudes unentgeltlich erworben, ist abhängig vom Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung zur Einkünfteerzielung

- **die AfA auf Basis der fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes zu bemessen oder**

- **die AfA des Rechtsvorgängers fortzusetzen bzw. die AfA auf Basis der (historischen) Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers zu bemessen.**

Die fiktiven Anschaffungskosten sind nur dann heranzuziehen, wenn die erstmalige Nutzung zur Einkünfteerzielung vor dem 1.1.2013 erfolgt. Wird daher Grund und Boden unentgeltlich erworben und zu einem späteren Zeitpunkt ein Bodenschatz entdeckt, existiert das selbständige Wirtschaftsgut Bodenschatz erst ab dem Zeitpunkt der Entdeckung, wenn der Bodenschatz abbauwürdig und mit seiner Aufschließung zu rechnen ist (VwGH 29.03.2006, 2004/14/0063). In diesem Zeitpunkt wird das Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben. **Wird der Bodenschatz vor dem 1.1.2013 in Nutzung genommen, sind die** fiktiven Anschaffungskosten des Bodenschatzes ~~sind~~ daher gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 **idF vor dem AbgÄG 2012** zum Zeitpunkt der Entdeckung zu ermitteln.

Wird der Bodenschatz nach dem 31.12.2012 in Nutzung genommen, ist gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 die AfA des Rechtsvorgängers fortzusetzen. Im Ergebnis ist daher auf die – im Fall der Entdeckung nicht vorhandenen – historischen Anschaffungskosten abzustellen; die Ermittlung der Einkünfte richtet sich nach Rz 6410b.

Zur Abgrenzung Betriebsvermögen - Privatvermögen siehe Rz 5042.

Rz 6440b

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

Wird ein unentgeltlich erworbenes Fruchtgenussrecht nach dem 31.12.2012 erstmalig zur Einkünfteerzielung verwendet, sind mangels Anschaffung keine Anschaffungskosten gegeben, so dass schon aus diesem Grund die AfA-Bemessungsgrundlage mit 0 anzusetzen ist.

Rz 6441 wird geändert (AbgÄG 2012)

Rz 6441

Die fiktiven Anschaffungskosten (§ 6 Z 9 EStG 1988, § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 **idF vor dem AbgÄG 2012 und § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988**) sind aus der Sicht des Erwerbers nach dem Grundsatz zu ermitteln, was für diesen Erwerb als tatsächlicher Kaufpreis angefallen wäre. Sie können nur im Schätzungsweg auf Grundlage einer Liegenschaftsbewertung ermittelt werden. Die mit der Liegenschaftsschätzung verbundenen Kosten stellen sofort abzugsfähige Werbungskosten dar.

Fiktive Anschaffungskosten umfassen auch Nebenkosten. Als fiktive Nebenkosten können aber nur jene Kosten berücksichtigt werden, die bei einem gedachten Erwerb jedenfalls angefallen wären, wie insbesondere die Grunderwerbsteuer, nicht aber Maklergebühren oder Kosten für Inserate. Grundbuchseintragungsgebühren, Unterschriftsbeglaubigungsgebühren oder Firmenbucheintragungsgebühren sind bei tatsächlichem Anfall in der angefallenen Höhe anzusetzen.

Hinsichtlich der Höhe der Grunderwerbsteuer ist zu differenzieren: Abhängig vom konkreten Erwerbsvorgang ist, je nachdem welcher Steuersatz bei einem entgeltlichen Erwerb des betreffenden Grundstückes anzuwenden gewesen wäre (2% oder 3,5%), dieser Steuersatz auch für die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten heranzuziehen.

Rz 6442c und Rz 6442d werden geändert (AbgÄG 2012)

Rz 6442c

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

Dies gilt in folgenden Fällen:

1. Bei unentgeltlichem Erwerb eines Gebäudes (Wohnung), das im Zeitpunkt des Erwerbes zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt und vom Erwerber weitervermietet wird ("durchgehende" Vermietung).

2. Bei unentgeltlichem Erwerb eines Gebäudes (Wohnung), das zwar nicht durchgehend vermietet wird, aber vom Rechtsvorgänger bereits einmal vermietet wurde. Bei der Ermittlung der noch verbleibenden Nutzungsdauer gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 **idF vor dem AbgÄG 2012 bzw. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988** bleibt die Zeit der "Nichtvermietung" unberücksichtigt (siehe Rz 6433e).

   Abweichend vom Ansatz der AfA des Rechtsvorgängers bestehen keine Bedenken, für die AfA-Bemessung die fiktiven Anschaffungskosten heranzuziehen, wenn bei einem unentgeltlichen Erwerb zwischen der Beendigung der Vermietung durch den Rechtsvorgänger oder der im Zuge eines unentgeltlichen Erwerbes erfolgten Beendigung des Mietverhältnisses und dem neuerlichen Beginn der Vermietung durch den Steuerpflichtigen ein Zeitraum von mehr als zehn Jahren liegt (siehe zu neuerlichen Nutzungen vor dem 1.1.2012 Rz 6433f und zu neuerlichen Nutzungen nach dem 31.12.2012 Rz 6432).

Rz 6442d

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

War das betreffende Gebäude zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen und liegt in derartigen Fällen zwischen der Beendigung der betrieblichen Nutzung durch den Rechtsvorgänger und dem Beginn der Vermietung durch den Steuerpflichtigen ein Zeitraum von mehr als zehn Jahren, kann die AfA-Bemessung nach § 16 Abs. 1 Z 8 **lit. c** EStG 1988 erfolgen.

Rz 6442f wird geändert (AbgÄG 2012)

Rz 6442f

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

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

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

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 idF des AbgÄG 2012 ist für alle Wirtschaftsgüter anzuwenden, die nach dem 31.12.2012 erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet werden (§ 124b Z 227 EStG 1988).

§ 28 Abs. 7 EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2012 ist letztmalig auf Übertragungen von Gebäuden vor dem 1.4.2012 anzuwenden (§ 124b Z 232 EStG 1988).

Rz 6443 wird geändert (AbgÄG 2012)

Rz 6443

Bei Gebäuden beträgt der AfA-Satz grundsätzlich bis zu 1,5% (1,5% entsprechen einer Nutzungsdauer von rund 67 Jahren). Nicht maßgeblich ist die Nutzungsart durch den Mieter; der AfA-Satz beträgt daher auch dann bis zu 1,5%, wenn der Mieter sein Mietobjekt zu gewerblichen Zwecken nützt. Der AfA-Satz von 1,5% gilt auch für ein Gebäude auf fremden Grund und Boden (Superädifikat, VwGH 23.05.2007, 2004/13/0052).

Nach dem klaren Gesetzeswortlaut des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. **d** EStG 1988 **(§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2012)**, der einen grundsätzlich einheitlichen, jährlich geltend zu machenden AfA-Prozentsatz von 1,5% normiert, ändert es an der Höhe dieses AfA-Satzes nichts, wenn das vermietete Gebäude schon vor dem Eigentumsübergang in Nutzung stand (und sich damit eine Gesamtnutzungsdauer von über 66 Jahren errechnet, VwGH 18.07.2001, 98/13/0003). Ein höherer AfA-Satz (kürzere Nutzungsdauer) kommt - auch dann, wenn das Gebäude in gebrauchtem Zustand angeschafft worden ist - nur dann in Betracht, wenn auf Grund des Bauzustandes eine durch ein Gutachten nachzuweisende kürzere Restnutzungsdauer anzunehmen ist.

Rz 6444a wird geändert (AbgÄG 2012)

Rz 6444a

Die voraussichtliche Nutzungsdauer ist ab dem jeweils sich aus § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a bis **c** EStG 1988 **(§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. a bis d EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2012)** ergebenden Zeitpunkt zu ermitteln. Ein Gutachten, das von der Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens ausgeht, ist bereits vom Ansatz her methodisch verfehlt. Für die Ermittlung der Nutzungsdauer ab dem jeweils sich aus § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a bis **c** EStG 1988 **(§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. a bis d EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2012)** ergebenden Zeitpunkt ist ein derartiges Gutachten daher unmaßgeblich (VwGH 25.4.2001, 99/13/0221; VwGH 22.6.2001, 2000/13/0175).

Rz 6455 und 6456 werden geändert (AbgÄG 2012)

Rz 6455

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

2012 aus (siehe dazu Rz 6511 ff). Nach dem 31. Juli 2008 löst nur eine entgeltliche Gebäudeübertragung die Nachversteuerung gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988 aus.

Bei der Veräußerung von Gebäuden nach dem 31.3.2012 ist eine Nachversteuerung gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2012 nicht vorzunehmen. Bei Gebäuden, die zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen waren, sind in den letzten 15 Jahren vor der Veräußerung begünstigt abgesetzte Herstellungsaufwendungen im Rahmen des gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 pauschal ermittelten Gewinnes zur Hälfte nachzuversteuern (siehe dazu Rz 6674).

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

Rz 6456

Für Grundstücke, bei denen innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 abgesetzt wurden, verlängert sich die Spekulationsfrist auf fünfzehn Jahre **(zu beachten nur bei Veräußerungen vor dem 1.4.2012)**. Herstellungsaufwand ist gemäß **§ 30 Abs. 3 EStG 1988 bei der Ermittlung von Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen zu den Anschaffungskosten des Grundstücks hinzuzurechnen (bei Veräußerungen vor dem 1.4.2012 ist Herstellungsaufwand gemäß** § 30 Abs. 4 EStG 1988 **idF des 1. StabG 2012** bei Ermittlung von Einkünften aus Spekulationsgeschäft den Anschaffungskosten hinzuzurechnen**)**.

Rz 6459 wird geändert (AbgÄG 2012)

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 **bzw. bei Veräußerungen nach dem 31.3.2012 zu keiner Nachversteuerung gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988.** 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. 3 EStG 1988 sind Instandsetzungsaufwendungen bei der** Ermittlung von Einkünften aus **privaten Grundstücksveräußerungen zu** den Anschaffungskosten hinzuzurechnen.

Rz 6477 wird geändert (AbgÄg 2012)

Rz 6477

Herstellungsaufwand auf ein vorhandenes Gebäude ist grundsätzlich auf die Restnutzungsdauer zu verteilen. Gegebenenfalls ist eine neue Restnutzungsdauer zu ermitteln (siehe dazu Rz 3163 ff). Ist das Gebäude voll abgeschrieben, sind die aktivierungspflichtigen Aufwendungen stets auf die für sie neu ermittelte Nutzungsdauer zu verteilen. Kommt dem Herstellungsaufwand für sich selbst Gebäudecharakter zu, ist die AfA dieser Herstellungsaufwendungen gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. **d** EStG 1988 **(§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2012)** ohne Nachweis der Nutzungsdauer mit 1,5% der Aufwendungen zu bemessen.

Rz 6486a wird eingefügt

Rz 6486a

Wird ein Gebäude entgeltlich übertragen, gehen die verteilten Absetzungen für Instandhaltung nicht auf den Erwerber über. Offene Instandhaltungszehntel sind in den folgenden Kalenderjahren als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend zu machen.

Rz 6487 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht)

Rz 6487

Da es sich bei den Zehntelabsetzungen für Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen **sowie für außergewöhnliche Aufwendungen gemäß § 28 Abs. 2 dritter Teilstrich EStG 1988** nur um die Verteilung eines an sich sofort

absetzbaren Erhaltungsaufwandes handelt, können beim Übergang von der Vermietung eines Gebäudes auf Privatnutzung ~~oder bei Einlage des Gebäudes in ein Betriebsvermögen~~ die noch nicht abgesetzten Zehntelbeträge in den folgenden Kalenderjahren als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht werden.

Im Falle der Einlage des Gebäudes in ein Betriebsvermögen kommt es auch zur Einlage der noch ausstehenden Zehntelabsetzungen für Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen sowie für außergewöhnliche Aufwendungen gemäß § 28 Abs. 2 dritter Teilstrich EStG 1988. Diese sind daher in den folgenden Wirtschaftsjahren als Betriebsausgaben geltend zu machen.

> *Beispiel:*
>
> *Im Jahr 01 wird für Instandsetzungen ein Betrag von 20.000 Euro aufgewendet. Im Laufe des Jahres 04 wird die Vermietung aufgegeben, das Gebäude danach privat genutzt und 07 in ein Betriebsvermögen eingelegt. Für die Jahre 01 bis 04 sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um jeweils 1/10 von 20.000 Euro zu vermindern. Die verbleibenden 6/10 können in den Jahren 05* ***und 06*** *als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung* ***und in den Jahren als 07 bis 10 als Betriebsausgaben im Rahmen der betrieblichen Einkünfte*** *geltend gemacht werden.*

Die Überschrift zu Abschnitt 21.7 wird geändert (AbgÄG 2012)

21.7 Nachversteuerung (§ 28 Abs. 7 EStG 1988) – Rechtslage für Veräußerungen vor dem 1.4.2012

In Rz 6511 lautet der erste Absatz:

Rz 6511

Die Nachversteuerung von begünstigt abgeschriebenen Herstellungsaufwendungen gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 wurde durch das AbgÄG 2012 abgeschafft und für Altvermögen in die pauschale Gewinnermittlung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 einbezogen (siehe Rz 6674). Bezüglich der Rechtslage für Einkunftsquellenübertragungen nach dem **31.7.2008 und vor dem 1.4.2012** (für

Übertragungen eines Gebäudes vor dem 1. August 2008 gelten folgende Ausführungen auch für unentgeltliche Übertragungen unter Lebenden):

In den Rz 6511, 6511a, und 6515 ist dem Gesetzeszitat „§ 28 Abs. 7 EStG 1988" die Wortfolge „**idF des AbgÄG 2012**" anzufügen.

Rz 6516 wird geändert (LRL 2012)

Rz 6516

Zu den Auswirkungen der besonderen Einkünfte auf die Liebhabereibeurteilung siehe LRL 2012 Rz 23 und 36. ~~Bei der Ermittlung des Gesamtüberschusses sind die beschleunigten Absetzungen von Herstellungsaufwendungen auf eine "Normal-AfA" umzustellen. Besondere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind daher grundsätzlich nicht zu berücksichtigen. Davon ausgenommen ist die Ermittlung des anteiligen Gesamtüberschusses bei zeitlich begrenzten Beteiligungen, bei der einerseits Adaptierungen zu unterbleiben haben, andererseits anteilige Beträge gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988 anzusetzen sind.~~

Nach Rz 6516 werden der Abschnitt „21.7a Zu- oder Abschläge zur steuerwirksamen Berichtigung periodenübergreifender Fehler aus verjährten Veranlagungszeiträumen" und die Rz 6516a eingefügt

21.7a Zu- oder Abschläge zur steuerwirksamen Berichtigung periodenübergreifender Fehler aus verjährten Veranlagungszeiträumen

Rz 6516a

§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012 gilt für Fehlerberichtigungen für die Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entsprechend (§ 28 Abs. 7 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012). Siehe dazu Rz 650 ff. Insbesondere Fehler in Bezug auf die Höhe der AfA-Bemessungsgrundlage sind daher in gleicher Weise durch einen Zu- oder Abschlag korrigierbar. Ein Zu- oder Abschlag gemäß

§ 28 Abs. 7 EStG 1988 ist im Rahmen der Einkünfteermittlung für die jeweilige Einkunftsquelle zu erfassen.

Rz 6526 und 6527 werden geändert (1. StabG 2012 und AbgÄG 2012)

Rz 6526

Jeder Miteigentümer kann insbesondere folgende Wahlrechte getrennt ausüben:

- Zehntelabsetzung oder Sofortabzug von nicht regelmäßig wiederkehrenden Instandhaltungsaufwendungen,
- Verteilung des Herstellungsaufwandes auf fünfzehn Jahre oder auf die Restnutzungsdauer,
- Inanspruchnahme der Verteilung von § 10 MRG-Ersätzen auf zehn Jahre,
- Verteilung des Herstellungsaufwandes auf fünfzehn Jahre oder einen kürzeren Zeitraum (bis zehn Jahre) bei Zwangsmieten,
- ~~Abzug der AfA bei unentgeltlichen Erwerben (fiktive Anschaffungskosten oder Einheitswert)~~
- **Inanspruchnahme der pauschalen Gewinnermittlung bei der Veräußerung von Grundstücken des Altvermögens (bezogen auf den einzelnen Beteiligten) oder bei der Übertragung von Miteigentumsanteilen, bei Grundstücken des Altvermögens (bezogen auf den einzelnen Beteiligten).**

Rz 6527

Für jeden Miteigentümer können sich weiters zwingend unterschiedliche Rechtsfolgen, und zwar insbesondere hinsichtlich folgender Maßnahmen, ergeben:

- AfA bei verschiedenen Bemessungsgrundlagen,
- Anfallen besonderer Einkünfte **gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2012 oder die Nachversteuerung von begünstigt abgesetzten Herstellungsaufwendungen gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988** bei Übertragung einzelner Miteigentumsanteile oder ~~(im Fall der Übertragung des gesamten Gebäudes~~

~~unter Lebenden)~~ bei Vornahme einer Zehntel- bis Fünfzehntelabsetzung nicht durch alle Miteigentümer.

Rz 6529 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht)

Rz 6529

In Bezug auf die Eigennutzung von im Miteigentum stehenden Gebäuden durch einen der Miteigentümer ist Folgendes zu beachten:

Bewohnt ein Miteigentümer eines Mietgebäudes einen Teil des Gebäudes auf Grund eines Mietvertrages mit der Eigentümergemeinschaft und bezahlt er ein fremdübliches Nutzungsentgelt, ist der selbstgenutzte Gebäudeteil **nur bei den anderen Miteigentümern entsprechend des Ausmaßes deren Miteigentumsanteiles Bestandteil der Einkunftsquelle.**

Beispiel:

A, B und C sind zu je 33,33% Miteigentümer eines Gebäudes. A mietet fremdüblich von der Hausgemeinschaft einen Teil des Gebäudes: Von den Einnahmen sind bei B und C jeweils 1/3 als Einnahmen aus der Vermietung zu erfassen.

Rz 6533 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht)

Rz 6533

Wird ein Gebäude ausschließlich von Miteigentümern ~~oder diesen nahe stehende Personen~~ bewohnt, liegen keine steuerlich **beachtlichen** Mietverhältnisse zwischen der Miteigentumsgemeinschaft einerseits und den jeweiligen Miteigentümern ~~bzw. diesen nahe stehenden Personen~~ vor. **Dies gilt auch, wenn eine einem Miteigentümer nahe stehende Person für eine mit einem Miteigentümer gemeinsam genutzte Wohnung als Mieter auftritt.** Die Nutzung erfolgt im Rahmen der privaten Lebensführung, die steuerlich unbeachtlich ist (VwGH 24.6.1999, 96/15/0098).

Rz 6610 und 6611 werden geändert (Judikatur und BBG 2011)

Rz 6610

Die Vermietung einzelner beweglicher Gegenstände fällt in aller Regel unter § 29 Z 3 EStG 1988. Dies auch dann, wenn die Vermietung durch einen sachkundigen Dritten abgewickelt wird **und/oder nachhaltig betrieben wird (VwGH 5.9.2012, 2012/15/0055 zur Vermietung von Ultraschallgeräten)**. Die Vermietung von beweglichen Gegenständen ist eine gewerbliche Tätigkeit, wenn **weitere Leistungen iZm der Vermietung erbracht werden (VwGH 5.9.2012, 2012/15/0055)**.

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)~~ **nicht gewerbsmäßige** 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 Belastungsverbotes (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.

Nach Rz 6619 werden die Abschnitte 22.4 und 22.5 einschließlich der Abschnittsbezeichnungen neu gefasst:

22.4 Private Grundstückveräußerungen (§ 30 EStG 1988 idF 1. StabG 2012, §§ 30a, 30b und 30c EStG 1988)

22.4.1 Einkünftetatbestand, Grundstücksbegriff (§ 30 Abs. 1 EStG 1988)

Rz 6620 Einkünftetatbestand

Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Damit sind grundsätzlich alle entgeltlichen Übertragungen von Grundstücken des Privatvermögens von der Steuerpflicht nach § 30 EStG 1988 umfasst. Die Veräußerung innerhalb bestimmter Fristen ist für die Steuerpflicht dem Grunde nach nicht mehr relevant. Für den Umfang der Steuerpflicht der Höhe nach ist jedoch die Steuerhängigkeit zum Stichtag 31.3.2012 (und damit grundsätzlich auch die Behaltedauer) wesentlich. Die Behaltedauer ist im Rahmen der Regeleinkünfteermittlung überdies für den Inflationsabschlag bedeutsam.

In Bezug auf ausländische Grundstücke siehe Rz 6631.

Rz 6621 Grundstücksbegriff

§ 30 Abs. 1 EStG 1988 definiert ausdrücklich den Grundstücksbegriff. Dieser umfasst:

- **Den (nackten) Grund und Boden (siehe dazu Rz 577 bis 579).**
- **Gebäude (siehe dazu Rz 3140 und 3140a); dazu zählen auch Gebäude auf fremdem Grund und Boden (zB Kleingartenhäuser im wirtschaftlichen Eigentum des (Unter-)Pächters, Superädifikate).**
- **Grundstücksgleiche Rechte (siehe Rz 6622).**

Aufwendungen, welche die Nutzbarkeit des Grundstücks erst ermöglichen (zB Anlegerbeiträge für die Aufschließung des Grundstücks durch Straßen oder Gehsteige), sind als Anschaffungsnebenkosten von Grund und Boden anzusehen. Aufschließungsbeiträge zur Versorgung mit Wasser (Entsorgung von Abwasser) und Energie sind bei bebauten oder in Bebauung befindlichen Grundstücken als Anschaffungs- bzw. Herstellungsnebenkosten des Gebäudes zu werten, sonst ebenfalls Anschaffungsnebenkosten von Grund und Boden.

Zum Grundstücksbegriff iSd des § 30 Abs. 1 EStG 1988 gehören auch Wirtschaftsgüter, die nach der Verkehrsauffassung mit Grund und Boden, Gebäuden oder grundstücksgleichen Rechten derart in einem engen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen, dass sie die Nutzung des Grundstücks ermöglichen oder verbessern und daher nicht eigenständig übertragen werden können oder regelmäßig im Rahmen eines Veräußerungsgeschäftes mitübertragen werden (zB Zäune, Parkplätze, Wege, Wegerechte an fremden Grundstücken und ähnliche Grunddienstbarkeiten, Brücken, Schwimmbecken und -teiche und Biotope, Geländegestaltungen, Drainagen, Wehranlagen, gemauerte Essplätze, Gartenlauben und –häuschen). Dies gilt auch, wenn derartige Wirtschaftsgüter steuerlich ein von Grund und Boden getrenntes selbständiges Wirtschaftsgut darstellen und bei Nutzung zur Einkunftserzielung einer gesonderten Absetzung für Abnutzung zugänglich sind (zB Platzbefestigungen zwecks Beseitigung von Löchern und Unebenheiten, VwGH 20.5.2010, 2006/15/0238, oder Platzbefestigungen zur Schaffung von Parkplätzen).

Wirtschaftsgüter, die aus der Nutzung des Grundstücks entstehen und land- oder forstwirtschaftlichen Zwecken dienen (stehende Ernte, stehendes Holz), sind hingegen vom Grundstücksbegriff auch dann nicht umfasst, wenn sie in einem einheitlichen Vorgang mit dem Grund und Boden veräußert werden.

Diese Grundstücksdefinition, die nicht nur den Tatbestand des § 30 EStG 1988 definiert, sondern auch für die Anwendung des Steuersatzes von 25% maßgebend ist, gilt gleichermaßen für den betrieblichen Bereich (vgl. Verweis in § 4 Abs. 3a EStG 1988).

Rz 6622 Grundstücksgleiche Rechte

Als grundstücksgleiche Rechte kommen nur zivilrechtlich selbständige Rechte in Frage, die als solche den für Grundstücke geltenden zivilrechtlichen Vorschriften (insbesondere hinsichtlich des Erwerbes) unterliegen und gesondert (ohne Grund und Boden) übertragbar sind. Grundstücksgleiche Rechte sind in diesem Sinne insbesondere:

- **Baurechte an fremden Grundstücken. Das „Baurecht" am eigenen Grundstück stellt nur einen Ausfluss aus dem Eigentumsrecht dar. Erst die Überlassung des Baurechts an einen Dritten in Form einer persönlichen Dienstbarkeit führt zur Verselbständigung des Baurechtes, sodass mit diesem Akt ein grundstücksgleiches Recht erst begründet wird. Die entgeltliche Einräumung eines Baurechts an einem privaten Grundstück gegen einen Bauzins ist somit nach § 28 EStG 1988 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (bei einem Grundstück des Betriebsvermögens als entsprechende betriebliche Einkünfte) zu erfassen (VwGH 26.7.2006, 2006/14/0024), sodass § 30 EStG 1988 schon wegen der Subsidiarität nicht anwendbar ist; unter § 30 EStG 1988 fällt daher nur die Veräußerung durch den Bauberechtigten.**
- **Fischereirechte an fremden Gewässern. Das „Fischereirecht" am eigenen Gewässer stellt nur einen Ausfluss aus dem Eigentumsrecht dar. Die Ausführungen zum Baurecht gelten sinngemäß; unter § 30 EStG 1988 fällt daher nur die Veräußerung durch den Fischereiberechtigten. Hinsichtlich des Fischereirechtes an fließenden Gewässern handelt es sich in den meisten Fällen um Fischereirechte an fremden Gewässern. Nach § 2 Wasserrechtsgesetz 1959 (WRG 1959) sind die im Anhang A aufgezählten Ströme (zB die Donau), Flüsse, Bäche und Seen öffentliche Gewässer. Dies betrifft auch alle Arme, Seitenkanäle und Verzweigungen dieser Gewässer. Darüber hinaus sind aber auch alle anderen Gewässer öffentliche Gewässer, soweit sie nicht nach dem WRG 1959 als Privatgewässer bezeichnet werden. Sie gehören somit dem öffentlichen Gut an, das nach § 287 ABGB im Eigentum des Bundes oder des Landes steht und nur dem Gebrauch durch jedermann dient. Unter diesem Aspekt stellt ein Fischereirecht an einem Fließgewässer idR ein Fischereirecht an einem fremden Gewässer dar und es liegt daher ein grundstücksgleiches Recht vor. Zu Fischereirechten in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen siehe Rz 5009.**
- **Bergwerksberechtigungen nach dem Mineral-Rohstoff-Gesetz gelten als unbewegliche Sache und sind in das Bergbuch beim zuständigen Bergbuchsgericht einzutragen.**

Keine grundstücksgleichen Rechte sind insbesondere

- **Jagdrechte: Das Jagdrecht ist untrennbar mit dem Eigentum an Grund und Boden verbunden und kann als selbständiges dingliches Recht nicht begründet werden. Mangels selbständigen Rechts kann daher kein grundstücksgleiches Recht vorliegen.**
- **Fischereirechte an eigenen Gewässern (siehe oben).**
- **Wasserrechte nach dem Wasserrechtsgesetz 1959.**
- **Dienstbarkeiten: Persönliche Dienstbarkeiten (zB Wohnrechte) sind als bewegliche Rechte einzustufen. Dies gilt auch, wenn sie verbüchert werden. Grunddienstbarkeiten (zB Wegerecht) sind nicht getrennt vom herrschenden Grundstück übertragbar.**

Einkünfte im Zusammenhang mit solchen Rechten fallen nicht unter § 30 EStG 1988 und unterliegen im Falle der Steuerpflicht daher grundsätzlich dem Normalsteuersatz.

22.4.2 Veräußerung, Anschaffung

22.4.2.1 Begriff und Allgemeines

Rz 6623

Einkünftebegründender Tatbestand des § 30 EStG 1988 ist die Veräußerung. Darunter ist jede entgeltliche Übertragung zu verstehen (Verkauf, Tausch, sonstiges Rechtsgeschäft oder Rechtsverhältnis, mit dem ein Grundstück entgeltlich übertragen wird; zum Erbschaftskauf siehe Rz 134e). Unter Anschaffung ist spiegelbildlich jeder entgeltliche Erwerb zu verstehen. Anschaffung und Veräußerung sind daher korrespondierende Begriffe. Jeder Veräußerung auf Seiten des Überträgers steht im gleichen Zeitpunkt eine Anschaffung des Erwerbers gegenüber.

Als Zeitpunkt der Veräußerung (= Anschaffung) ist im Zusammenhang mit Grundstücken der Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes (zB Kauf- oder Tauschvertrag) und - abweichend vom allgemeinen steuerlichen

Anschaffungszeitpunkt (Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums im Sinne der Erlangung der faktischen Verfügungsgewalt über das Wirtschaftsgut, VwGH 28.2.2012, 2009/15/0218) - nicht jener der sachenrechtlichen Übergabe maßgebend (VwGH 08.02.1989, 88/13/0049; VwGH 20.11.1997, 96/15/0256). Dies gilt jedoch dann nicht, wenn das wirtschaftliche Eigentum schon früher übertragen wurde (siehe Rz 6629). Dies gilt grundsätzlich auch bei bedingten Rechtsgeschäften:

- **Bei auflösender Bedingung ist der Tatbestand mit Vertragsabschluss erfüllt. Eine spätere Auflösung des Verpflichtungsgeschäftes infolge des Eintrittes der Bedingung beseitigt nicht die ursprüngliche Anschaffung/Veräußerung. Es liegt vielmehr ein neuerlicher Anschaffungs-/Veräußerungsvorgang vor.**
- **Ist bei nach dem 31.5.2013 unter einer aufschiebenden Bedingung abgeschlossenen Verträgen der Bedingungseintritt hinreichend wahrscheinlich (zB Genehmigung durch die Grundverkehrskommission), wird der Tatbestand ebenfalls bereits mit Vertragsabschluss erfüllt. Sollte trotz hinreichender Wahrscheinlichkeit die Bedingung nicht eintreten, liegt ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO vor. Ist bei aufschiebend bedingten Veräußerungen der Bedingungseintritt von Beginn an nicht hinreichend wahrscheinlich, liegt eine Veräußerung erst bei Bedingungseintritt vor.**

Optionen sind Bedingungen nicht gleichzuhalten. Eine Option liegt vor, wenn dem Vertragspartner ein einseitiges Gestaltungsrecht eingeräumt wird, einen Vertrag abzuschließen. Dies ist dann der Fall, wenn die Rechtswirksamkeit eines Vertrages ausdrücklich von der Erklärung eines Vertragspartners (zB des Käufers) abhängt. Bei solchen Optionsgeschäften kommt das relevante Verpflichtungsgeschäft erst bei Ausübung der Option zustande. Es gilt daher – bei Ausübung einer vor dem 1.4.2012 eingeräumten Option nach dem 31.3.2012 – die neue Rechtslage für Grundstücksveräußerungen.

Unabhängig vom steuerlichen Rückwirkungsverbot stellt die gerichtliche ex tunc-Auflösung eines Veräußerungsvertrages nach § 870 ABGB (List oder Zwang),

§ 871 ABGB (Irrtum) oder § 932 ABGB (Wandlung) ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar (siehe dazu auch Abschnitt 3.2.9. der Richtlinien zur Abänderung gemäß § 295a BAO, Erlass des BMF vom 29.11.2006, BMF-010103/0083-VI/2006).

Der Grundsatz, dass Veräußerung und Anschaffung spiegelbildliche Begriffe sind, wird bei Zuwendungen durch Privatstiftungen durchbrochen. Solche Zuwendungen stellen kein Veräußerungsgeschäft dar. Allerdings gilt eine solche Zuwendung gemäß § 15 Abs. 3 Z 2 lit. a EStG 1988 als Anschaffung beim Zuwendungsempfänger. Als Anschaffungskosten sind die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt der Zuwendung anzusetzen (§ 15 Abs. 3 Z 2 lit. b EStG 1988).

Zu Sonderfragen siehe Rz 6629 ff.

Rz 6624

Keine Veräußerung/Anschaffung liegt insbesondere in folgenden Fällen vor:

- **Bei Unentgeltlichkeit des Vorgangs, somit insbesondere bei**
  - **Erbschaft;**
  - **Vermächtnis (siehe aber zu Ausgleichszahlungen im Zusammenhang mit einem Vermächtnis Rz 134a);**
  - **Erwerb durch Anrechnung auf den Pflichtteilsanspruch, wenn nach den Grundsätzen der Erbauseinandersetzung keine Veräußerung oder Tausch vorliegt; dies gilt auch für den Erwerb eines Grundstückes im Wert des Pflichtteils in Folge eines Verzichtes auf den Pflichtteil vor Eintritt des Erbfalles;**
  - **Schenkung (siehe Rz 6625) unter Lebenden oder auf den Todesfall;**
  - **bei Spiel oder Wette (siehe aber Rz 6628 zur Objektverlosung).**
- **In Bezug auf ein im Rahmen einer Übertragung eines Grundstücks zurückbehaltenes Wohn- oder Fruchtgenussrecht gilt Folgendes: Übertragen**

wird nur das belastete Grundstück. Der Wert des zurückbehaltenen Nutzungsrechtes stellt daher keine Gegenleistung für die Grundstücksübertragung dar. Dabei ist unmaßgeblich, ob das Nutzungsrecht zu Gunsten des Übertragenden oder eines Dritten zurückbehalten wird. Gleiches gilt für sonstige zurückbehaltene Nutzungsrechte (zB Gartenbenützungsrecht, Holzbezugsrecht, Fischereirecht).

In diesen Fällen ist bei Erbringung von Gegenleistungen (zB Geldbetrag, Wert von zu erbringenden Dienstleistungen) für die Übertragung des belasteten Eigentums zu beurteilen, ob der Wert der Gegenleistung den halben gemeinen Wert des übertragenen (belasteten) Wirtschaftsgutes übersteigt, wodurch ein entgeltlicher Vorgang gegeben wäre.

- **Soweit das (wirtschaftliche) Eigentum des Steuerpflichtigen lediglich konkretisiert wird. Darunter fallen insbesondere**
  - **die Umwandlung von schlichtem Miteigentum in Wohnungseigentum und umgekehrt, soweit sich die (wirtschaftlichen) Eigentumsverhältnisse nicht ändern,**
  - **die Realteilung von Grundstücken (siehe Rz 6627);**
- **Bei der Eigentumsübertragung von Grundstücken oder Grundstücksteilen im Rahmen der Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse nach den Kriterien des § 83 EheG; sie ist - auch bei Ausgleichszahlungen ohne betragliche Begrenzung - einkommensteuerrechtlich grundsätzlich als Naturalteilung zu werten. Dies gilt auch bei einvernehmlichen Ehescheidungen oder bei der Auflösung von eingetragenen Partnerschaften, wenn die Aufteilung des ehelichen (partnerschaftlichen) Gebrauchsvermögens nach den Grundsätzen des § 83 EheG vorgenommen wird. Die Naturalteilung hat die gleichen Rechtswirkungen wie eine unentgeltliche Übertragung, sodass auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Rechtsvorgängers abzustellen ist;**
- **Bei dem Übergang des anteiligen Wohnungseigentums gemäß § 14 WEG 2002 an den überlebenden Partner einer Eigentümerpartnerschaft im Sinne des**

§ 13 WEG 2002; die Entrichtung einer Entschädigung an die Verlassenschaft des verstobenen Partners gemäß § 14 Abs. 2 WEG 2002 stellt keine Gegenleistung im Sinne eines Veräußerungsvorganges dar. Wird allerdings gemäß § 14 Abs. 1 Z 2 WEG 2002 das anteilige Wohnungseigentum an einen Dritten entgeltlich übertragen, stellt dies eine Veräußerung durch die Verlassenschaft und somit idR durch die Erben (siehe dazu Rz 9) dar.

- **Bei der Herstellung von Gebäuden (siehe dazu Rz 6646 f). Zu beachten ist jedoch, dass durch den Bau eines Gebäudes auf eigenem Grund und Boden das Gebäude ein neues Wirtschaftsgut darstellt (siehe dazu Rz 6654). Hinsichtlich des Gebäudes ist jedoch bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen die Herstellerbefreiung (§ 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988) anzuwenden;**
- **Bei der Entnahme von Grundstücken (VwGH 28.2.1973, 0900/72). Soweit es dabei zur Aufdeckung stiller Reserven kommt, tritt der Entnahmewert für alle steuerrelevanten weiteren Vorgänge (Veräußerung, Wiedereinlage) an die Stelle der tatsächlichen Anschaffungskosten (§ 6 Z 4 EStG 1988). Wird ein bebautes Grundstück entnommen, sind die stillen Reserven des Gebäudes zu versteuern (ausgenommen bei Anwendung des § 24 Abs. 6 EStG 1988). Der Entnahmewert tritt daher an die Stelle der Anschaffungskosten des Gebäudes. Im Zuge einer späteren Veräußerung des Grundstückes aus dem Privatvermögen ist daher der Veräußerungserlös auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen. Alt-Grund und Boden kann dabei nach der pauschalen Gewinnermittlung gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 versteuert werden, das (zum 31.3.2012 steuerverfangene) Gebäude ist nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 zu erfassen.**

Rz 6625 Schenkung, Übergabeverträge

Eine Schenkung ist grundsätzlich nur bei Vermögensübertragungen unter (nahen) Angehörigen anzunehmen (Fremde pflegen einander gewöhnlich nichts zu schenken). Ertragsteuerlich wird in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auch bei einer gemischten Schenkung Unentgeltlichkeit des gesamten Vorgangs angenommen (keine „Teilentgeltlichkeit"; siehe dazu

Rz 5571 f, zur gemischten Rente siehe aber unten), wenn insgesamt Zuwendungsabsicht besteht und der Schenkungscharakter des Geschäftes überwiegt (VwGH 18.09.1964, 1118/64; VwGH 21.10.1966, 1484/65; VwGH 03.03.1967, 0721/66; VwGH 24.06.2009, 2007/15/0113). § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 geht davon aus, dass die Voraussetzungen erfüllt sind, wenn die Gegenleistung 50% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes nicht erreicht.

Zur Übertragung gegen Rente siehe Rz 7001 ff.

Für die steuerliche Behandlung von Grundstückstransaktionen im Zusammenhang mit vorweggenommenen Erbfolgeregelungen gelten folgende allgemeine Grundsätze:

- **Ausgleichzahlungen für anderen Erbberechtigten überlassene Grundstücksanteile sind nur dann potentiell steuerlich relevant, wenn es auch zu Leistungen aus der Vermögenssphäre des Übernehmers kommt.**
- **Für Ausgleichszahlungen aus der Vermögenssphäre des Übernehmers ist die Überwiegensregel des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu beachten. Beträgt die Ausgleichszahlung mindestens 50% des gemeinen Wertes des Grundstückes, liegt eine Veräußerung durch den Übergeber des Grundstückes vor.**

  Beispiel:

  Vom Vater wird eine Liegenschaft im Wert von 1.000 an den Sohn übertragen. Dieser verpflichtet sich im Gegenzug, eine Ausgleichszahlung in Höhe von 600 an seine Schwester zu leisten. Die Ausgleichszahlung (600) beträgt mehr als 50% des gemeinen Werts des Grundstücks (500). Es liegt daher eine Veräußerung durch den Vater vor (dh. Steuerpflicht beim Vater).

Beträgt die Ausgleichszahlung weniger als 50% des gemeinen Wertes des übertragenen Grundstückes, liegt ein unentgeltlicher Erwerb vor.

Wird der „weichende Erbe" mit einem Teil des übertragenen Grundstückes abgefunden, kommt es zu keiner Realisierung der im Grundstück enthaltenen stillen Reserven; es gelten die Grundsätze der Grundstücksrealteilung (siehe Rz 6627).

Für Schenkungen auf den Todesfall gelten die Regeln der Erbauseinandersetzung; siehe Rz 134a ff.

Rz 6626 Tausch

Tauschvorgänge sind als Veräußerungsvorgänge (und Anschaffungsvorgänge) zu werten. Als Veräußerungserlös des hingegebenen und gleichzeitig als Anschaffungskosten des erhaltenen Grundstücks gilt jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Grundstücks (vgl. § 30 Abs. 1 letzter Satz iVm § 6 Z 14 lit. a EStG 1988). Werden Grundstücke getauscht, liegt – sofern keine Steuerbefreiung eingreift (siehe zB zur Flurbereinigung uä. Rz 6652) – bei jedem der Tauschpartner ein steuerpflichtiger Vorgang vor. Durch Ausgleichszahlungen vorgenommene Wertauf- oder -abstockungen sind nur für die Ermittlung des Anschaffungspreises (zB für eine spätere Veräußerung), nicht jedoch für die Ermittlung des Veräußerungserlöses (der Einkünfte nach § 30 EStG 1988) zu berücksichtigen.

Beispiel:

Das Grundstück X (Altgrundstück; AK: 50.000; gemeiner Wert 70.000) steht im Eigentum von A und das Grundstück Y (Neugrundstück; AK: 80.000; gemeiner Wert 120.000) im Eigentum von B. Es werden die Grundstücke getauscht, sodass Grundstück X im Eigentum von B und Grundstück Y im Eigentum von A entsteht. A zahlt außerdem an B eine Ausgleichszahlung von 50.000.

Die Einkünfte ermitteln sich wie folgt:

a) A gibt Grundstück X (gemeiner Wert 70.000) an B und erhält dafür von B dessen Grundstück Y (120.000); zusätzlich leistet A eine Ausgleichszahlung von 50.000. Er realisiert dadurch Einkünfte nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 von 70.000 Veräußerungserlös x 14% = 9.800. Die Regeleinkünfteermittlung könnte beantragt werden.

b) B gibt das Grundstück Y (gemeiner Wert 120.000) an A und erhält dafür von A dessen Grundstück Y (70.000) und bekommt eine Ausgleichszahlung von 50.000. Er realisiert dadurch nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 (vereinfachend ohne Berücksichtigung von Kosten der Mitteilung oder Selbstberechnung) ermittelte Einkünfte nach § 30 EStG 1988 von 120.000 Veräußerungserlös abzüglich 80.000 Anschaffungskosten = 40.000.

Die Ausgleichszahlung wirkt sich hier nur für die Ermittlung der Anschaffungskosten der erworbenen „Grundstückshälften" aus und beträgt nunmehr:

a) Für A 120.000 (70.000 zuzüglich 50.000, die A als zusätzliches Entgelt für das Grundstück Y bezahlt hat).

b) Für B 70.000 (120.000 abzüglich 50.000, die B als zusätzliches Entgelt für den das Grundstück X erhalten hat).

Ein steuerpflichtiger Tausch liegt auch dann vor, wenn Miteigentumsanteile an Grundstücken, welche bewertungsrechtlich keine wirtschaftliche Einheit bilden, zur Begründung von Alleineigentum getauscht werden.

Ebenso kommen auf die Zusammenlegung von Teilflächen zu einer Miteigentümergemeinschaft (zB zur besseren Gestaltung von Bauland) und die nachfolgende Realteilung die Tauschregeln zur Anwendung, soweit der Vorgang nicht nach § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 befreit ist (siehe dazu Rz 6652). Ob zunächst Miteigentum begründet und dieses in der Folge geteilt wird oder ob zwischen den Eigentümern benachbarter Grundstücke mehrere Tauschverträge geschlossen werden, darf zu keiner unterschiedlichen steuerlichen Beurteilung führen. Nur hinsichtlich jener Flächen, die in Erfüllung der Vereinbarung wiederum an die früheren (Mit-)Eigentümer zurückfallen, ist nicht von einer Anschaffung auszugehen (VwGH 28.11.2002, 2000/13/0155).

Rz 6627 Realteilung

Bei der Realteilung eines im Miteigentum stehenden Grundstücks bzw. einer Mehrzahl von Grundstücken, welche aber bewertungsrechtlich eine wirtschaftliche Einheit (§ 2 BewG 1955) bilden, liegt wirtschaftlich betrachtet keine Veräußerung/Anschaffung vor, soweit nicht eine Geldabfindung mit außerhalb der Teilungsmasse befindlichen Wirtschaftsgütern geleistet wird (VwGH 22.06.1976, 0507/74, 0509/74, 0529/74). Im Falle von Verschiebungen der Wertverhältnisse ist die „Realteilung" als zweistufiger Vorgang zu werten (Aufteilung entsprechend der Wertverhältnisse und nicht nach Fläche): In einem ersten Schritt erfolgt die Aufteilung entsprechend der bisherigen Miteigentumsquote(n). In einem zweiten Schritt erfolgt die Verschiebung der

Wertverhältnisse. Erfolgt die Verschiebung der Wertverhältnisse gegen die Leistung einer Ausgleichszahlung, die mindestens 50% des von der Verschiebung betroffenen anteiligen gemeinen Wertes ausmacht, liegt eine Teilveräußerung vor. Diese Grundsätze gelten unabhängig davon, ob ein Grundstück auf alle Miteigentümer zur Begründung von Alleineigentum aufgeteilt wird, oder ob ein Grundstücksteil lediglich an einen Miteigentümer „abgeteilt" wird und der Rest des Grundstückes im Miteigentum der übrigen Miteigentümer verbleibt.

Im Ausmaß der Verschiebung der Wertverhältnisse, ändert sich der Charakter als Altgrundstück hinsichtlich des erworbenen Grundstücksteils. Für eine nachfolgende Veräußerung liegt daher eine anteilige Anschaffung eines Neugrundstücks vor.

> ***Beispiel:***
>
> ***Ein Grundstück steht je zur Hälfte im Miteigentum von A und B. Die Anschaffungskosten betragen 20.000 Euro und der gemeine Wert beträgt 100.000 Euro. A und B kommen überein, das Grundstück zu teilen. Dabei erhält A einen Teil, dessen Wert 60.000 Euro beträgt und der Teil des B hat einen Wert von 40.000 Euro. A muss daher an B einen Wertausgleich in Höhe von 10.000 Euro zahlen. Die Ausgleichszahlung entspricht der Wertverschiebung, sodass ein entgeltlicher Vorgang gegeben ist.***
>
> ***Bezogen auf den Wert des Grundstücksanteiles des B vor der Teilung (50.000 Euro) kommt es zu einer Wertverschiebung im Umfang von 20%. Als Anschaffungskosten des durch B veräußerten Grundstücksteiles sind daher 20% der auf ihn entfallenden AK (10.000 Euro) anzusetzen. Der erhaltenen Ausgleichszahlung sind daher anteilige AK von 2.000 Euro gegenüberzustellen. Der Veräußerungsgewinn beträgt daher 8.000 Euro.***
>
> ***Bei A erhöhen sich die auf ihn entfallenden Anschaffungskosten von 10.000 Euro um die gezahlte Ausgleichszahlung und betragen daher insgesamt 20.000 Euro.***

Werden aneinandergrenzende Grundstücke (im Alleineigentum verschiedener Steuerpflichtiger) zu einem Grundstück (im Miteigentum aller Beteiligten) vereinigt, sind die Grundsätze der Realteilung sinngemäß anzuwenden, es sei denn das vereinigte Grundstück ist dem Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft zuzurechnen.

Die Aufgabe des Miteigentums an einem Grundstück gegen Übertragung des Alleineigentums an einem anderen Grundstück stellt keine Realteilung dar. Es

liegt ein Tauschvorgang und somit eine Veräußerung im Sinne des § 30 EStG 1988 vor.

Wird keine Ausgleichszahlung (zwischen Fremden) geleistet, ist anzunehmen, dass eine wertäquivalente Aufteilung erfolgt („Fremde pflegen einander nichts zu schenken").

Bei Zivilteilung einer Liegenschaft und der damit verbundenen Veräußerung im Wege der öffentlichen Feilbietung liegt eine Veräußerung iSd § 30 EStG 1988 vor (VwGH 16.9.1975, 0733/75).

Eine unentgeltliche Anteilsberichtigung anlässlich der Begründung von Wohnungseigentum oder bei Änderungen der Nutzwerte stellt grundsätzlich keinen Veräußerungsvorgang dar (siehe bereits Rz 6624). Werden allerdings Ausgleichszahlungen (Spitzenausgleich) geleistet, besteht wie bei der Realteilung insoweit Steuerpflicht.

Eine vergleichsmäßige Festlegung eines unklaren Grenzverlaufes stellt ebenfalls keinen Tausch dar. Dagegen liegt dann ein Tauschvorgang vor, wenn ein klarer Grenzverlauf durch einen anderen ersetzt wird.

Die Einlage von Grundstücken in eine Kapitalgesellschaft gilt nach § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 als Tausch.

Kein Tausch ist die Zuwendung von Grundstücken an eine Privatstiftung (siehe Rz 6624).

Rz 6628 Grundstücksverlosung

Beim Verloser eines Grundstücks ist in wirtschaftlicher Betrachtung - ungeachtet der Bezeichnung als "Verlosung" - ertragsteuerlich ein Veräußerungsgeschäft anzunehmen. Der Verloser hat nicht die Absicht, das Grundstück unentgeltlich zu übertragen, sondern einen - einer "klassischen" Veräußerung vergleichbaren - Gewinn zu erzielen.

Der Verloser verwirklicht daher den Veräußerungstatbestand (zu den Steuerbefreiungen siehe Rz 6632 ff). Veräußerungserlös ist der Gesamterlös aller verkauften Lose.

Der Lospreis ist im Rahmen eines synallagmatischen Verhältnisses an den Gesamtwert des verlosten Objektes gebunden. Unter diesem Aspekt und unter Beachtung, dass die Begriffe "Veräußerung" und "Anschaffung" korrespondierend sind (siehe Rz 6623), 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" seinerseits das Grundstück, liegen bei ihm Einkünfte nach § 30 EStG 1988 vor. Die Besteuerung der vollen Differenz zwischen den Anschaffungskosten und dem Veräußerungserlös (abzüglich allfälliger zwischenzeitiger Herstellungs- oder Instandsetzungskosten) entspricht dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

22.4.2.2 Sonderfragen zum Einkünftetatbestand

Rz 6629

Ein „Vorvertrag" (oder ähnliche Vereinbarungen) ist ein Vertrag, dessen Gegenstand die Verpflichtung zum Vertragsabschluss zu einem späteren Zeitpunkt ist. Bei Kaufverträgen ist im Zweifel allerdings nicht der Abschluss eines Vorvertrages anzunehmen, sondern der Abschluss des unmittelbaren Verpflichtungsgeschäftes, weil die wesentlichen Vertragsinhalte (Kaufgegenstand und Preis) mit denen des intendierten Hauptvertrages ident sein müssen (OGH 13.7.1993, 4Ob519/93).

Der Zeitpunkt des förmlichen Abschlusses des Kaufvertrages ist dann nicht maßgebend, wenn schon vorher ein Tatbestand verwirklicht wurde, der den wirtschaftlichen Vorteil eines Verkaufsgeschäftes für beide Vertragsteile vorwegnimmt (VwGH 17.12.1965, 2372/64; VwGH 23.2.1971, 1753/70; VwGH 20.11.1997, 96/15/0256).

Der Beginn der Nutzung einer Eigentumswohnung auf Grund eines Anwartschaftsvertrages (zum Erwerb des Wohnungseigentums) führt zur Anschaffung der Wohnung, auch wenn der förmliche Abschluss des Kaufvertrages erst später erfolgt.

Rz 6630

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise macht es bei der Ermittlung der Einkünfte keinen Unterschied, ob dem Veräußerer die wirtschaftlichen Vorteile vom Erwerber oder von Dritten (am Zustandekommen des Veräußerungsgeschäftes interessierten) Personen gewährt werden (VwGH 28.11.2000, 97/14/0032).

Rz 6631

Vom Tatbestand des § 30 EStG 1988 sind grundsätzlich auch ausländische Grundstücke betroffen. Auch bei diesen Grundstücken ist zu unterscheiden, ob diese bei einer gedanklichen Veräußerung zum 31.3.2012 nach § 30 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 steuerhängig gewesen wären oder nicht (bei dieser Prüfung ist nicht relevant, ob nach dem anzuwendenden DBA Österreich ein Besteuerungsrecht zukommt).

Kommt bezüglich ausländischer Grundstücke auf Grund eines DBA die Befreiungsmethode zur Anwendung, sind die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung nicht im Wege des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen, weil die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen auf Grund des besonderen Steuersatzes keine progressionserhöhende Wirkung entfalten. In diesem Fall ist auch keine besondere Vorauszahlung durch den Veräußerer zu entrichten. Wird von der Regelbesteuerungsoption Gebrauch gemacht oder unterliegt die Grundstücksveräußerung gemäß § 30a Abs. 3 oder Abs. 4 EStG 1988 nicht dem besonderen Steuersatz, sind die Einkünfte aus der Veräußerung des ausländischen Grundstückes für den Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen.

Kommt bezüglich ausländischer Grundstücke auf Grund eines DBA die Anrechungsmethode zur Anwendung, sind die Einkünfte entsprechend des inländischen Rechts der Besteuerung zu unterwerfen und die auf diese Einkünfte entfallende ausländische Steuer ist anzurechnen. Für solche Einkünfte ist mangels Anwendbarkeit des Regimes der ImmoESt eine besondere Vorauszahlung zu leisten, sofern nicht die Ausnahmen von der besonderen Vorauszahlung gemäß § 30b Abs. 4 und 5 EStG 1988 zur Anwendung kommen.

22.4.3 Steuerbefreiungen (§ 30 Abs. 2 und § 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988)

22.4.3.1 Hauptwohnsitzbefreiung

22.4.3.1.1 Eigenheim, Eigentumswohnung

Rz 6632

Eigenheime und Eigentumswohnungen samt Grund und Boden fallen nicht unter die Steuerpflicht nach § 30 EStG 1988, wenn sie dem Veräußerer durchgehend

- **seit der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung), mindestens aber seit zwei Jahren (1. Tatbestand) oder**
- **für mindestens fünf Jahre innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung (2. Tatbestand)**

als Hauptwohnsitz gedient haben, und in beiden Fällen der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.

Gegenüber der Hauptwohnsitzbefreiung im Rahmen des Spekulationstatbestandes bis 31.3.2012 sind folgende Änderungen gegeben:

- **Hauptwohnsitzzeiten als „Wohnungseigentumsbewerber" zählen bereits mit (siehe Rz 6640).**
- **Eine verlängerte Toleranzfrist von einem Jahr (bisher etwa sechs Monate) für die Begründung und die Aufgabe des Hauptwohnsitzes (siehe Rz 6641).**
- **die Fünfjahresfrist (2. Tatbestand, siehe Rz 6642),**

- **das Erfordernis der Aufgabe des Hauptwohnsitzes im Rahmen der Veräußerung (siehe Rz 6643),**
- **die Voraussetzung, dass der Veräußerer selbst das Hauptwohnsitzerfordernis erfüllt (siehe Rz 6644).**

Rz 6633

Die Begriffe "Eigenheim" und "Eigentumswohnung" sind nach der Legaldefinition des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 auszulegen. Demnach ist

- **ein Eigenheim ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen,**
- **eine Eigentumswohnung eine Wohnung iSd Wohnungseigentumsgesetzes oder eine vergleichbare ausländische Wohnung,**

wenn mindestens 2/3 der Gesamtnutzfläche eigenen Wohnzwecken dienen (dabei ist es unschädlich, wenn Teile der Gesamtnutzfläche von nahen Angehörigen unentgeltlich für Wohnzwecke genutzt werden).

Zur Gesamtnutzfläche zählen nur Räume, die betrieblich genutzt werden oder die bewohnbar ausgestattet sind.

Schädlich ist beispielsweise die Nutzung für betriebliche Zwecke, als häusliches Arbeitszimmer im Rahmen der nichtselbständigen Einkünfte oder die Vermietung für fremde Wohnzwecke (VwGH 27.8.1991, 90/14/0240), wenn diese insgesamt mehr als 1/3 der Nutzfläche umfasst. Es ist für die Anwendbarkeit der Befreiung nicht erforderlich, dass entsprechende Sonderausgaben geltend gemacht worden sind oder geltend gemacht hätten werden können. Die Eigenschaft als Eigenheim oder Eigentumswohnung muss während des gesamten unten näher erläuterten Zeitraumes gewahrt sein (siehe dazu Rz 6639). Für die Hauptwohnsitzbefreiung ist auch das (wirtschaftliche) Eigentum des Veräußerers während der gesamten Behaltedauer erforderlich, ausgenommen bei Schenkung oder Erbschaft (siehe Rz 6642).

22.4.3.1.2 Umfang der Befreiung

Rz 6634

Die Steuerbefreiung gilt sowohl für das Gebäude als auch für den Grund und Boden, für diesen aber nur insoweit, als das Grundstück der Nutzung des Eigenheims oder der Eigentumswohnung als Garten oder Nebenfläche dient. Dies ist bei Grundstücksflächen bis zu 1.000 m² - bezogen auf die Gesamtgrundstücksfläche und nicht auf den reinen Gartenanteil – jedenfalls anzunehmen. Bei größeren Grundstücken ist daher der 1.000 m² übersteigende Grundanteil steuerpflichtig. Zur Aufteilung des Veräußerungserlöses auf Grund und Boden und Gebäude siehe Rz 6645.

Steht ein Grundstück im Miteigentum, steht der steuerfreie Grund und Boden-Anteil jedem Miteigentümer nur im Ausmaß des Miteigentumsanteiles zu.

Der KFZ-Abstellplatz ist bei der Veräußerung eines Eigenheimes oder einer Eigentumswohnung von der Hauptwohnsitzbefreiung miterfasst, soweit maximal zwei Stellplätze mitveräußert werden (unabhängig davon, ob sich der Parkplatz auf einem eigenen Grundstück [eigene Einlagezahl] befindet).

Die Hauptwohnsitzbefreiung ist damit weiter als die Herstellerbefreiung und geht dieser daher vor.

Rz 6635

Bei Miteigentumsverhältnissen steht die Hauptwohnsitzbefreiung jenen Miteigentümern zu, welche die Voraussetzungen der Befreiung erfüllen. Die Steuerpflicht besteht in diesem Fall nur für jene Miteigentümer, welche das Hauptwohnsitzerfordernis (bzw. die "Behaltefrist") nicht erfüllen.

> ***Beispiel:***
>
> ***Der Steuerpflichtige A hat in 01 ein Eigenheim mit zwei Wohnungen erworben und benutzte seither eine der Wohnungen als Hauptwohnsitz. In 03 erwirbt der Steuerpflichtige B den zweiten Hälfteanteil des Eigenheims und benutzt die andere Wohnung als Hauptwohnsitz. In 04 wird das Gebäude von beiden veräußert. Der auf B entfallende Veräußerungserlös ist bei diesem steuerpflichtig.***

Rz 6636

Ist die Nutzung für andere Zwecke als für eigene Wohnzwecke für die 2/3-Grenze unbeachtlich (zB die unentgeltliche Überlassung für Wohnzwecke an nahe Angehörige), steht die Befreiung für das gesamte Grundstück zu.

Rz 6637

Werden in einem Eigenheim oder in einer Eigentumswohnung Nutzflächen bis maximal ein Drittel der Gesamtnutzfläche nicht für eigene Wohnzwecke genutzt (sondern für die Erzielung von Einkünften; zB betriebliche Nutzung oder Vermietung), erstreckt sich die Steuerbefreiung auch auf diese zur Einkünfteerzielung genutzten Flächen (ausgenommen der betrieblich genutzte Teil stellt auf Grund der 80/20-Regel Betriebsvermögen dar). Voraussetzung dafür ist allerdings, dass die Eigenschaft als Eigentumswohnung oder Eigenheim gewahrt bleibt (die eigenen Wohnzwecken dienende Nutzung muss mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche ausmachen) und das Fristerfordernis erfüllt ist.

> ***Beispiel 1:***
>
> ***Ein Freiberufler nutzt 15% seiner Eigentumswohnung betrieblich und den Rest privat (Hauptwohnsitz, Fristerfordernis erfüllt). Im Falle der Veräußerung der Eigentumswohnung tritt (auch für den betrieblich genutzten Teil) keine Steuerpflicht nach § 30 EStG 1988 ein.***
>
> ***Beispiel 2:***
>
> ***Ein Freiberufler nutzt 25% seiner Eigentumswohnung betrieblich und den Rest privat (Hauptwohnsitz, Fristerfordernis erfüllt). Im Falle der Veräußerung der Eigentumswohnung tritt keine Steuerpflicht nach § 30 EStG 1988 ein, allerdings liegen hinsichtlich des betrieblich genutzten Anteils betriebliche Einkünfte vor, weil es sich auf Grund der 80/20-Regel um Betriebsvermögen handelt.***

22.4.3.1.3 Hauptwohnsitz

Rz 6638

Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze ist als Hauptwohnsitz jener Wohnsitz anzusehen, zu dem der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Ob ein "Hauptwohnsitz" vorliegt, ist von der Abgabenbehörde im Rahmen der Sachverhaltswürdigung eigenständig zu beurteilen. Einer Hauptwohnsitz-

Meldung nach dem Meldegesetz kommt im Rahmen der Beweiswürdigung Bedeutung zu. Ein Hauptwohnsitz kann aber unabhängig von der Meldung auch vorliegen, wenn der Steuerpflichtige an dem betreffenden Wohnsitz überhaupt nicht gemeldet ist oder dieser Wohnsitz bloß ein "weiterer Wohnsitz" im Sinne des Melderechts ist.

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

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

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

22.4.3.1.4 Zweijahresfrist (1. Tatbestand)

Rz 6639

Die Befreiung nach dem 1. Tatbestand setzt voraus, dass

- **das Eigenheim (die Eigentumswohnung) von der Anschaffung (Erlangung der Verfügungsgewalt) oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung (Vertragsabschluss) ununterbrochen (zur Toleranzfrist von jeweils einem Jahr vorher und nachher siehe Rz 6641) Hauptwohnsitz iSd Rz 6638 gewesen ist und**
- **nach Anschaffung des Eigenheimes (der Eigentumswohnung) die tatsächliche Verwendung als Hauptwohnsitz zwischen Bezug des Eigenheimes (der Eigentumswohnung) und Veräußerung mindestens zwei Jahre betragen hat.**

Aus der Bezugnahme auf die „Anschaffung" und „Veräußerung" ist abzuleiten, dass der Steuerpflichtige das Hauptwohnsitzerfordernis als (zumindest wirtschaftlicher) Eigentümer und persönlich (siehe dazu Rz 6644) erfüllen muss. Da eine Anschaffung jedenfalls einen entgeltlichen Erwerb (siehe Rz 6623) erfordert, ergibt sich aus der Bezugnahme auf die Anschaffung auch, dass der 1. Tatbestand niemals bei einem unentgeltlichen Erwerb zur Anwendung kommen kann.

Eine (auch kurzfristige) Vermietung oder betriebliche Nutzung von mehr als 1/3 der Nutzfläche des Eigenheims oder der Eigentumswohnung ist im Rahmen des 1. Tatbestandes stets befreiungsschädlich; im Rahmen des 2. Tatbestandes ist eine (auch kurzfristige) Vermietung oder betriebliche Nutzung befreiungsschädlich, wenn diese während der Nutzung als Hauptwohnsitz erfolgt. Eine bloße Nutzung als arbeitsplatznahe Wohnung im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung begründet keinen Hauptwohnsitz, dieser ist grundsätzlich am Familienwohnsitz anzunehmen.

Rz 6640

Die zweijährige Frist beginnt (frühestens) mit der Anschaffung oder Herstellung des Eigenheims oder der Eigentumswohnung. Zeiten vor der Durchführung der Parifizierung einer Eigentumswohnung sind für die Ermittlung der Dauer der Nutzung der Eigentumswohnung als Hauptwohnsitz heranzuziehen, wenn die Nutzung auf Grundlage eines Anwartschaftsvertrages zum Erwerb von Wohnungseigentum (Wohnungseigentumsbewerber) erfolgte. Wohnungseigentumsbewerber ist derjenige, dem schriftlich, sei es bedingt oder befristet, von einem Wohnungseigentumsorganisator die Einräumung von Wohnungseigentum zugesagt wurde (§ 2 Abs. 6 WEG 2002). Bei Zweifel über diesen Zeitpunkt kann auch auf den Zeitpunkt der Anmerkung der Zusage der Einräumung von Wohnungseigentum im Grundbuch nach § 40 Abs. 2 WEG 2002 abgestellt werden.

Rz 6641

Für die Frage der Nutzung seit der Anschaffung ist es nicht befreiungsschädlich, wenn das Eigenheim (die Eigentumswohnung) erst nach einem Zeitraum von höchstens einem Jahr ab der Anschaffung (Erlangung der Verfügungsgewalt) als Hauptwohnsitz bezogen wird. Unschädlich ist auch die Aufgabe des Hauptwohnsitzes bis zu einem Jahr vor bzw. nach der Veräußerung (siehe Rz 6643). Zwischen Anschaffung und Veräußerung muss das Eigenheim (die Eigentumswohnung) jedoch stets mindestens zwei Jahre tatsächlich als Hauptwohnsitz genutzt worden sein (die Nutzung als Hauptwohnsitz nach der Veräußerung ist für die Erfüllung der Mindestfrist unbeachtlich).

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger kauft am 8.8.01 eine Alteigentumswohnung. Mit Fertigstellung der Renovierungsarbeiten zieht er am 10.6.02 in diese Wohnung ein und begründet dort seinen Hauptwohnsitz.

- ***Die Wohnung wird am 11.8.03 veräußert. Die Steuerbefreiung greift nicht, weil der Hauptwohnsitz nicht zwei Jahre bestanden hat.***
- ***Die Wohnung wird am 11.8.04 veräußert und gleichzeitig der Hauptwohnsitz aufgegeben. Der Steuerpflichtige hat den Hauptwohnsitz innerhalb der Toleranzfrist von einem Jahr nach der Anschaffung begründet und bis zur Veräußerung mehr als zwei Jahre (10.6.02 bis 11.8.04) beibehalten. Die Steuerfreiheit ist daher gegeben.***
- ***Die Wohnung wird am 11.8.04 verkauft, der Hauptwohnsitz wurde aber bereits am 1.5.04 aufgegeben. Der Steuerpflichtige hat nicht mindestens zwei Jahre den Hauptwohnsitz in dieser Wohnung gehabt. Die Befreiung greift daher nicht.***
- ***Die Wohnung wird am 11.8.03 verkauft, der Steuerpflichtige behält aber im Einvernehmen mit dem Erwerber seinen Hauptwohnsitz bis zum tatsächlichen Auszug am 30.6.04. Die Steuerbefreiung greift nicht, weil die Toleranzfrist nach der Veräußerung nicht mehr mitgezählt werden darf, somit zwischen Begründung des Hauptwohnsitzes und der Veräußerung nicht zwei Jahre verstrichen sind.***

22.4.3.1.5 Fünfjahresfrist (2. Tatbestand)

Rz 6642

Neu für private Grundstücksveräußerungen ab 1.4.2012 ist der 2. Tatbestand der Hauptwohnsitzbefreiung. Dazu muss der Hauptwohnsitz nicht seit der Anschaffung (und bis zur Veräußerung), aber innerhalb der letzten 10 Jahre vor

der Veräußerung für mindestens fünf Jahre durchgehend vorgelegen haben. Hat der Veräußerer das Eigenheim oder die Eigentumswohnung geerbt oder geschenkt erhalten, zählen auch Hauptwohnsitzzeiten des Steuerpflichtigen vor dem Eigentumserwerb mit. Gleiches gilt zB für Erwerb durch Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens oder der ehelichen Ersparnisse nach § 83 EheG.

Dagegen sind in allen anderen Fällen (zB Mietkauf) die Hauptwohnsitzzeiten vor der Anschaffung unbeachtlich.

Beispiel 1:

Das Wohnungseigentum der Eheleute wurde in 01 begründet, die Ehescheidung sowie die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens erfolgen in 06. Dabei geht der Hälfteanteil des Ehemannes an der Eigentumswohnung auf die Ehefrau über, welche die Wohnung weiterhin als Hauptwohnsitz nutzt. Bei späterer Veräußerung der Wohnung kann sie (für die gesamte Wohnung) die Hauptwohnsitzbefreiung in Anspruch nehmen.

Beispiel 2:

Ein Wohnhaus mit 2 Wohnungen (Eigenheim) wird im Obergeschoß von den Eltern bewohnt (eigener Haushalt), im Erdgeschoß wohnt der Sohn seit mehr als 5 Jahren in einer eigenen Wohnung (eigener Haushalt). Nach dem Tod der Eltern verkauft der Sohn das Haus und möchte die Hauptwohnsitzbefreiung geltend machen. In diesem Fall steht ihm die Hauptwohnsitzbefreiung zu.

22.4.3.1.6 Aufgabe des Hauptwohnsitzes (beide Tatbestände)

Rz 6643

Der Hauptwohnsitz muss mit der Veräußerung oder spätestens ein Jahr nach der Veräußerung (Toleranzfrist) aufgegeben werden. Beim 1. Tatbestand darf die Aufgabe im Hinblick des Erfordernisses der durchgehenden Nutzung bereits innerhalb der Toleranzfrist von einem Jahr vor der Veräußerung aufgeben werden. Beim 2. Tatbestand kann der Hauptwohnsitz bereits früher aufgegeben worden sein, längstens aber fünf Jahre vor der Veräußerung.

Beispiele:

1. Variante des Beispiels in Rz 6641 zum 1. Tatbestand:

Die Wohnung wird am 11.8.04 verkauft, der Steuerpflichtige behält aber im Einvernehmen mit dem Verkäufer den Hauptwohnsitz noch bis 10.6.05 bei,

weil sein neuer Hauptwohnsitz erst errichtet wird. Die Steuerbefreiung ist gegeben, weil die Aufgabe des Hauptwohnsitzes nicht länger als ein Jahr nach der Veräußerung stattfindet.

2. A hat ein Eigenheim mit zwei gleich großen Wohnungen. Er veräußert einen Hälfteanteil (entspricht einer Wohnung) und behält seinen Hauptwohnsitz in der bereits bisher von ihm bewohnten Wohnung bei. Die Hauptwohnsitzbefreiung ist nicht anwendbar, weil der Hauptwohnsitz nicht aufgegeben wird.

3. B hat seit mehr als 5 Jahren den Hauptwohnsitz in seiner Eigentumswohnung. Er besitzt noch eine zweite Eigentumswohnung, die er vermietet. Nach Beendigung des Mietverhältnisses zieht er als Hauptwohnsitzer in die bisher vermietete Wohnung und veräußert den früheren Hauptwohnsitz: Die Befreiung steht zu.

Die Beibehaltung des veräußerten Grundstücks (zB als Mieter) als Nebenwohnsitz ist nicht befreiungsschädlich, in solchen Fällen muss aber die Hauptwohnsitzeigenschaft des neuen Wohnsitzes eindeutig dokumentiert sein.

22.4.3.1.7 Eigener Hauptwohnsitz des Veräußerers

Rz 6644

Das Hauptwohnsitzerfordernis muss für Veräußerungen ab 1.4.2012 vom Veräußerer selbst erfüllt worden sein. Die Hauptwohnsitzbefreiung ist damit nicht im Erb- oder Schenkungsweg übertragbar. Der 2. Tatbestand kann jedoch beim Rechtsnachfolger anwendbar sein, wenn er die Fünfjahresfrist unter Einrechnung der Zeiträume vor einem unentgeltlichen Erwerb (siehe Rz 6642) erfüllt.

Beispiel:

K erbt die Eigentumswohnung der Eltern, aus der K bereits seit über fünf Jahren ausgezogen ist, und veräußert diese. Die Veräußerung ist nicht befreit. Wäre K innerhalb der letzten 10 Jahre mindestens fünf Jahre selbst Hauptwohnsitzer in dieser Wohnung (zB weil noch minderjährig), wäre die Befreiung anwendbar.

Die Befreiung ist auch dann nicht anwendbar, wenn der Hauptwohnsitz des Verstorbenen (mit gerichtlicher Zustimmung) bereits aus der Verlassenschaft heraus veräußert wird, weil die Einkünfte ab dem Todestag grundsätzlich dem/den Erben (und nicht dem Verstorbenen) zuzurechnen sind, es sei denn, er/sie erfüll(t)/en selbst das Hauptwohnsitzerfordernis nach dem 2. Tatbestand.

22.4.3.2 Herstellerbefreiung (Errichterbefreiung)

22.4.3.2.1 Tatbestand und Umfang der Befreiung

Rz 6645

Gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sind Einkünfte aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden grundsätzlich (zur Nutzung zur Einkünfteerzielung siehe Rz 6647) von der Besteuerung ausgenommen. Ein auf den Grund und Boden entfallender Veräußerungsgewinn ist jedoch steuerpflichtig (VwGH 23.9.2005, 2003/15/0105, betr. Spekulationstatbestand). Der Veräußerungserlös ist in diesem Fall im Verhältnis der gemeinen Werte auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen.

> ***Beispiel:***
>
> ***Kauf eines Baugrundes inklusive Nebenkosten um 80.000 € und Herstellung eines Hauses um 300.000 €. Keine Nutzung als Hauptwohnsitz. Verkauf der Liegenschaft um 450.000 €. Das Wertverhältnis von Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits beträgt 1:3; der Veräußerungserlös beträgt daher für den Grund und Boden 112.500 € und für das Gebäude 337.500 €. Die steuerpflichtigen Einkünfte nach § 30 EStG 1988 betragen daher 112.500 € abzüglich 80.000 € = 32.500 €.***

Es bestehen grundsätzlich keine Bedenken, den Anteil von Grund und Boden mit 20% anzusetzen (vgl. auch Rz 6447). Erscheint diese Aufteilung im konkreten Einzelfall (zB auf Grund eines hohen Bodenwertes im urbanen Raum) nicht sachgerecht, sind die tatsächlichen Verhältnisse (zB mittels Gutachten oder Vergleichspreisen) festzustellen.

Neu gegenüber der Herstellerbefreiung beim Spekulationstatbestand ist, dass

- **die Errichtereigenschaft nicht für den unentgeltlichen Rechtsnachfolger wirkt (siehe Rz 6646) und**
- **für zur Einkünfteerzielung genutzte Gebäude(teile) keine Befreiung besteht (siehe Rz 6647).**

Rz 6646

Die Befreiung steht nur dem Errichter (Hersteller) selbst zu. Hat der (bzw. bei mehreren unentgeltlichen Übertragungen ein) Rechtsvorgänger ein Gebäude selbst hergestellt, so gilt diese Befreiung bei Veräußerungen ab 1.1.2013 nicht für den (die) unentgeltlichen Erwerber.

Rz 6647

Die Befreiung steht nur zu, soweit das errichtete Gebäude nicht innerhalb der letzten zehn Jahre zur Erzielung von Einkünften genutzt worden ist. Dabei ist auch eine kurzfristige Nutzung zur Einkünfteerzielung befreiungsschädlich. Andererseits bleibt die Befreiung für nicht vermietete selbst hergestellte Gebäudeteile gewahrt. Als Nutzung zur Einkünfteerzielung kommen insbesondere die Vermietung sowie die Nutzung für betriebliche oder berufliche Zwecke in Betracht. Unerheblich ist, ob die Einkünfte im konkreten Einzelfall steuerpflichtig sind oder nicht. Eine Liebhabereitätigkeit lässt die Befreiung jedoch unberührt.

Rz 6648

Werden gleichzeitig die Voraussetzungen für die "Hauptwohnsitzbefreiung" (Rz 6632) erfüllt, so geht diese vor. Es bleibt dann auch der auf den Grund und Boden im Umfang von 1.000 m^2 entfallende Überschuss steuerfrei.

22.4.3.2.2 Begriff „selbst hergestellt"

Rz 6649

Der Begriff "selbst hergestellt" ist mit dem Herstellungsbegriff außerhalb des § 28 Abs. 2 und 3 EStG 1988 gleichzusetzen (siehe Rz 6492 ff). Der Steuerpflichtige muss sohin Bauherreneigenschaft besitzen. Ein selbst hergestelltes Gebäude kann nur bei einem ins Gewicht fallenden (finanziellen) Baurisiko vorliegen. Nicht selbst hergestellt ist jedenfalls ein Gebäude, das zu einem Fixpreis erstellt worden ist (VwGH 20.9.2001, 98/15/0071); Fixpreise mit einzelnen beauftragten Unternehmer sind jedoch unschädlich.

Die unterschiedliche Behandlung eines angeschafften gegenüber einem hergestellten Gebäude steht einer weiten Auslegung des Begriffs des "selbst hergestellten Gebäudes" entgegen (VwGH 20.9.2001, 98/15/0071). Ein selbst hergestelltes Gebäude iSd § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 liegt daher nur dann vor, wenn Baumaßnahmen nach der Verkehrsauffassung als Errichtung eines Gebäudes, somit als "Hausbau" und nicht etwa als Haussanierung oder Hausrenovierung anzusehen sind (VwGH 20.9.2001, 98/15/0071, VwGH 25.2.2003, 2000/14/0017 betr. Erneuerung der Decken, des Verputzes, der Fenster und Türen). Grundsätzlich erfasst die Befreiungsbestimmung damit nur die erstmalige Errichtung eines Objektes. Wird ein bereits als solches verwendbares Gebäude angeschafft, so gilt es auch dann nicht als selbst hergestellt, wenn vom Steuerpflichtigen in der Folge Herstellungskosten aufgewendet werden, welche die Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen. Dies gilt auch für Teile an einem solchen Gebäude, selbst wenn daran Wohnungseigentum begründet wird. Ein Dachbodenausbau (Herstellung von Dachgeschoßwohnungen) ist kein „selbst hergestelltes Gebäude" (VwGH 25.4.2012, 2008/13/0128), ebenso nicht eine Aufstockung des Gebäudes (VwGH 25.2.2003, 99/14/0316), sowie ein Zubau, der keine eigene bautechnische Einheit darstellt (siehe Rz 5699a). Die Herstellungskosten sind in diesem Fall bei der Ermittlung der Einkünfte zu berücksichtigen.

Rz 6650

Wird allerdings ein noch nicht benutzbarer Rohbau angeschafft und in der Folge vom Steuerpflichtigen fertiggestellt, so liegt insgesamt (auch hinsichtlich der Anschaffung des Rohbaus) ein selbst hergestelltes Gebäude vor, wenn die Fertigstellungskosten die Anschaffungskosten des Rohbaus übersteigen. Dies gilt sinngemäß für ein Fertigteilhaus, wenn die Kosten der Herstellung eines Kellers oder der Bodenplatte und die Kosten der Fertigstellung des Gebäudes den Fixpreis des Fertigteilhauses selbst übersteigen.

22.4.3.3 Behördlicher Eingriff

Rz 6651

Befreit ist die Veräußerung von Grundstücken infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs. Diese Befreiung gilt ab 1.4.2012 auch für zu einem Betriebsvermögen gehörende Grundstücke (§ 4 Abs. 3a Z 1 EStG 1988), insoweit verliert damit § 37 Abs. 3 EStG 1988 (Fünfjahresverteilung der Einkünfte) für Grundstücke seinen Anwendungsbereich.

Zum Begriff „behördlicher Eingriff" siehe Rz 7371 f.

Ein behördlicher Eingriff liegt auch dann vor, wenn er sich auf Grund von gesetzlichen Vorschriften ergibt, die in einem auf Antrag des Steuerpflichtigen eingeleiteten Bauverfahren anzuwenden sind (VwGH 28.11.2007, 2007/14/0009, betr. Abtretung von Grundfläche an die Gemeinde für Gehsteig). Bestehen keine Zweifel, dass die Behörde einen zwangsweisen Eigentumsentzug durchsetzen kann, ist es unerheblich, ob bereits mit einem Enteignungsverfahren begonnen wurde oder andere rechtliche Schritte zur Durchsetzung der bereits bestehenden Verpflichtung erfolgt sind (VwGH 28.11.2007, 2007/14/0009). Unmittelbar drohend ist ein behördlicher Eingriff, wenn ein solcher nachweislich vom möglichen Enteignungswerber für den Fall der Ablehnung des Anbots angedroht worden ist.

Die Bestimmung will lediglich jene rechtsgeschäftliche Rechtsübertragung aus der steuerlichen Erfassung ausnehmen, die das gleiche Ergebnis zum Inhalt hat, welches - bei Unterbleiben einer rechtsgeschäftlichen Einigung - durch behördlichen Eingriff zwangsweise hergestellt wird. Es bestehen aber keine Bedenken, die Befreiung auch für zusätzlich abgelöste, aber an sich nicht von einem behördlichen Eingriff betroffene Flächen im Ausmaß von höchstens 20% der vom behördlichen Eingriff betroffenen Fläche zu gewähren (Freigrenze).

Die Veräußerung einer Liegenschaft (von Liegenschaftsteilen) an eine vom Enteignungswerber verschiedene Person ist keine Veräußerung zur Vermeidung eines unmittelbar drohenden behördlichen Eingriffs (VwGH 25.2.2003, 99/14/0316).

Wird ein Vermögensgegenstand im Rahmen einer Zwangsversteigerung übertragen, so ist dies kein behördlicher Eingriff im Sinne einer Einteignung, sondern ein Veräußerungsgeschäft (VwGH 25.10.1995, 94/15/0009). Auch die Veräußerung wegen Verhaftung eines Steuerpflichtigen erfolgt nicht in Folge eines behördlichen Eingriffs (VwGH 3.8.2004, 2001/13/0128).

22.4.3.4 Flurbereinigung, Grundstückszusammenlegung, Baulandumlegung

Rz 6652

Grundsätzlich sind Tauschvorgänge wie Veräußerungsvorgänge (und Anschaffungsvorgänge) zu werten (siehe Rz 6626). § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 befreit ab 1.4.2012 ausdrücklich Tauschvorgänge im „Flurbereinigungsverfahren" iSd Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951 sowie „Baulandumlegungsverfahren" (insbesondere behördliche Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland). Vor dem 1.4.2012 waren derartige Vorgänge bereits nach Rz 6659 idF vor dem Wartungserlass 2013 nicht als Anschaffung/Veräußerung gewertet worden. Daher gelten die im Rahmen solcher Vorgänge erworbenen Grundstücke als unentgeltlich erworben. Das in einem solchen Verfahren erworbene Grundstück tritt hinsichtlich aller für die Ermittlung relevanter Umstände (Anschaffungszeitpunkt, Anschaffungskosten, eventuelle Umwidmung) an die Stelle des hingegebenen Grundstücks. Die bisherigen Besteuerungsmerkmale des hingegebenen Grundstücks bleiben somit im erworbenen Grundstück erhalten und sind für eine nachfolgende Veräußerung weiterhin maßgebend. Daher sind insbesondere die Anschaffungskosten des/der higegebenen Grundstücke(s) als Anschaffungskosten des erworbenen Grundstücks anzusetzen (allfällige Ausgleichszahlungen und andere Nebenkosten sind nicht zu berücksichtigen).

> ***Beispiel:***
>
> ***Ein Steuerpflichtiger ist Eigentümer von drei Grundstücken, die in ein Flurbereinigungsverfahren einbezogen werden. Zwei dieser Grundstücke (A und B) sind Altgrundstücke, das dritte Grundstück (C) ist ein Neugrundstück (Anschaffungskosten 40.000 Euro). Grundstück B wurde im Jahr 1995 in Bauland umgewidmet. Im Zuge der Flurbereinigung erhält der***

Steuerpflichtige für die Grundstücke A, B und C das (wertmäßig entsprechende) Grundstück D.

Grundstück A wird in der Flurbereinigung mit 20.000 Euro bewertet;

Grundstück B wird in der Flurbereinigung mit 30.000 Euro bewertet;

Grundstück C wird in der Flurbereinigung mit 50.000 Euro bewertet.

Die Grundstücke stehen daher in einem Wertverhältnis von 2/10 (A) zu 3/10 (B) zu 5/10 (C).

Der Tauschvorgang im Rahmen des Flurbereingungsverfahrens ist steuerbefreit.

Das erhaltene Grundstück D wird am 1.10.2012 um 150.000 Euro veräußert. Es liegen steuerpflichtige Einkünfte nach § 30 EStG 1988 vor, wobei die Einkünfte unter Beachtung der Merkmale der weggetauschten Grundstücke A, B und C zu ermitteln sind:

2/10 des Veräußerungserlöses, somit 30.000 Euro, entfällt demnach auf Grundstück A. Da es sich um ein nicht umgewidmetes Altgrundstück handelt, sind die Einkünfte grundsätzlich nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 in Höhe von 30.000 x 14% = 4.200 Euro zu ermitteln.

3/10 des Veräußerungserlöses, somit 45.000 Euro, entfällt auf Grundstück B. Als umgewidmetes Altgrundstück betragen die Einkünfte nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 45.000 x 60% = 27.000 Euro.

5/10 des Veräußerungserlöses, somit 75.000 Euro, entfallen auf Grundstück C. Als Neugrundstück sind die Einkünfte nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 mit 75.000 abzüglich 40.000 Euro Anschaffungskosten = 35.000 Euro zu ermitteln. Zusätzlich sind die Kosten der Mitteilung und Selbstberechnung abziehbar (für die gesamte Grundstücksveräußerung; siehe dazu Rz 6666).

Für die Grundstücke A und B könnten die Einkünfte über Antrag ebenfalls nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 (Regeleinkünfteermittlung) berechnet werden. In diesem Fall wäre ein Inflationsabschlag entsprechend der über 10 Jahre hinausgehenden Behaltedauer (von der Veräußerung des Grundstücks D zurückgerechnet, für Grundstück B allerdings nur bis zum Umwidmungszeitpunkt 1995 zurück) zu berücksichtigen.

Eine Ausgleichszahlung in Geld ist in dem nach den jeweiligen Gesetzesbestimmungen zulässigen Ausmaß von der Befreiung ebenfalls erfasst (Freibetrag), eine darüber hinausgehende Zahlung ist jedoch nicht befreit, wobei im Zweifel jedoch davon auszugehen ist, dass die Ausgleichszahlung zulässig ist. Liegt eine steuerpflichtige Ausgleichszahlung vor, sind zur Ermittlung der Einkünfte von der Ausgleichszahlung die Anschaffungskosten des hingegebenen Grundstückes in jenem Ausmaß in Abzug zu bringen, das dem Verhältnis der

Ausgleichszahlung zum gemeinen Wert des/der hingegebenen Grundstücke(s) entspricht. Der steuerpflichtige Wertausgleich erhöht die Anschaffungskosten des Zahlers.

Übersteigt die Ausgleichszahlung die Hälfte des Wertes des/der hingegebenen Grundstücke(s), stellt dieses Geschäftes keinen Tauschvorgang von Grundstücken iSd § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 dar. In diesem Fall ist die Steuerbefreiung auf diese Grundstücksveräußerung nicht anwendbar.

Die Steuerbefreiung besteht allerdings nur für jene Steuerpflichtigen, für die auf Grund landesgesetzlicher Vorschriften bezüglich der Flurverfassung die Wirkungen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens eintreten.

Tauschvorgänge in der Art einer Flurbereinigung (Baulandumlegung) außerhalb eines behördlichen Verfahrens nach den gesetzlichen Bestimmungen sind von der Befreiung grundsätzlich nicht umfasst. Davon abweichend gilt jedoch:

- **Für einen „privaten" Flurbereinigungstauschvertrag, für den die Erforderlichkeit für die Durchführung eines Flurbereinigungsverfahrens bescheidmäßig festgestellt wurde und für ein Flurbereinigungsübereinkommen, das vor der Agrarbezirksbehörde beurkundet wurde, ist § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 anwendbar.**
- **Bei Tauschvorgängen im Zusammenhang mit behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland kommt die Befreiung auch dann zur Anwendung, wenn es keine landesgesetzlichen Vorschriften gibt, das öffentliche Interesse und die behördliche Mitwirkung allerdings anderweitig dokumentiert ist (Tausch- und Ringtauschvereinbarungen); dies wird insbesondere durch Vorlage entsprechender Gemeinderatsbeschlüsse möglich sein.**

22.4.3.5 Entschädigung für die Wertminderung von Grundstücken

Rz 6653

Nach § 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988 befreit sind Abgeltungen für Wertminderungen von Grundstücken auf Grund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse. In diesem Zusammenhang kommen zB Entschädigungen für die Überspannung durch eine Starkstromleitung, die Errichtung einer Pipeline, die Errichtung eines Abwasserkanals oder die Entschädigung für den Abriss eines Gebäudes in einem (nachträglich ausgeweiteten) Überschwemmungsgebiet in Betracht. Mangels einer ausdrücklichen Bestimmung kürzen derartige Entschädigung nicht die Anschaffungskosten (§ 6 Z 10 EStG 1988 ist bereits mangels Anschaffung/Herstellung nicht anwendbar). Von der Abgeltung der Wertminderung sind allerdings jene Beträge zu unterscheiden, die für eine Servitutseinräumung empfangen werden (zB Nutzungsentgelt für die Duldung eines Leistungsrechtes). Insoweit liegen steuerpflichtige Einkünfte (betriebliche Einkünfte oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, vgl. Rz 6409) vor.

> ***Beispiel:***
>
> ***Privater Grund und Boden (1.000 m²) wurde um 10 €/m² angeschafft. Im maßgeblichen Zeitpunkt beträgt der Wert des Grundstücks bereits 60 €/m². Die tatsächliche Bodenwertminderung zB aufgrund einer Starkstromleitung beträgt – ausgehend vom aktuellen Wert von 60 €/m² - 20 €/m². Die von der Wertminderung betroffene Fläche (Servitutsstreifen für die Stromleitung) beträgt 100 m². Der Steuerpflichtige erhält 7.000 € als Einmalbetrag ab dem Folgejahr 2.500 € laufend als Entschädigung. Davon sind 100 x 20 € = 2.000 € als steuerbefreite Wertminderung zu beurteilen. Der Rest der Entschädigungszahlung sowie die laufende jährliche Zahlung sind als Entgelt für die Duldung der Starkstromleitung (Servitut) zu beurteilen. Diese Entschädigungszahlung ist als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen.***
>
> ***Veräußert der Steuerpflichtige in der Folge das Grundstück um 58.000 € (entspricht dem Wert nach Wertminderung), liegen im Falle eines Neugrundstücks Einkünfte nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von 48.000 € vor (vor Abzug von abziehbaren Kosten für Mitteilung und Selbstberechnung). Die schon vorweg erhaltenen 2.000 € werden nicht nacherfasst. Im Falle eines Altgrundstücks wären die Einkünfte grundsätzlich nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 zu ermitteln.***

Soweit eine Veräußerung des Grundstücks vorliegt, ist diese Befreiung nicht anwendbar. Wurde eine Abgeltung für Wertminderung im öffentlichen Interesse empfangen, ist die Wertminderung aber tatsächlich nicht eingetreten (zB die Starkstromleitung wurde nicht errichtet), und muss keine Rückzahlung geleistet

werden, stellt sich nachträglich heraus, dass kein Befreiungstatbestand vorgelegen ist; dies stellt ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar.

22.4.4 Ermittlung der Einkünfte

22.4.4.1 Altgrundstücke, Neugrundstücke

Rz 6654

Entscheidend für die Ermittlung der Einkünfte und den Umfang der Steuerpflicht ist, ob es sich handelt um

- **Altgrundstücke oder**
- **Neugrundstücke.**

Maßgebender Stichtag ist dabei der 31.3.2012. Grundstücke, die zum 31.3.2012 steuerverfangen waren oder nach diesem Zeitpunkt angeschafft werden (worden sind), gelten als Neugrundstücke. Zu diesem Stichtag nicht steuerverfangene Grundstücke gelten als Altgrundstücke. Für private Grundstücke sowie für zu einem Betriebsvermögen gehörenden Grund und Boden außerhalb der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 ist für die Frage der Steuerverfangenheit alleine auf die bisherige Spekulationsfrist im Sinne des § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 abzustellen. Damit ergibt sich idR als Anschaffungsstichtag der 31.3./1.4.2002:

31.3.2002[x)]		31.3./1.4.2012
← Anschaffung vor 31.3.2002[x)]	← Anschaffung ab dem 31.3.2002[x)]	Veräußerung →
= nicht steuerverfangen am 31.3.2012	= steuerverfangen am 31.3.2012	
= Altgrundstück	= Neugrundstück	
grundsätzlich pauschale Einkünfteermittlung (§ 30 Abs. 4 EStG 1988),	zwingende Regeleinkünfteermittlung (§ 30 Abs. 3 EStG 1988)	

x) 31.3.1997 bei bisher 15-jähriger Spekulationsfrist wegen § 28 Abs. 3 EStG 1988 (§ 30 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 idF vor 1. StabG 2012).

Maßgeblich ist die abstrakte Steuerbarkeit nach § 30 EStG 1988 idF vor 1. StabG 2012, nicht aber, ob im Falle der Veräußerung am 31.3.2012 tatsächlich ein steuerpflichtiger Spekulationsgewinn (oder –verlust) entstanden wäre oder der Vorgang aufgrund von einer Befreiung (Hauptwohnsitzbefreiung, Herstellerbefreiung) nicht steuerpflichtig wäre.

Bei Grund und Boden, Gebäuden und grundstücksgleichen Rechten handelt es sich um selbständige Wirtschaftsgüter. Ab dem In-Kraft-treten des 1. StabG 2012 ist die Einheitstheorie auf bebaute Grundstücke nicht mehr anzuwenden. Daher ist ab diesem Zeitpunkt auch die Beurteilung, ob Altvermögen vorliegt, für jedes Wirtschaftsgut selbst zu treffen. Wird daher auf vor dem 31.3.2002 angeschafftem Grund und Boden nach dem 31.3.2012 ein Gebäude errichtet oder ein grundstücksgleiches Recht eingeräumt, stellt das Gebäude oder grundstücksgleiche Recht Neuvermögen dar.

22.4.4.2 Tatsächlicher Veräußerungserlös

Rz 6655

Unabhängig von der Art der Einkünfteermittlung ist der Veräußerungserlös stets in tatsächlicher Höhe anzusetzen. Zum Veräußerungserlös gehören vor allem ein empfangener Barkaufpreis sowie die Übernahme von Verbindlichkeiten durch den Erwerber (dazu zählt auch die Übernahme der ImmoESt durch den Erwerber). Werden Verbindlichkeiten übernommen, sind diese unabhängig von der Laufzeit der Verbindlichkeit nicht abzuzinsen.

Daneben kommen auch sonstige wirtschaftliche (geldwerte) Vorteile in Betracht.

Zur Zurückbehaltung von Rechten (Wohnrecht usw.) siehe Rz 6624.

In Veräußerungsraten enthaltene Zinsen oder Wertsicherungsbeträge sind nicht bei Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen zu berücksichtigen, sondern den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 2 EStG 1988) zuzurechnen. Gleiches gilt für Stundungszinsen eines gestundeten

Kaufpreises; ab einem Jahr ist stets abzuzinsen, sofern keine ausdrückliche Verzinsung vereinbart worden ist.

Erforderlichenfalls ist der Veräußerungserlös auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen. Dies betrifft einerseits Fälle, in denen für das Gebäude die Herstellerbefreiung anzuwenden ist, andererseits kann die private Veräußerung eines ab 1.4.2012 entnommenen bebauten Grundstücks eine getrennte Einkünfteermittlung erforderlich machen. Für zum 31.3.2012 nicht steuerverfangenen Grund und Boden ist die pauschale Einkünfteermittlung anwendbar, für das zum 31.3.2012 steuerverfangene Gebäude ist hingegen die Regeleinkünfteermittlung anzuwenden. Als Anschaffungskosten des entnommenen Gebäude(teile)s ist dabei der Entnahmewert anzusetzen. Hinsichtlich des Gebäudes kann daher ein Inflationsabschlag allenfalls ab der Entnahme (Betriebsaufgabe) berücksichtigt werden. Überdies führt die Entnahme von Grund und Boden – von Ausnahmefällen nach § 30a Abs. 3 EStG 1988 abgesehen – ab 1.4.2012 auch bei Neu-Grund-und-Boden zu keiner Gewinnrealisierung, weil sie zum Buchwert zu erfolgen hat (§ 6 Z 4 EStG 1988).

22.4.4.3 Zuflussbesteuerung

Rz 6656

Die Einkünfte nach § 30 EStG 1988 sind nach Maßgabe des Zufließens zu erfassen (zu Raten und Renten siehe Rz 6657) Der Zuflusszeitpunkt ist nach § 19 EStG 1988 zu bestimmen. Der Barkaufpreis gilt in jenem Zeitpunkt als zugeflossen, in dem der Veräußerer darüber verfügen kann oder verfügt hat. Dies gilt auch, soweit der Veräußerungserlös für die Lastenfreistellung des Grundstücks heranzuziehen ist. Wird die Grundstückstransaktion mittels eines Treuhänders (Rechtsanwalt, Notar) abgewickelt, ist die Weiterleitung des vom Erwerber auf dem Treuhandkonto erlegten Betrages nach dem Kaufvertrag idR erst nach der Aufsandungserklärung (ausdrückliche Erklärung der Einwilligung in die grundbücherliche Eintragung einer vertraglichen Änderung von Rechten) des Veräußerers und allfälliger Pfandgläubiger oder erst nach tatsächlicher Grundbuchseintragung zulässig. Zum Zufluss kommt es grundsätzlich dann, wenn

die Auszahlung an den Verkäufer oder an seine Gläubiger möglich ist (UFS 1.8.2012, RV/0090-G/08). Ist der Zeitraum zwischen der Auszahlungsmöglichkeit und der tatsächlichen Auszahlung kurz, kann auf die tatsächliche Auszahlung abgestellt werden.

Bei Schuldübernahme ist der Zufluss mit Wirksamkeit der Schuldübernahme gegeben. 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). Auch die Lastenfreistellung stellt eine Auszahlung des Kaufpreises und somit einen Zufluss beim Veräußerer dar.

Bei Zwangsversteigerungen und Insolvenzen erfolgt der Zufluss des Veräußerungserlöses erst mit der Rechtskraft des Verteilungsbeschlusses. Die auf Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen entfallende Steuer stellt im Rahmen eines Insolvenzverfahrens oder einer Überlassung an Zahlungs statt gemäß § 154 AußStrG eine Sondermasseforderung dar.

Abzugsposten (Anschaffungskosten, Herstellungskosten, Instandsetzungskosten, abziehbare sonstige Kosten) sind - abweichend vom tatsächlichen Abfluss - nach Maßgabe des Zufließens der Einnahmen steuerlich zu berücksichtigen. Steuerpflichtige Einkünfte entstehen in jenem Zeitpunkt, in dem die zugeflossenen Einnahmen die Abzugsposten übersteigen. Ein Verlust entsteht dann, wenn der Veräußerungserlös zur Gänze vereinnahmt worden ist, aber die Abzugsposten nicht überstiegen hat.

> ***Beispiel:***
>
> ***Ein Grundstück wird in 01 um 100.000 angeschafft, ein Betrag von 50.000 wird fremdfinanziert und dafür eine Hypothek auf diesem Grundstück eingeräumt. Im Jahr 04 wird das Grundstück um 200.000 veräußert, die noch ausstehende Hypothek von 40.000 wird in Anrechnung auf den Kaufpreis vom Käufer übernommen, wobei die Zustimmung des Gläubigers erst im Jahr 05 erfolgt. Der sich danach ergebende Barpreis von 160.000 wird in zwei Jahresraten (in 04 und 05) vereinnahmt.***
>
> ***Ermittlung der Einkünfte:***

Im Jahr 04 ist als Veräußerungspreis der halbe Barpreis (80.000) zu erfassen. Dem ist von den Anschaffungskosten ein Teilbetrag in Höhe von 80.000 Euro gegenüberzustellen, sodass noch kein Überschuss entstanden ist. Im Jahr 05 sind der ausstehende Teilbetrag von 80.000 und die übernommene Verbindlichkeit von 40.000 zu erfassen. Nach Abzug des noch verbleibenden Teiles der Anschaffungskosten 20.000 Euro ergeben sich in diesem Jahr Einkünfte (= Gesamteinkünfte nach § 30 EStG 1988) von 100.000.

Rz 6657

Bei Raten- oder Rentenzahlung kommt es zu einem sukzessiven Zufluss des (abgezinsten) Veräußerungserlöses (zur Abzinsung bei Ratenzahlung siehe Rz 774). Steuerpflichtige Einkünfte nach § 30 EStG 1988 entstehen in diesem Fall erst dann, wenn die Anschaffungskosten überschritten sind, dann jedoch in der Regel in einem mehrjährigen Zeitraum (zur Möglichkeit der laufenden Besteuerung von Ratenzahlungen siehe Rz 781). Im Bereich der Regeleinkünfteermittlung sind dabei die Anschaffungskosten uU zu adaptieren und müssen überdies auch alle sonstigen Abzugsbeträge (Kosten der Mitteilung und Selbstberechnung, Inflationsabschlag) überschritten sein.

Die Zuflussbesteuerung gilt auch für die Immobilienertragsteuer (ImmoESt). Liegt zwischen dem Zeitpunkt der Mitteilung der Selbstberechnung und dem Zeitpunkt des für das Vorliegen eines Ertrages maßgeblichen Zuflusses mehr als ein Jahr, erlischt die Verpflichtung zur Entrichtung der ImmoESt sowie die Haftung des Parteienvertreters (§ 30c Abs. 4 zweiter Teilstrich EStG 1988). Im Falle der Veräußerung gegen Rente ist der Vorgang von vornherein von der Immobilienertragsteuer und der besonderen Vorauszahlung ausgenommen (§ 30c Abs. 4 vierter Teilstrich und § 30b Abs. 4 EStG 1988); Die Einkünfte sind daher immer in die Abgabenerklärung aufzunehmen.

22.4.4.4 Fiktiver Veräußerungserlös

Rz 6658

In folgenden Fällen ist der Veräußerungsvorgang gedanklich in zwei Veräußerungen aufzusplitten und für einen der Vorgänge ein fiktiver Veräußerungserlös anzusetzen. Ein solcher fiktiver Veräußerungserlös kann sein:

- **Der Teilwert im Einlagezeitpunkt bei eingelegten Grundstücken (§ 4 Abs. 3a Z 4 EStG 1988)**
- **Der Teilwert von Grund und Boden im Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlung auf § 5 EStG 1988 vor dem 1.4.2012 (§ 30 Abs. 6 lit. b EStG 1988), wenn der Grund und Boden entnommen worden ist und sodann im Rahmen einer privaten Grundstücksveräußerung veräußert wird**
- **Die fiktiven Anschaffungskosten bei nach dem 31.12.2012 erstmalig vermieteten Gebäuden (§ 30 Abs. 6 lit. a EStG 1988 iVm § 124b Z 227 EStG 1988)**

Beispiele:

1. Veräußerung nach Einlage:

Jahr	*Grund und Boden*	*Wert*	*Steuersatz*	*Buchwert*
2008	*Anschaffungskosten*	*100*	*-*	*0*
2011	*Einlage zum Teilwert*	*120*	*-*	*120*
2013	*Veräußerung um*	*150*	*-*	*0*
betriebliche Einkünfte *Einkünfte nach § 30 EStG 1988*		*30* *20*	*25%* *25%*	*0* *-*

2. Veräußerung nach Wechsel zu § 5 EStG 1988 und Entnahme:

Jahr	*Grund und Boden*	*Wert*	*Steuersatz*	*Buchwert*
2003	*Anschaffungskosten*	*100*	*-*	*100*
2009	*Wechsel zu § 5 EStG 1988 Teilwert*	*120*	*-*	*120*
2011	*Entnahme Teilwert*	*130*	*-*	*120*
Betriebliche Einkünfte		*10*[1)]	*Tarif*	*-*
2015	*Veräußerung um*	*170*		*0*
Einkünfte nach § 30 EStG 1988		*40*	*25%*	*-*

(Vorgang 1[2]) *Einkünfte nach § 30 EStG 1988* *(Vorgang 2[3])*	*20*	*25%*	*-*

[1] Entnahmewert abzüglich Buchwert.

[2] Veräußerungserlös abzüglich Entnahmewert (tritt gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 an die Stelle der Anschaffungskosten).

*[3] fiktiver Veräußerungserlös nach § 30 Abs. 6 lit. b EStG 1988 abzüglich tatsächlicher Anschaffungskosten. Wäre die Anschaffung bereits vor dem 1.4.2002 erfolgt, könnte für den Vorgang 2 § 30 Abs. 4 EStG 1988 angewendet werden. Dadurch wären die Einkünfte aus Vorgang 2 120*0,14 = 16,8.*

3. Veräußerung nach erstmaliger Vermietung unter Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten:

Jahr	*Gebäude*	*Wert*	*Steuersatz*	*„Buchwert"*
2001	*Anschaffungskosten*	*60*	*-*	*-*
2013	*erstmalige Vermietung, fiktive AK*	*100*	*-*	*100*
2013-2017	*AfA kumuliert 2% pa= 5*2*	*-10*	*Tarif*	*90*
2017	*Veräußerung um*	*150*		*0*
Einkünfte nach § 30 EStG 1988 *(Vorgang 1[1])* *Einkünfte nach § 30 EStG 1988* *(Vorgang 2[2])*		*60* *14*	*25%* *25%*	*-* *-*

[1] Veräußerungserlös abzüglich fiktive AK abzüglich AfA gemäß § 30 Abs. 6 lit. a EStG 1988

*[2] Fiktive AK * 0,14 gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988*

22.4.4.5 Regeleinkünfteermittlung (§ 30 Abs. 3 EStG 1988)

Rz 6659

Die Regeleinkünfteermittlung ist

- **zwingend für Neugrundstücke und**

- **auf Antrag für Altgrundstücke**

anzuwenden.

Als Einkünfte nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 gelten:

	Veräußerungserlös (siehe Rz 6655 ff)
-	**Anschaffungskosten (siehe Rz 6660), die uU zu adaptieren sind (siehe Rz 6661)**
-	**Kosten der Meldung und Abfuhr (siehe Rz 6666)**
-	**Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gemäß § 6 Z 12 EStG 1988**
-	**Inflationsabschlag ab 11. Jahr (siehe Rz 6667)**
=	**Einkünfte nach § 30 Abs. 3 EStG 1988**

22.4.4.5.1 Tatsächliche Anschaffungskosten

Rz 6660

Zu den tatsächlichen Anschaffungskosten gehören der Kaufpreis samt Nebenkosten (zB Vertragserrichtungskosten, Beratungskosten, Käuferprovision, Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr, nicht aber zB Geldbeschaffungskosten oder Zinsen, vgl. VwGH 16.11.1993, 93/14/0125).

Müssen die Anschaffungskosten eines bebauten Grundstück in einen Grund-und-Boden-Anteil und einen Gebäudeanteil aufgesplittet werden, bestehen keine Bedenken, den Anteil von Grund und Boden mit 20% anzusetzen (siehe Rz 6447). Erscheint diese Aufteilung im konkreten Einzelfall (zB im urbanen Raum) nicht sachgerecht, sind die tatsächlichen Verhältnisse (zB mittels Gutachten oder Vergleichspreisen) festzustellen. Gleiches gilt für eine Aufsplittung des Veräußerungserlöses.

Auch nachträgliche Anschaffungskosten (zB Freimachungskosten) sind zu berücksichtigen, ebenso nachträgliche Verminderungen (zB teilweise Rückzahlung des Kaufpreises wegen hervorgekommener Mängel) der

Anschaffungskosten. Abziehbare Vorsteuerbeträge gehören nicht zu den Anschaffungskosten. Ein vom seinerzeitigen Veräußerer zurückbehaltenes Wohnrecht ist nicht zusätzlich (zum dadurch ohnehin geminderten Kaufpreis) zu berücksichtigen (VwGH 31.03.2011, 2007/15/0158). Die Ablöse des Wohnrechts bzw. Fruchtgenussrechtes stellt hingegen nachträgliche Anschaffungskosten dar.

Bei Aufschließungskosten (Herstellung von Straßen, Kanal- und Wasser- und/oder Energieversorgung) handelt es sich um Anschaffungsnebenkosten von Grund und Boden bzw. Gebäuden (siehe auch Rz 2626 ff); die daher zu aktivieren sind. Ein bestimmter zeitlicher Zusammenhang der Aufschließungskosten mit dem Anschaffungs- oder Veräußerungsvorgang ist nicht erforderlich.

Herstellungskosten von Straßen und Wegen (inklusive der Anschaffungskosten des für die Straßen und Wege erforderlichen Grund und Bodens) stehen im Zusammenhang mit der Veräußerung des Grund und Bodens und sind daher Bestandteil der Anschaffungskosten des Grund und Bodens und somit der veräußerten Parzellen. Die Aufteilung kann dabei entsprechend der Flächenverhältnisse der Parzellen zueinander zu erfolgen.

Anschlusskosten an Versorgungsnetze stellen grundsätzlich Teilherstellungskosten des Gebäudes dar, bei unbebauten Grundstücken liegt ein selbständiges Wirtschaftsgut vor. Da allerdings diese Anschlusskosten zur Veräußerung des unbebauten Grundstücks erforderlich sind, bestehen keine Bedenken, diese Anschlusskosten den Anschaffungskosten von Grund und Boden zuzurechnen.

Wurde das Grundstück unentgeltlich erworben, sind die Anschaffungskosten des letzten entgeltlichen Erwerbers maßgebend. Kosten im Zusammenhang mit den unentgeltlichen Erwerb (zB Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr, an den Geschenkgeber oder weichende Miterben bezahlte Beträge, die den Charakter der Unentgeltlichkeit nicht aufheben), sind nach § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nicht abziehbar und erhöhen nicht die Anschaffungskosten.

22.4.4.5.2 Adaptierte Anschaffungskosten

Rz 6661

Nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 sind die Anschaffungskosten zu erhöhen um

- **Herstellungsaufwendungen (siehe Rz 6662) und**
- **Instandsetzungskosten (siehe Rz 6663),**

soweit diese (noch) nicht bei der Ermittlung von Einkünften (insbesondere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) zu berücksichtigen waren.

Die Anschaffungskosten sind zu vermindern um Absetzungen für Abnutzung, soweit diese bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte abgezogen worden sind, sowie um nach § 28 Abs. 6 EStG 1988 steuerbefreite Subventionen.

Damit ergibt sich vereinfachend folgendes Schema:

	tatsächliche Anschaffungskosten (siehe Rz 6660)
+	**Herstellungsaufwendungen (siehe Rz 6662)**
+	**Instandsetzungsaufwendungen , soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren (siehe Rz 6663)**
-	**Gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 beschleunigt abgesetzte Herstellungsaufwendungen**
-	**AfA-Beträge, die bei Ermittlung von Einkünften abgesetzt worden sind (siehe Rz 6664)**
-	**gemäß § 28 Abs. 6 EStG 1988 steuerfreie (oder außerhalb der Einkünfteerzielung empfangene) Subventionen der öffentlichen Hand mit Ausnahme solcher, die auf Instandhaltungsaufwendungen entfallen (siehe Rz 6665)**
=	**adaptierte Anschaffungskosten**

Müssen Grundstücksteile im Zuge einer Änderung der Widmung auf Grund gesetzlicher Vorgaben an die Gemeinde übertragen werden (zB für

Straßenbauten), sind die Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile zu erhöhen. Damit verringern sich insoweit im Falle der Veräußerung des (nunmehr als Bauland) gewidmeten Grundstücks die Einkünfte. Dies gilt auch für Betriebsgrundstücke (§ 4 Abs. 3a Z 5 EStG 1988).

22.4.4.5.3 Herstellungsaufwendungen

Rz 6662

Herstellungskosten sind jene Aufwendungen, die für die Herstellung des Grundstücks (Gebäudes), seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen (vgl. Rz 2198 sowie Beispielsfälle in Rz 6476). Sie bilden zusammen mit den Anschaffungskosten alle Aufwendungen, die erforderlich waren, um das Wirtschaftsgut in den Zustand zu versetzen, den es bei der Veräußerung hat. Darunter fällt auch der Herstellungsaufwand im Laufe der Besitzzeit, zB bei Aus- oder Zubau. Abziehbare Vorsteuerbeträge gehören nicht zu den Herstellungskosten. Eigene Arbeit und unentgeltliche Leistungen können nicht als fiktive Herstellungskosten berücksichtigt werden (VwGH 20.10.1967, 0322/66). Hingegen können Finanzierungskosten als Teil der Herstellungskosten angesetzt werden, soweit sie auf den Herstellungszeitraum entfallen (vgl. § 203 Abs. 4 UGB), weil der Herstellungskostenbegriff für Betriebs- und Privatvermögen deckungsgleich ist.

Herstellungsaufwendungen mindern die Einkünfte, wenn sie vom Verkäufer getragen werden auch dann, wenn sie vor der Anschaffung getätigt wurden (zB Herstellungsaufwendungen, die vom Verkäufer als Mieter vor der Anschaffung des Gebäudes getätigt wurden). Herstellungsaufwendungen kürzen die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen jedoch nur insoweit, als sie nicht schon bei Ermittlung von anderen Einkünften zu berücksichtigen waren. Dabei kommen betriebliche und außerbetriebliche Einkünfte in Betracht (zB Vermietung und Verpachtung, Nutzung als Arbeitszimmer im Wohnungsverband, Nutzung einer Eigentumswohnung im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung). Soweit

Herstellungsaufwendungen im Rahmen der Wohnraumschaffung oder Wohnraumsanierung als Sonderausgaben abgezogen worden sind, hindert dies ihre ungeschmälerte Berücksichtigung hingegen nicht.

Eine Berücksichtigung von Herstellungsaufwendungen im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung konnte unter den Voraussetzungen des § 28 Abs. 3 EStG 1988 auch bereits durch Zehntel- bis Fünfzehntelabsetzung erfolgen. Weil ab 1.4.2012 bei einer Veräußerung keine besonderen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 Abs. 7 EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2012) mehr anfallen, ist somit der gesamte bisher beschleunigt abgesetzte Betrag von den Herstellungsaufwendungen abzuziehen und nur der verbleibende Restbetrag anschaffungskostenerhöhend (= einkünftemindernd) zu berücksichtigen. Zur Vorgangsweise bei pauschalierten Anschaffungskosten siehe Rz 6674.

22.4.4.5.4 Instandsetzungsaufwendungen

Rz 6663

Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen gehören und alleine oder zusammen mit dem Herstellungsaufwand den Nutzwert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern (§ 28 Abs. 3 EStG 1988, siehe im Einzelnen die unter Rz 6469 angeführten Beispiele). Sie mindern die nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 ermittelten Einkünfte, wenn sie vom Verkäufer getragen werden. Dies gilt auch dann, wenn sie vor der Anschaffung getätigt wurden (zB Instandsetzungsaufwendungen, die vom Verkäufer als Mieter vor der Anschaffung des Gebäudes getätigt wurden). Instandsetzungsaufwendungen kürzen die Einkünfte jedoch nur insoweit, als sie nicht schon bei Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen waren. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sofort in voller Höhe abgesetzte Instandsetzungsaufwendungen (für Gebäude, die nicht Wohnzwecken dienen) sind daher bei Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nicht (nochmals) zu berücksichtigen. Soweit Instandsetzungsaufwendungen im

Rahmen der Wohnraumsanierung als Sonderausgaben abgezogen worden sind, hindert dies ihre ungeschmälerte Berücksichtigung hingegen nicht.

Bei vermieteten Gebäuden sind nur jene Instandsetzungszehntel einkünftemindernd abzuziehen, die auf Zeiträume nach der Veräußerung entfallen, weil diese bei Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht mehr zu berücksichtigen sind (Rz 6484).

Keine Instandsetzungsaufwendungen stellen Beiträge der Wohnungseigentümer zum Instandhaltungsfonds dar. Instandsetzungsaufwendungen sind erst dann gegeben, wenn die Kosten für Instandsetzungsmaßnahmen aus dem Instandhaltungsfonds beglichen werden (siehe Rz 6419a). Ebenso führt ein von der Wohnungseigentümergemeinschaft aufgenommener Kredit nicht unmittelbar zu steuerlichen Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen bei den einzelnen Wohnungseigentümern; dies gilt ebenso für die Tilgung des Kredites. Die steuerliche Auswirkung ergibt sich wiederum nur aufgrund der tatsächlichen Verausgabung für Instandsetzungs- bzw. Herstellungsaufwendungen, und zwar sowohl von Seiten der einzelnen Wohnungseigentümer als auch von Seiten der gesamten Wohnungseigentümergemeinschaft (direkt oder aus dem Instandsetzungsfonds).

22.4.4.5.5 Absetzung für Abnutzung

Rz 6664

Eine fiktive Absetzung für Abnutzung für Privatnutzung ist bei der Ermittlung der Einkünfte nach § 30 EStG 1988 nicht zu berücksichtigen. Hingegen vermindern AfA-Beträge, die bei Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, zur Vermeidung einer Doppelberücksichtigung die adaptierten Anschaffungskosten. AfA-Beträge für Gebäude(teile) des Betriebsvermögens, die bei den betrieblichen Einkünften abgezogen worden sind, sind nicht hinzuzurechnen, weil sie grundsätzlich bereits im Rahmen der Erfassung der stillen Reserven im Entnahmezeitpunkt Berücksichtigung gefunden haben. Der dabei angesetzte Entnahmewert ist an die Stelle der tatsächlichen Anschaffungskosten getreten

(§ 6 Z 4 EStG 1988). Hingegen sind eingelegte AfA-Beträge bei in untergeordnetem Ausmaß betrieblich genutzten Gebäudeteilen zur Vermeidung einer Doppelberücksichtigung einkünfteerhöhend anzusetzen.

22.4.4.5.6 Subventionen

Rz 6665

Nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 sind die Anschaffungskosten um nach § 28 Abs. 6 EStG 1988 steuerbefreite Subventionen der öffentlichen Hand zu vermindern. Hat der Steuerpflichtige außerhalb der Einkunftserzielung Subventionen der öffentlichen Hand erhalten, so sind im Hinblick auf § 20 Abs. 2 EStG 1988 ebenfalls nur die aus eigenen Mitteln getragenen Anschaffungs-, Herstellungs- oder Instandsetzungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte zu berücksichtigen.

> ***Beispiel:***
>
> ***Ein Steuerpflichtiger erhält für Instandsetzungsaufwendungen (Fenstertausch) in Höhe von 50.000 an einem denkmalgeschützten Privathaus einen öffentlichen Zuschuss von 10.000. Im Ergebnis mindern daher nur die selbst getragenen Herstellungskosten von 40.000 die Einkünfte.***

22.4.4.5.7 Werbungskosten

Rz 6666

Die Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und den (adaptierten) Anschaffungskosten ist ab 1.4.2012 nur um die für die Mitteilung oder Selbstberechnung nach § 30c EStG 1988 anfallenden Kosten zu vermindern. Dazu gehören auch die durch einen Parteienvertreter in Rechnung gestellten Kosten für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage (inklusive der Fremdhonorare; als Kosten der Selbstberechnung gelten auch die Kosten für einen Steuerberater, soweit sie mit der Durchführung der Selbstberechnung in Zusammenhang stehen). Die Kosten der Bewertungsgutachten stellen allerdings keine Kosten für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage dar. Weitere Aufwendungen oder Ausgaben sind nicht (mehr) abziehbar, soweit sie mit Einkünften in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, auf die der besondere

Steuersatz von 25% anwendbar ist. Damit sind insbesondere folgende Kosten in der Regel nicht mehr als Werbungskosten bei den Einkünften nach § 30 EStG 1988 abziehbar:

- **die Verkäuferprovision an den Makler,**
- **Kosten für Inserate,**
- **vom Verkäufer übernommene Vertragserrichtungskosten,**
- **Kosten von Bewertungsgutachten,**
- **Fremdkapitalzinsen.**

Abziehbar bleiben derartige Kosten nur, soweit ausnahmsweise (vgl. § 30a Abs. 4 EStG 1988 bei Veräußerung gegen Rente) der Normalsteuersatz nach § 33 Abs. 1 EStG 1988 anzuwenden ist.

Absetzbar bleiben weiters Vorsteuerberichtigungsbeträge nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 (§ 30 Abs. 3 erster Teilstrich EStG 1988).

22.4.4.5.8 Inflationsabschlag

Rz 6667

Bei Grundstücken, die vor mehr als zehn Jahren angeschafft worden sind, ist grundsätzlich ein Inflationsabschlag einkünftemindernd abzuziehen. Er beträgt 2% jährlich, höchstens 50%, beginnend mit dem 11. Jahr. Der Inflationsabschlag ist grundsätzlich auf den Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt zu beziehen, im Falle einer Umwidmung auf den Zeitpunkt der Umwidmung (wobei auch Umwidmungen vor 1988 zu berücksichtigen sind). Ist der Teilwert im Rahmen einer partiellen pauschalen Einkünfteermittlung als fiktiver Veräußerungserlös anzusetzen, ist der Zeitpunkt maßgebend, zu dem die Bewertung mit dem Teilwert vorgenommen wurde (Einlagezeitpunkt; Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlung). Dies gilt auch für Veräußerungen, wenn durch eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen zu einem früheren Zeitpunkt bereits stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt wurden (Entnahmezeitpunkt).

Wird die Regeleinkünfteermittlung für den gesamten Veräußerungsgewinn angewendet, ist der Inflationsabschlag insgesamt auf den Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung zu beziehen, wobei der Inflationsabschlag auf die Zeiträume vor dem Ansatz des Teilwertes und danach aufzuteilen ist.

> ***Beispiel:***
>
> ***Am 1.5.1990 wird ein unbebautes Grundstück im Privatvermögen um 100 angeschafft. Dieses Grundstück wird zum 1.1.2008 in einen Betrieb, dessen Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt wird, eingelegt. Der Teilwert des Grund und Bodens beträgt im Zeitpunkt der Einlage 150. Im Jahr 2015 wird das Grundstück um 200 zum 31.12. veräußert.***
>
> ***Die Einlage des bebauten Grundstückes im Jahr 2008 erfolgte mit dem Teilwert. Der Grund und Boden war durch die Einlage zum 31.3.2012 steuerverfangen. Dadurch liegt Neuvermögen vor; § 4 Abs. 3a Z 4 EStG 1988 ist somit für das Grundstück anwendbar und im Falle der späteren Veräußerung liegen für die vor der Einlage entstandenen stillen Reserven Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG 1988 vor; die stillen Reserven nach der Einlage führen zu betrieblichen Einkünften.***
>
> ***Wird hinsichtlich der privaten stillen Reserven von der pauschalen Gewinnermittlung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 nicht Gebrauch gemacht, kann der Inflationsabschlag auf den Anschaffungszeitpunkt des Grundstücks bezogen werden. Der Inflationsabschlag ist allerdings auf die Einkünfte nach § 30 EStG 1988 und die betrieblichen Einkünfte aufzuteilen. Insgesamt steht daher ein Inflationsabschlag für 16 Jahre in Höhe von 32% zu. Davon entfallen 8 Jahre (2000 bis 2008) in Höhe von 16% auf die Einkünfte nach § 30 EStG 1988 und 8 Jahre (2008 bis 2015) in Höhe von 16% auf die betrieblichen Einkünfte.***

Wurde ein unbebautes Grundstück erworben und nach dem 31.3.2012 darauf ein Gebäude errichtet, ist der Inflationsabschlag für den Grund und Boden auf den Anschaffungszeitpunkt des Grund und Bodens zu beziehen, der Inflationsabschlag für das Gebäude ist auf den Zeitpunkt der Herstellung (Fertigstellung) des Gebäudes zu beziehen.

Der Inflationsabschlag kann allerdings nur dann angewendet werden, wenn die Bemessungsgrundlage nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 (Regeleinkünfteermittlung) ermittelt wird. Im Rahmen der privaten Grundstücksveräußerungen gilt der Inflationsabschlag für Grund und Boden und Gebäude, im betrieblichen Bereich nur für Grund und Boden, es sei denn, die Veräußerung fällt unter die Ausnahmen

nach § 30a Abs. 3 Z 1 bis 4 oder Abs. 4 EStG 1988 (§ 4 Abs. 3a Z 3 lit. b EStG 1988).

Der jeweilige Prozentsatz ist auf vorläufig ermittelte Einkünfte nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 nach Berücksichtigung allfälliger Kosten der Meldung oder Selbstberechnung nach § 30c EStG 1988 und von Minderbeträgen aus Vorsteuerberichtigung nach § 6 Z 12 EStG 1988 anzuwenden und kürzt die Einkünfte somit als letzte Abzugspost.

Wird aus der Grundstücksveräußerung ein Verlust erzielt, kommt die Berücksichtigung eines Inflationsabschlages nicht in Betracht.

Beispiel:

Veräußerungserlös aus 10/2013	***100.000***
- Anschaffungskosten 5/2002 (uU adaptiert)	***- 60.000***
- Kosten Selbstberechnung	***-1.000***
vorläufige Einkünfte nach § 30 Abs. 3 EStG 1988	***39.000***
abzüglich 39.000 x 4% Inflationsabschlag	***-1.560***
endgültige Einkünfte nach § 30 Abs. 3 EStG 1988	***37.440***

Wäre das Grundstück zB im Jahr 2008 in Bauland umgewidmet worden, wäre kein Inflationsabschlag zu berücksichtigen.

22.4.4.6 Pauschale Einkünfteermittlung (§ 30 Abs. 4 EStG 1988)

22.4.4.6.1 Allgemeines, Höhe der Einkünfte

Rz 6668

Die pauschale Einkünfteermittlung ist die grundsätzliche Einkünfteermittlung für Altgrundstücke (siehe Rz 6654). Sie ist für Neugrundstücke nicht zulässig. Der Veräußerungserlös ist dabei wie bei Regeleinkünfteermittlung in tatsächlicher Höhe anzusetzen, daraus sind nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 pauschale Anschaffungskosten abzuleiten. Dies gilt auch für jene Fälle, in denen im Zuge einer Entnahme oder Betriebsaufgabe vor dem 1.4.2012 stille Reserven steuerlich erfasst oder steuerfrei gestellt wurden. Der Veräußerungserlös ist um diese

stillen Reserven nicht zu kürzen; eine Doppelerfassung von stillen Reserven kann allerdings durch eine Regeleinkünfteermittlung vermieden werden (siehe dazu Rz 709a und Rz 5714b).

Die Einkünfte nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 ermitteln sich danach wie folgt:

	Veräußerungserlös
-	**pauschale Anschaffungskosten**
+	**Hälfte der Abschreibungen nach § 28 Abs. 3 EStG 1988 in den letzten 15 Jahren vor der Veräußerung**
=	**Einkünfte nach § 30 Abs. 4 EStG 1988**

Weitere Abzugsbeträge (Herstellungs- oder Instandsetzungskosten, Kosten der Mitteilung oder Selbstberechnung nach § 30c EStG 1988, Inflationsabschlag) kommen nicht in Betracht.

Die pauschalen Anschaffungskosten betragen

- **grundsätzlich 86% des Veräußerungserlöses (daher sind 14% des Veräußerungserlöses als Einkünfte anzusetzen und – abgesehen von einer Veräußerung gegen Rente - mit 25% zu versteuern, was den Steuerbetrag von 3,5% des Veräußerungserlöses ergibt),**
- **im Fall einer Umwidmung von Grünland in Bauland ab dem 1.1.1988 mit 40% des Veräußerungserlöses (daher sind 60% des Veräußerungserlöses als Einkünfte anzusetzen und – abgesehen von einer Veräußerung gegen Rente - mit 25% zu versteuern, was den Steuerbetrag von 15% des Veräußerungserlöses ergibt). Die Umwidmung selbst löst noch keine Steuerpflicht aus.**

Die pauschale Einkünfteermittlung differenziert nicht nach dem Anschaffungszeitpunkt. Von einer Anschaffung ist jedenfalls auch dann auszugehen, wenn der Anschaffungszeitpunkt überhaupt nicht mehr bestimmbar ist.

Der Tatbestand des § 30 EStG 1988 verdrängt auch für Altgrundstücke die bisherige Steuerpflicht nach § 29 Z 1 EStG 1988 (Kaufpreisrente). Auch die Einkünfteberechnung ist damit anders. Bisher war Steuerpflicht nach § 29 Z 1 EStG 1988 gegeben, sobald der nach § 16 Abs. 2 BewG 1955 kapitalisierte Rentenbarwert überschritten ist. § 30 EStG 1988 stellt hingegen auf das Überschreiten der Anschaffungskosten ab. Sofern bei Altgrundstücken nicht die Regeleinkünfteermittlung nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 beantragt wird, muss die Rente auf den Veräußerungszeitpunkt nach § 16 Abs. 2 BewG 1955 kapitalisiert und aus diesem Betrag der Anschaffungswert mit grundsätzlich 86% abgeleitet werden. Steuerpflicht entsteht dann, sobald dieser Wert überschritten ist.

> ***Beispiel:***
>
> ***Ein vor dem 1.4.2002 angeschafftes Grundstück wird am 1.10.2012 gegen eine Jahresrente von 12.000 veräußert. Der kapitalisierte Rentenbarwert beträgt angenommen 150.000. Als pauschale Anschaffungskosten können 86% von 150.000 angesetzt werden, das sind 129.000. Sobald die Rentenzahlungen diesen Betrag überschreiten, tritt Steuerpflicht nach § 30 EStG 1988 ein. Der Sonderausgabenabzug des Erwerbers ist hingegen erst bei Überschreiten des vollen Rentenbarwerts von 150.000 möglich.***

22.4.4.6.2 Umwidmungsbegriff

Rz 6669

Als Umwidmung gilt eine Änderung der Widmung, die erstmals eine Bebauung ermöglicht, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche im Sinne der Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht (darunter fallen auch raumordnungsrechtliche Vorgängerbestimmungen). Damit sind im Wesentlichen ab 1.1.1988 erfolgte Umwidmungen von Grünland in Bauland von der höheren Pauschalbesteuerung erfasst. Allerdings können auch Widmungen, die nicht dem Bauland zuzuordnen sind, aber eine Bebauung nach Art einer Baulandwidmung ermöglichen, unter diesen Tatbestand subsumiert werden (zB Sonderwidmungen für Einkaufszentren). Dies gilt auch für Fälle in denen eine vergleichbare Bebauung nicht auf Grund einer Widmungsänderung nach einem raumordnungsrechtlichen Landesgesetz, sondern auf Grund eines anderen Landes- oder Bundesgesetzes

ermöglicht wird. Kleingartengrundstücke gelten als Bauland, wenn sie ganzjährig bewohnbar sind. Hingegen sind Widmungsänderungen von Grünland in Bauland keine Umwidmungen im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988, wenn eine Bebauung auf Grund raumordnungsrechtlicher Maßnahmen nicht zulässig ist (zB bei Aufschließungsgebieten oder bei Bauerwartungsland). Eine Umwidmung im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 ist in diesen Fällen erst dann gegeben, wenn eine spätere Widmungsänderung erstmals tatsächlich eine Bebauung ermöglicht. Eine Umwidmung liegt aber dann vor, wenn eine Bebauung im Einzelfall trotz Vorliegens eines Aufschließungsgebietes oder Bauerwartungsland auf Grund landesgesetzlicher Regelungen zulässig ist. Ist eine raumordnungsrechtliche Baulandwidmung gegeben, sind Bausperren, die eine Bebauung nicht dauerhaft verhindern, nicht zu beachten.

Umwidmungen innerhalb einer Widmungskategorie (zB von Mischgebiet auf Wohngebiet im Bauland oder eine bloße Anhebung der Bauklasse) sind durch diese Anknüpfung grundsätzlich nicht erfasst, es sei denn, es tritt durch diese Maßnahme erstmals überhaupt die Möglichkeit der Bebauung ein.

22.4.4.6.3 Zeitpunkt der Umwidmung

Rz 6670

Der niedrigere pauschale Umwidmungssatz von 40% kommt nur für Umwidmungen von Altgrundstücken zur Anwendung, die ab 1.1.1988 erfolgen. Eine frühere Umwidmung bleibt außer Betracht. Die Eigenschaft als Bauland muss überdies im Veräußerungszeitpunkt noch gegeben sein. Wurde daher ein zunächst ab 1.1.1988 in Bauland umgewidmetes Grundstück später in Grünland rückgewidmet, ist der allgemeine Pauschalsatz von 86% anzuwenden. Eine vorübergehende Bausperre ist keine Rückwidmung. Wurde ein bereits vor dem 1.1.1988 als Bauland gewidmetes Grundstück in Grünland rückgewidmet und nach dem 31.12.1987 neuerlich in Bauland umgewidmet, liegt keine erstmalige Baulandwidmung vor, sodass ebenfalls der allgemeine Pauschalsatz von 86% anzuwenden ist.

Rz 6671

Der Veräußerer muss sich auch eine Umwidmung in Bauland zurechnen lassen, die bereits bei einem unentgeltlichen Rechtsvorgänger ab 1988 erfolgt ist. Daher ist es bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken von keiner Bedeutung, ob die Umwidmung vor oder nach dem unentgeltlichen Erwerb erfolgt. Der niedrigere Pauschalsatz von 40% ist daher auch in solchen Fällen anzuwenden, in denen das Grundstück seit Generationen im Eigentum der Familie steht und immer unentgeltlich übertragen wurde (unabhängig davon, ob in der Vergangenheit ein entgeltlicher Erwerb festgestellt werden kann oder nicht). Auch Umwidmungen von Altgrundstücken ab 1.4.2002 sind beachtlich. Keine Bedeutung hat die Umwidmung für Neugrundstücke, weil hier ohnehin die Regeleinkünfteermittlung nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 vorzunehmen ist.

Rz 6672

Der niedrigere Pauschalsatz von 40% kommt grundsätzlich dann nicht zur Anwendung, wenn die Umwidmung vor dem entgeltlichen Erwerb durch den nunmehrigen Veräußerer erfolgte (zB Umwidmung 1996 und entgeltlicher Erwerb 2001, in diesem Fall wurde das Grundstück bereits um den höheren Baulandpreis erworben).

Eine Umwidmung nach der zur Besteuerung führenden Grundstücksveräußerung stellt grundsätzlich keinen Anwendungsfall für den Ansatz des niedrigeren Pauschalsatzes von 40% dar. Ausnahmsweise kann aber auch eine nach der Grundstücksveräußerung erfolgte Umwidmung im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 besteuerungsrelevant ein, wenn diese in einem engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Veräußerungsvorgang steht. Dies betrifft vor allem Veräußerungsfälle für Noch-Grünland-Grundstücke, für die bereits eine Art Umwidmungszusage der Gemeinde besteht. Hinsichtlich des zeitlichen Zusammenhangs ist auf die Umstände des Einzelfalles abzustellen. Dabei ist insbesondere der Preisbildung ein besonderes Gewicht beizumessen. Wird für das erst später in Bauland umgewidmete Grundstück bereits der

Baulandpreis bezahlt, ist im Regelfall von einem engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang auszugehen.

Werden Grundstücke zum Grünlandpreis veräußert, wird aber vereinbart, dass im Falle einer Umwidmung in Bauland innerhalb einer bestimmten Frist die Differenz auf den Baulandpreis (teilweise) nachzuzahlen ist (Besserungsvereinbarung) oder ist eine solche Besserungsverpflichtung gesetzlich vorgesehen (zB im Raumordnungsgesetz eines Landes), sind die pauschalen Anschaffungskosten von 86% vom Veräußerungserlös anzusetzen. Wird die Besserungsvereinbarung bzw. -verpflichtung später wirksam, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar. Es sind daher auf Basis des gesamten Veräußerungserlöses (Grundpreis plus Nachzahlung auf Grund der Besserungsvereinbarung) die niedrigeren pauschalen Anschaffungskosten von 40% vom Veräußerungserlös anzusetzen.

Rz 6673

Wurde das gesamte Grundstück in Bauland umgewidmet, führt der Umstand, dass vorübergehende Bebauungsbeschränkungen für Teilflächen bestehen, nicht zu einer anteiligen Betrachtung.

Wurde allerdings nur ein Teil eines Altgrundstückes in Bauland umgewidmet, ist der Veräußerungserlös aufzuteilen. Bei der Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage sind die unterschiedlichen Wertverhältnisse des Baulandanteils und des Grünlandanteils zu berücksichtigen, weil davon auszugehen ist, dass der für Bauland erzielte Quadratmeterpreis höher ist als der für Grünland erzielte Quadratmeterpreis. Als Grundlage für die Aufteilung des Veräußerungserlöses können Kaufpreise vergleichbarer Baulandgrundstücke bzw. vergleichbarer Grünlandgrundstücke der Umgebung herangezogen werden.

Im Falle einer unterschiedlichen Widmung eines Grundstückes (Grünland und Bauland) ist der Veräußerungserlös daher nach der Verhältnismethode aufzuteilen. Dabei ist der Marktpreis für Bauland bezogen auf die Baulandfläche

mit dem Marktpreis für Grünland bezogen auf die Grünlandfläche in ein Verhältnis zu setzen und der Veräußerungserlös in diesem Verhältnis aufzuteilen.

Beispiel:

Es wird eine Liegenschaft (2.000 m²) veräußert. Ein Teil dieser Liegenschaft (800 m²) wurde 2005 in Bauland umgewidmet, der Rest (1.200 m²) ist weiterhin Grünland. Der Baulandpreis für vergleichbare Liegenschaften in dieser Gegend beträgt rund 450 Euro/m², der Grünlandpreis 10 Euro/m².

Umgelegt auf die Liegenschaft ergibt dies einen Preis von 360.000 Euro für den Baulandteil (450*800) und einen Preis von 12.000 Euro für den Grünlandteil (10*1.200). Dies ergibt ein Verhältnis von 30:1.

Wird für die Liegenschaft ein Veräußerungserlös von 434.000 Euro erzielt, ist dieser Erlös im Verhältnis 30:1 auf Bauland und Grünland aufzuteilen, dh. auf den Baulandanteil entfallen 420.000 Euro und auf den Grünlandanteil 14.000 Euro.

22.4.4.6.4 Nachversteuerung beschleunigter Abschreibungen

Rz 6674

Soweit innerhalb der letzten fünfzehn Jahre vor der Veräußerung Herstellungsaufwendungen nach § 28 Abs. 3 EStG 1988 beschleunigt abgesetzt worden sind, ist – für Veräußerungen ab 1.4.2012 – die Hälfte dieser kumulierten Abschreibungen bei Anwendung der pauschalen Einkünfteermittlung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 einkünfteerhöhend anzusetzen.

Beispiel:

Im Oktober 2012 wird ein Mietwohnhaus (Altgrundstück) veräußert. 1991 ist Herstellungsaufwand von 150.000 nach den §§ 3 bis 5 MRG angefallen, der in den Jahren 1991 bis 2005 in Fünfzehntelbeträgen abgesetzt wurde. Der Veräußerungserlös beträgt 400.000. Die Einkünfte nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 ermitteln sich wie folgt:

Veräußerungserlös	***400.000***
- pauschale Anschaffungskosten 86%	***344.000***
	56.000
+ 9/15*0,5 von 150.000 (für 1997 bis 2005)	***45.000***
Einkünfte nach § 30 Abs. 4 EStG 1988	***101.000***

Die Hinzurechnung hat auch dann zu erfolgen, wenn der Steuerpflichtige das Grundstück unentgeltlich erworben hat und (nur oder auch) der Rechtsvorgänger Abschreibungen nach § 28 Abs. 3 EStG 1988 vorgenommen hat. Keine Hinzurechnung findet jedoch statt, soweit der unentgeltliche Erwerb selbst bereits zu einer Nachversteuerung nach § 28 Abs. 7 EStG 1988 idF vor dem SchenkMG 2008 geführt hat (insbesondere Schenkung bis 31.7.2008).

22.4.4.6.5 Option zur Regeleinkünfteermittlung (§ 30 Abs. 5 EStG 1988)

Rz 6675

Anstelle der Pauschalermittlung kann die Einkünfteermittlung auch nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 erfolgen. Dies ist insbesondere für jene Fälle vorgesehen, in denen die Anschaffungskosten (samt Herstellungs- und Instandsetzungskosten bei bebauten Grundstücken) einschließlich eines in diesem Fall anzuwendenden Inflationsabschlages höher als 86% (bzw. höher als 40% bei umgewidmeten Grundstücken) sind. Auf Grund des Umstandes, dass Grund und Boden und Gebäude zwei verschiedene Wirtschaftsgüter darstellen, kann die Regeleinkünfteermittlung auch nur für eines der beiden Wirtschaftsgüter angewendet werden (zB nur für das Gebäude). Die Regeleinkünfteermittlung für Altgrundstücke setzt einen entsprechenden Antrag voraus. Dieser Antrag ist mangels besonderer gesetzlicher Regelung bis zur Rechtskraft des Bescheides möglich. Er ist nach Abzug der ImmoESt durch den Parteienvertreter aufgrund der pauschalen Einkünfteermittlung im Rahmen der Veranlagungsoption (§ 30b Abs. 3 EStG 1988) zu stellen. Der Antrag kann bis zur Rechtskraft widerrufen werden.

Verluste (Veräußerungserlös ist kleiner als – gegebenenfalls adaptierte – tatsächliche Anschaffungskosten) können bei Altgrundstücken nur durch die Regeleinkünfteermittlung nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 dargestellt werden (siehe zum Verlustausgleich Rz 6678 f).

22.4.4.7 Freigrenze, nachträgliche Einkünfteminderung

Rz 6676

Die für Einkünfte aus Spekulationsgeschäften bestehende Freigrenze von 440 Euro pro Kalenderjahr ist nunmehr für den verbliebenen Spekulationstatbestand in § 31 EStG 1988 verankert worden. Für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen besteht keine Freigrenze.

Rz 6677

Ist aus einer privaten Grundstücksveräußerung ein Überschuss erzielt worden, müssen nachträgliche Einkünfteminderungen (zB wegen Mangelhaftigkeit des Grundstücks rückgezahlter Kaufpreis) im Abflussjahr bis zum Betrag dieses Überschusses berücksichtigt werden (VwGH 16.12.2010, 2008/15/0274). Analog zur Verrechnung mit Vermietungsüberschüssen (siehe Rz 6679) ist aber auch hier nur die Hälfte der Einkünfteminderung mit anderen Einkünften ausgleichsfähig. Im Falle einer Pauschalbesteuerung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 ist auch die Rückzahlung nur prozentuell (14% oder 60%) zu berücksichtigen und im Falle der Nichtverrechenbarkeit mit anderen Grundstücksgewinnen sodann zu halbieren und mit allfälligen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu verrechnen.

22.4.5 Verlustausgleichsverbot (§ 30 Abs. 7 EStG 1988)

Rz 6678

Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen können nur durch eine Regeleinkünfteermittlung nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 dargestellt werden, weil § 30 Abs. 4 EStG 1988 stets von einem Überschuss ausgeht. Die Berücksichtigung von Verlusten aus privaten Grundstücksveräußerungen ist stets nur im Rahmen der Veranlagung möglich.

Rz 6679

Der Ausgleich von Verlusten aus privaten Grundstücksveräußerungen, die im Überschussfall unter den besonderen Steuersatz fallen würden, ist – auch im

Falle der Ausübung der Regelbesteuerungsoption (§ 30a Abs. 2 EStG 1988) - wie folgt beschränkt (§ 30 Abs. 7 EStG 1988):

In einem ersten Schritt kommt ein Ausgleich mit Überschüssen aus (anderen) privaten Grundstücksveräußerungen in Betracht, die unter den besonderen Steuersatz von 25% fallen.

Sind keine verrechenbaren positiven Einkünfte gegeben oder verbleibt dabei ein Verlustüberhang, ist der Verlust oder Verlustüberhang in einem zweiten Schritt zu halbieren. Dieser Hälfteverlust ist mit Überschüssen aus Vermietung und Verpachtung auszugleichen. Der Verlustausgleich ist dabei immer nur mit dem Gesamtüberschuss aus Vermietung und Verpachtung nach Durchführung eines horizontalen Verlustausgleiches zulässig.

Beispiel:

Verlust aus privater Grundstücksveräußerung 1	***-100***
Überschuss aus privater Grundstücksveräußerung 2	***60***
Verlust nach § 30 EStG 1988	***-40***
Hälfteverlust	***-20***
Überschuss aus Vermietung und Verpachtung	***70***
Gesamtbetrag der Einkünfte	***50***

22.4.6 Anrechnung der Grunderwerbsteuer und anderer Steuern (§ 30 Abs. 8 EStG 1988)

Rz 6680

Gemäß § 30 Abs. 8 EStG 1988 wird die Einkommensteuer, die auf die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen entfällt, im Ausmaß einer sonst entstehenden Doppelbelastung auf Antrag ermäßigt oder erlassen, wenn der Steuerpflichtige innerhalb der letzten drei Jahre vor der Veräußerung infolge eines vorangegangenen unentgeltlichen Erwerbes des Wirtschaftsgutes Erbschafts- oder Schenkungssteuer, Grunderwerbsteuer oder Stiftungseingangssteuer entrichtet hat. Der Antrag kann nur im Rahmen einer

Veranlagung gestellt werden. Eine Doppelbelastung kann nur insoweit vorliegen, als die Bemessungsgrundlage für diese Steuern die ursprünglichen Anschaffungskosten überstiegen hat. Bei Grundstücken und Gebäuden, bei denen die Erbschafts- und Schenkungssteuer, die Grunderwerbsteuer oder die Stiftungseingangssteuer nach dem dreifachen Einheitswert bemessen wird, ist keine Anrechnung vorzunehmen, es sei denn, der dreifache Einheitswert liegt über den ursprünglichen Anschaffungskosten.

Beispiel 1:

Ein Steuerpflichtiger hat im Erbweg vor dem 1.8.2008 ein vom Erblasser um 50.000 angeschafftes Neugrundstück erworben. Die Erbschaftssteuer wird am 1.6.2009 entrichtet. Das Grundstück wird am 1.12.2012 um 80.000 verkauft. Eine Anrechnung der Erbschaftssteuer kommt dem Grunde nach schon nicht in Betracht, weil sie nicht innerhalb der letzten drei Jahre vor der Veräußerung entrichtet wurde.

Beispiel 2:

Ein Steuerpflichtiger hat im Erbweg vor dem 1.8.2008 ein vom Erblasser um 50.000 angeschafftes Neugrundstück erworben. Die Erbschaftssteuer wird am 1.8.2010 entrichtet. Das Grundstück wird am 1.5.2012 um 80.000 verkauft. Der Einheitswert im Zeitpunkt des Erbfalles hat 10.000 betragen.

Die Erbschaftssteuer wurde vom dreifachen Einheitswert in Höhe von 30.000 bemessen. Die auf die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen von 30.000 Euro entfallende Einkommensteuer kann nicht ermäßigt werden, weil insoweit keine Doppelbelastung mit Erbschaftssteuer vorliegt.

Beispiel 3:

Ein Steuerpflichtiger hat im Erbweg nach dem 31.7.2008 ein Grundstück erworben, das vom Erblasser um 120.000 angeschafft worden war. Das ursprünglich der landwirtschaftlichen Nutzung gewidmete Grundstück wurde in Bauland umgewidmet, der Einheitswert wurde mit 60.000 festgestellt. Die Grunderwerbsteuer wurde vom dreifachen Einheitswert bemessen und am 1.9 2010 entrichtet. Das Grundstück wird vom Erben um 200.000 am 1.12.2012 verkauft. Hinsichtlich eines Betrages von 60.000, um den der dreifache Einheitswert im Zeitpunkt des Erbfalles (180.000) die Anschaffungskosten (120.000) übersteigt, liegt eine Doppelbelastung vor; das ist ein Drittel der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer und drei Viertel der Einkünfte nach § 30 EStG 1988 (80.000). Da die Grunderwerbsteuer innerhalb der letzten drei Jahre vor der Veräußerung entrichtet wurde, ist dem Grunde nach ein Drittel der auf das Grundstück entfallenden Grunderwerbsteuer anrechenbar. Der Höhe nach ist die

Anrechnung mit drei Viertel der auf die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen entfallenden Einkommensteuer beschränkt.

22.4.7 Veräußerung einer Liegenschaft durch eine Miteigentumsgemeinschaft (zB Hausgemeinschaft)

Rz 6681

Der Veräußerungserlös aus der Veräußerung von in Miteigentum stehenden Grundstücken muss auf die Miteigentümer ihrem Anteil entsprechend aufgeteilt werden. Für jeden Miteigentümer ist gesondert zu beurteilen, ob der veräußerte Anteil Alt- oder Neuvermögen darstellt. Dies ist insbesondere dann von Bedeutung, wenn die Anteile zu unterschiedlichen Zeitpunkten erworben wurden. Im Fall von Neuvermögen sind stets die individuellen Anschaffungskosten zu ermitteln, im Fall von Altvermögen kommt auch die pauschale Ermittlung der Anschaffungskosten in Betracht. Die ImmoESt ist in diesen Fällen nach den individuellen Verhältnissen der einzelnen Miteigentümer zu ermitteln. Zur Entrichtung der ImmoESt siehe Rz 6709.

Im Fall einer Hausgemeinschaft mit Vermietungseinkünften ist die ImmoESt nicht im Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO auszuweisen, weil Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen davon nicht erfasst sind.

22.4.8 Besonderer Steuersatz, Regelbesteuerungsoption, Ausnahmen vom besonderen Steuersatz (§ 30a EStG 1988)

Rz 6682

Dem besonderen Steuersatz nach § 30a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen – soweit nicht in § 30a Abs. 3 Z 1 bis 4 oder Abs. 4 EStG 1988 Ausnahmen vorsehen oder eine Regelbesteuerung beantragt wird, folgende Tatbestände:

- **Einkünfte aus privaten Grundstückveräußerungen**
- **betriebliche Einkünfte aus der Veräußerung, Zuschreibung oder Entnahme von Grundstücken**

Der besondere Steuersatz von 25% kommt sowohl beim Abzug der Immobilienertragsteuer als auch bei einer Festsetzung im Rahmen der Veranlagung zum Tragen. Sofern auf Einkünfte der besondere Steuersatz anzuwenden ist, bleiben diese Einkünfte bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte und des Einkommens außer Ansatz. Dies hat für alle Anknüpfungen an den Gesamtbetrag der Einkünfte (vgl. zB § 2 Abs. 2b Z 2, § 18 Abs. 1 Z 7 und Abs. 3 Z 2 EStG 1988) oder das Einkommen (vgl. zB § 33 Abs. 1, § 34 Abs. 4 EStG 1988) Bedeutung. Dies gilt jedoch nur für die Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen. Mit dem besonderen Steuersatz besteuerte Einkünfte des Ehepartners sind hingegen für Einkunftsgrenze von 6.000 Euro für den Alleinverdienerabsetzbetrag zu berücksichtigen.

Rz 6683

Der Steuerpflichtige kann beantragen, dass die unter den besonderen Steuersatz fallenden Einkünfte mit dem allgemeinen Steuertarif versteuert werden (Regelbesteuerungsoption). Die Regelbesteuerung bewirkt, dass alle Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen sowie allfällige betriebliche Einkünfte aus Grundstücken, die sonst unter den besonderen Steuersatz fallen würden, in den Gesamtbetrag der Einkünfte und ins Einkommen (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) miteinbezogen und nicht dem 25-prozentigen Steuersatz unterzogen werden. Damit können beispielsweise im Rahmen anderer Einkünfte (zB Gewerbebetrieb oder Vermietung und Verpachtung) erlittene Verluste mit positiven Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen ausgeglichen werden. Ebenso können offene Verlustabzüge mit regelbesteuerten Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen nach Maßgabe des § 2 Abs. 2b Z 2 EStG 1988 gegengerechnet werden. Umgekehrt (Verlust aus privaten Grundstücksveräußerungen und Gewinn oder Überschuss aus anderen Einkünften) führt die Regelbesteuerung aber nicht zu einer Erweiterung des Verlustausgleichs über die Grenzen des § 30 Abs. 7 EStG 1988 hinaus.

Dieser Antrag kann nur für sämtliche davon betroffenen Tatbestände gemeinsam gestellt werden. Er ist mangels besonderer gesetzlicher Regelung bis zur

Rechtskraft des Bescheides möglich. Der Antrag kann bis zur Rechtskraft widerrufen werden.

Die Regelbesteuerung (§ 30a Abs. 2 EStG 1988) ist von Regeleinkünfteermittlung (§ 30 Abs. 3 EStG 1988) zu unterscheiden und davon unabhängig. Der Regelbesteuerung können daher auch nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 pauschal ermittelte Einkünfte für Altgrundstücke unterliegen. Durch die Regelbesteuerung können beispielweise die für Veräußerungsgewinne iSd § 24 EStG 1988 bestehenden Begünstigungen (Freibetrag nach § 24 Abs. 4 EStG 1988, Hälftesteuersatz nach § 37 Abs. 5 EStG 1988, Dreijahresverteilung nach § 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1988) genutzt werden.

Rz 6684

In § 30a Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 ist geregelt, in welchen Fällen der besondere Steuersatz im Rahmen der betrieblichen Einkünfte nicht anzuwenden ist:

Rz 6685

- **Wenn das Grundstück dem Umlaufvermögen zuzurechnen ist. Maßgeblich ist dabei die Zurechnung im Zeitpunkt der Veräußerung. Wurde das Grundstück zunächst als Anlagevermögen verwendet und erst später dem Umlaufvermögen gewidmet, ist der besondere Steuersatz nicht anzuwenden. Wurde das Grundstück hingegen zunächst privat genutzt und erst später in das Betriebsvermögen eingelegt und als Umlaufvermögen veräußert, ist hinsichtlich der Differenz zwischen einem höheren Teilwert im Zeitpunkt der Einlage und den niedrigeren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der besondere Steuersatz anteilig anzuwenden (zur anteilig zu entrichtenden ImmoESt bzw. besonderen Vorauszahlung siehe Rz 6706). Dies gilt auch, wenn die Einlage nach § 6 Z 5 EStG 1988 ab dem 1.4.2012 mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten war. Damit wird sichergestellt, dass private Wertsteigerungen – auch wenn sie im Rahmen betrieblicher Einkünfte miterfasst werden - jedenfalls unter den besonderen Steuersatz fallen.**

Beispiel:

Anschaffung Grundstück 2005 um 100, Einlage 7/2012, Teilwert 140, Verkauf als Umlaufvermögen in 2013 um 170. Da es sich um Neuvermögen handelt, erfolgt die Einlage mit den Anschaffungskosten. Der Einlagewert 2012 ist daher nach § 6 Z 5 EStG 1988 100, er führt auch im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 nicht zu einer Betriebsausgabe durch Bezahlung 2012.

2013 sind als betriebliche Einkünfte steuerpflichtig:

30 zum allgemeinen Tarif

40 mit 25% (ausgenommen bei Regelbesteuerung).

Rz 6686

- **Wenn ein Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken liegt. Diese Ausnahme vom besonderen Steuersatz zielt auf (nicht rein vermögensverwaltende) Immobilienentwicklungsgesellschaften ab, bei denen Grundstücke dem Anlagevermögen angehören (sonst käme bereits die für Umlaufvermögen bestehende Ausnahme vom besonderen Steuersatz zur Anwendung). Damit soll eine Gleichbehandlung mit anderen Steuerpflichtigen erreicht werden, deren Unternehmensschwerpunkt nicht im Immobilienbereich liegt. Voraussetzung ist allerdings die Gewerblichkeit, diese muss sich sowohl auf die Überlassung als auch auf die Veräußerung beziehen. Eine gewerbliche Überlassung (zB durch Nebenleistungen oder generell im Rahmen der Beherbergung) ohne gleichzeitige gewerbliche Veräußerung von Grundstücken (in der Art eines gewerblichen Grundstückshandels) reicht somit für den Entfall des besonderen Steuersatzes nicht aus. Andererseits genügt es, wenn ein Unternehmensschwerpunkt (neben einem oder mehreren weiteren) in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken besteht; wobei von einem Schwerpunkt auszugehen ist, wenn 20% der betrieblichen Tätigkeit (insbesondere der Umsatz) auf die gewerbliche Überlassung und Veräußerung von Grundstücken entfallen. Für vorbetriebliche Wertsteigerungen bleibt hier der besondere Steuersatz wiederum erhalten (siehe im Vorpunkt).**

Rz 6687

- **Soweit der Buchwert durch eine vor dem 1.4.2012 vorgenommene Teilwertabschreibung gemindert ist. Die Ausnahme vom besonderen Steuersatz ist gerechtfertigt, weil solche „Alt-Teilwertabschreibungen" sich jedenfalls noch in voller Höhe und zum Grenzsteuersatz steuermindernd ausgewirkt haben. Aufgrund § 6 Z 2 lit. d EStG 1988 sind Teilwertabschreibungen ab 1.4.2012 (also „Neu-Teilwertabschreibungen"), die nicht mit Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen oder mit Zuschreibungen zu verrechnen sind, (ohnehin) nur mehr zur Hälfte ausgleichsfähig, sodass sich insoweit eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz erübrigt. Der Tarifsteuersatz ist somit nur mehr bei Alt-Teilwertabschreibungen vorzunehmen, unabhängig davon, auf welche Weise er realisiert wird (Veräußerung, Zuschreibung oder Entnahme). Der Tarifsteuersatz gilt auch bei „Alt-Teilwertabschreibungen" nur insoweit, als der Buchwert dadurch (noch) herabgemindert ist.**

Beispiele:

WJ	***Grund und Boden***	***Wert***	***Steuersatz***	***Buchwert***
2008	***Anschaffungskosten***	***100***	***-***	***100***
2011	***Teilwertabschreibung***	***-40***	***Tarif***	***60***
2013	***Zuschreibung***	***25***	***Tarif***	***85***
2015	***Veräußerung um***	***120***		
2015	***Veräußerungsgewinn***	***35***	***15 zum Tarif 20 zu 25%***	***0***

WJ	***Grund und Boden***	***Wert***	***Steuersatz***	***Buchwert***
2010	***Anschaffungskosten***	***100***	***-***	***100***
2013	***Teilwertabschreibung***	***-40***	***- 20 zum Tarif***	***60***
2014	***Zuschreibung***	***25***	***25%***	***85***
2015	***Veräußerung um***	***120***		

2015	*Veräußerungsgewinn*	*35*	*25%*	*0*

Rz 6688

- **Soweit stille Reserven übertragen wurden, die vor dem 1.4.2012 aufgedeckt worden sind. Die Ausnahme vom besonderen Steuersatz ist gerechtfertigt, weil solche „Alt-Stille Reserven" ohne die Begünstigung des § 12 EStG 1988 jedenfalls zum Tarif steuerpflichtig gewesen wären.**

  Der besondere Steuersatz kommt bei der Übertragung stiller Reserven, die nach dem 31.3.2012 aufgedeckt wurden, insoweit nicht zur Anwendung, als in den nach dem 31.3.2012 aufgedeckten stillen Reserven vor dem 1.4.2012 aufgedeckte stille Reserven enthalten sind.

  Soweit die übertragenen stillen Reserven bereits durch eine Auflösung der Bewertungsreserve steuerlich erfasst wurden, kommt der besondere Steuersatz zur Anwendung.

  Beispiele:

  1. Reservenaufdeckung vor dem 1.4.2012

WJ	*Grund und Boden 1*	*Wert*	*Steuersatz*	*Buchwert*
2004	*Anschaffungskosten*	*100*	*-*	*100*
3/2012	*Veräußerung GuB 1 um*	*160*	*steuerfrei § 12 EStG 1988*	*0*
10/2012	*Anschaffung GuB 2 um*	*110*	*-*	*50[1)]*
2015	*Veräußerung GuB 2 um*	*120*		*50*
2015	*Veräußerungsgewinn GuB 2*	*70*	*60 zum Tarif 10 zu 25%*	*0*

  1) Nach Reservenübertragung von 60

  2. Reservenaufdeckung nach dem 31.3.2012 in Kombination mit „Alt-Teilwertabschreibung"

WJ	*Grund und Boden 1*	*Wert*	*Steuersatz*	*Buchwert*
2004	*Anschaffungskosten*	*100*	*-*	*100*

2009	*Teilwertabschreibung*	*30*	*Tarif*	*70*
8/2012	*Veräußerung GuB 1 um*	*160*	*steuerfrei § 12 EStG 1988*	*0*
10/2012	*Anschaffung GuB 2 um*	*110*	*-*	*20[1)]*
2015	*Veräußerung GuB 2 um*	*120*		*20*
2015	*Veräußerungsgewinn GuB 2*	*100*	*30 zum Tarif 70 zu 25%*	*0*

1) Nach Reservenübertragung von 90

3. Reservenaufdeckung nach dem 31.3.2012 in Kombination mit „Altübertragungen stiller Reserven"

WJ	*Grund und Boden 1*	*Wert*	*Steuersatz*	*Buchwert*
1990	*Anschaffungskosten*	*100*	*-*	*100*
2000	*Veräußerung GuB 1 um*	*130*	*steuerfrei § 12 EStG 1988*	*0*
2000	*Anschaffung GuB 2 um*	*120*		*90[1)]*
2016	*Veräußerung GuB 2 um*	*160*	*steuerfrei § 12 EStG 1988*	*0*
2016	*Anschaffung GuB 3 um*	*150*	*-*	*80[2)]*
2018	*Veräußerung GuB 3 um*	*170*		*80*
2018	*Veräußerungsgewinn GuB 3*	*90*	*30 zum Tarif 60 zu 25%*	*0*

1) Nach Reservenübertragung von 30

2) Nach Reservenübertragung von 70

Rz 6689

Nach § 30a Abs. 4 EStG 1988 ist der besondere Steuersatz nicht anzuwenden, wenn der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird und nach Maßgabe des § 4 Abs. 3 oder des § 19 EStG 1988 zu Einkünften führt. Eine Rentenzahlung liegt auch dann vor, wenn ein Teil der Rente sofort als Einmalbetrag geleistet wird. Wird ein Grundstück gegen Rente veräußert, wurde nach der Judikatur (VwGH 13.9.1978, 2931/76) die Anwendbarkeit des § 29 Z 1

EStG 1988 (wiederkehrende Bezüge) bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen für ein Spekulationsgeschäft durch § 30 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 verdrängt. Dies gilt für Grundstücksveräußerungen unverändert auch im Anwendungsbereich der durch das 1. StabG 2012 geänderten Rechtslage. Von der Ausnahme sind Grundstücksveräußerungen erfasst, bei denen die in Form einer Rente zufließenden Einkünfte nach Maßgabe des Zu- und Abflussprinzips zu erfassen sind. Dies betrifft Einkünfte aus privaten Grundstücksverkäufen und Einkünfte aus betrieblichen Grundstücksverkäufen durch einen Einnahmen-Ausgaben-Rechner.

Entsteht im Rahmen der Veräußerung gegen Rente ausnahmsweise ein Verlust (Rentenempfänger stirbt vor dem Entstehen von Einkünften), unterliegt dieser nicht den Ausgleichsbeschränkungen des § 30 Abs. 7 EStG 1988, weil der besondere Steuersatz im Falle eines Überschusses nicht zur Anwendung käme.

Randzahlen 6690 bis 6700: ***derzeit frei***

22.5 Immobilienertragsteuer (§§ 30b und 30c EStG 1988 idF 1. StabG 2012; AbgÄG 2012)

22.5.1 Grundkonzept

Rz 6701

Die Erhebung der Einkommensteuer für Grundstücksveräußerungen erfolgt sowohl für den betrieblichen als auch für den außerbetrieblichen Bereich grundsätzlich im Wege der Immobilienertragsteuer (ImmoESt), wenn durch den Parteienvertreter die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer vorgenommen wird. Die mit dem 1. StabG 2012 neu eingeführte Abzugsteuer knüpft an das im Grunderwerbsteuergesetz vorhandene Mitteilungs- und Selbstberechnungssystem an. Da in der überwiegenden Anzahl der Fälle Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken zugleich steuerpflichtige Erwerbsvorgänge im Sinne des § 1 GrEStG 1987 darstellen, wurde die grunderwerbsteuerliche Melde- und Selbstberechnungssystematik um ertragsteuerliche Komponenten erweitert:

Sowohl in den Fällen, in denen eine Abgabenerklärung nach § 10 GrEStG 1987 vorgelegt als auch in jenen, in denen die Grunderwerbsteuer nach § 11 GrEStG 1987 selbst berechnet wird, müssen die vorlegenden bzw. selbstberechnenden Parteienvertreter gewisse Grundinformationen hinsichtlich der ertragsteuerlichen Aspekte des Grundstückerwerbs der Finanzverwaltung mitteilen. Damit ist in allen Fällen sichergestellt, dass sämtliche Erwerbsvorgänge im Sinne des § 1 GrEStG 1987 durch einen Parteienvertreter beurteilt und der Finanzverwaltung elektronisch angezeigt werden müssen.

22.5.2 Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer

22.5.2.1 Ausgangspunkt: Selbstberechnung der GrESt gemäß § 11 GrEStG 1987

Rz 6702

Wird durch den Parteienvertreter eine Selbstberechnung gemäß § 11 GrEStG 1987 vorgenommen, hat der Parteienvertreter

- **dem Finanzamt des Steuerpflichtigen mitzuteilen, ob aus dem zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und 7 EStG 1988 erzielt werden (Rz 6703) und**
- **gegebenenfalls auf Grund der vom Steuerpflichtigen mitgeteilten Daten die Immobilienertragsteuer gemäß § 30b Abs. 1 EStG 1988 in Höhe von 25% der aus der Grundstücksveräußerung resultierenden Einkünfte selbst zu berechnen und dem Finanzamt abzuführen.**

Rz 6703

Nach § 30c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 hat der Parteienvertreter dem für die ertragsteuerliche Erfassung der Grundstücksveräußerung zuständigen Finanzamt – „Finanzamt des Veräußerers" – zunächst mitzuteilen, ob aus dem der Selbstberechnung zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 EStG 1988 erzielt werden.

Der Parteienvertreter muss daher anhand der ihm bekannten Tatsachen beurteilen, ob durch den verwirklichten Erwerbsvorgang – positive oder negative – Einkünfte im Sinne des EStG 1988 erzielt werden. Dies ist grundsätzlich immer dann der Fall, wenn der Erwerbsvorgang zugleich eine Veräußerung eines Grundstücks des Privat- oder des Betriebsvermögens darstellt.

Rz 6704

Unabhängig von der Beurteilung des Parteienvertreters über das Vorliegen von Einkünften gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 EStG 1988 muss dieser jedenfalls die am Erwerbsvorgang beteiligten Parteien sowie ihre Steuernummer dem Finanzamt des Veräußerers mitteilen. Durch die Verpflichtung, die Mitteilung gemäß § 30c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 im Zuge der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer nach § 11 GrEStG 1987 vorzunehmen, werden die bereits für Zwecke der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer nach § 11 GrEStG 1987 erfassten Grunddaten der am Grundstückserwerb beteiligten Parteien ebenfalls elektronisch übermittelt. Eine zusätzliche Übermittlung von Unterlagen ist daher nicht erforderlich.

Rz 6705

Werden aus dem der Selbstberechnung zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 EStG 1988 erzielt, hat der Parteienvertreter gemäß § 30c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 die ImmoESt selbst zu berechnen. Die ImmoESt beträgt gemäß § 30b Abs. 1 EStG 1988 25% der „Bemessungsgrundlage" und ist auf volle Euro abzurunden. Die Bemessungsgrundlage für die ImmoESt sind die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung, die entsprechend der Einkunftsart, unter der sie zu erfassen sind, ermittelt werden. Die ImmoESt entspricht somit dem Steuerbetrag, der auf die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung entfällt.

Rz 6706

Die Pflicht zur ImmoESt-Selbstberechnung bei Vornahme der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer gemäß § 11 GrEStG 1987 besteht grundsätzlich sowohl für die Veräußerungen von Grundstücken des Privat- als auch für solche des Betriebsvermögens. Bei Veräußerungen von Grundstücken des Betriebsvermögens hat allerdings dann keine ImmoESt-Selbstberechnung stattzufinden, wenn der besondere Steuersatz aufgrund von § 30a Abs. 3 Z 1 und 2 EStG 1988 zumindest teilweise nicht anwendbar ist; in diesem Fall ist das ImmoESt-System insgesamt auf die Grundstücksveräußerung nicht anwendbar, sodass auch keine besondere Vorauszahlung zu entrichten ist (§ 30b Abs. 5 EStG 1988); dies gilt auch für den Fall der Einlage des betroffenen Grundstückes in das Betriebsvermögen zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, auch wenn hinsichtlich der vor der Einlage entstandenen stillen Reserven der besondere Steuersatz anwendbar ist (siehe dazu Rz 6685 f).

Weiters gelten die allgemeinen Ausnahmen von der Verpflichtung zur Selbstberechnung der ImmoESt (siehe dazu Rz 6715 ff).

Wird in diesen Fällen dennoch eine ImmoESt-Selbstberechnung vorgenommen, hat die entrichtete ImmoESt in diesen Fällen – wie generell bei Veräußerung von Grundstücken des Betriebsvermögens – keine Abgeltungswirkung und lediglich den Charakter einer besonderen Vorauszahlung im Sinne des § 30b Abs. 4 EStG 1988 (siehe dazu auch Rz 6725).

Rz 6707

Die ImmoESt ist gemäß § 30b Abs. 1 EStG 1988 bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses gemäß § 19 EStG 1988 zweitfolgenden Kalendermonats durch den Parteienvertreter zu entrichten. Bei ratenweisem Zufluss ist daher auf den Zufluss jener Erlösanteile abzustellen, die die Buchwerte bzw. Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach Berücksichtigung allfälliger zulässiger Korrektur- und Abzugsposten gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 übersteigen. Von diesen Erlösanteilen sind jeweils 25% als ImmoESt einzubehalten. Spätere Ratenzahlungen, die zu einem Zeitpunkt länger als ein Jahr nach Vornahme der Mitteilung zufließen, unterliegen nicht der ImmoESt, für

die zufließenden Einkünfte ist daher eine besondere Vorauszahlung durch den Steuerpflichtigen selbst zu leisten. Dies gilt sowohl für die Veräußerung von Grundstücken des Privat- als auch für solche des Betriebsvermögens unabhängig von der Gewinnermittlungsart.

Da bei der Veräußerung von Grundstücken des Privatvermögens oder bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung die Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen werden, in dem sie zufließen, kann es zu keiner zeitlichen Überschneidung der Fälligkeit der ImmoESt und der Einreichfrist der Steuererklärung kommen. Die ImmoESt ist daher in allen Fällen zu entrichten.

> ***Beispiel:***
>
> ***X veräußert ein Grundstück im Frühjahr 2013, der Zufluss findet im Dezember 2013 statt. Die ImmoESt ist bis zum 15. Februar 2014 zu entrichten, die Steuererklärung für das Jahr 2013 ist gemäß § 134 Abs. 1 BAO bis Ende April 2014 oder, wenn die Übermittlung der Steuererklärung elektronisch erfolgt, bis Ende Juni 2014 einzureichen.***

Bei der Veräußerung von Grundstücken des Betriebsvermögens ist bei einem Betriebsvermögensvergleich der Zufluss der Einnahmen gemäß § 19 EStG 1988 für die steuerliche Gewinnrealisierung irrelevant (siehe Rz 768). Da sich die Fälligkeit der ImmoESt stets am Zuflusszeitpunkt gemäß § 19 EStG 1988 richtet, kann es in solchen Fällen somit zu einer zeitlichen Überschneidung der Fälligkeit der ImmoESt und der Abgabe der Abgabenerklärung kommen. In diesen Fällen, in denen die ImmoESt nach Abgabe der Abgabenerklärung für jenes Wirtschaftsjahr, in dem die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung steuerlich erfasst werden, entrichtet werden müsste, bestehen keine Bedenken, von der Entrichtung der ImmoESt abzusehen.

> ***Beispiel:***
>
> ***X (§ 4 Abs. 1 – Gewinnermittler) veräußert ein Grundstück im Oktober 2013, der Zufluss findet im September 2014 statt. Die ImmoESt ist bis zum 15. November 2014 zu entrichten. Gibt X seine ESt-Erklärung für das Jahr 2013 noch vor dem 15. November 2014 ab, muss er die ImmoESt nicht mehr entrichten.***

Rz 6708

Liegt zwischen dem Zeitpunkt der Mitteilung gemäß § 30c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 und dem Zeitpunkt des Zuflusses gemäß § 19 EStG 1988 mehr als ein Jahr, erlischt trotz Vornahme der ImmoESt-Selbstberechnung gemäß § 30c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 die Verpflichtung zur Entrichtung der ImmoESt und damit auch die Haftung des Parteienvertreters. Diese Einschränkung soll eine übermäßige Belastung der Parteienvertreter bei Veräußerungsvorgängen, bei denen die Entrichtung des Kaufpreises zu einem viel späteren Zeitpunkt erfolgt, vermeiden und kommt vor allem dann zum Tragen, wenn der Erwerber des Grundstücks unvorhergesehen den Kaufpreis nicht entrichtet (zu jenen Fällen, in denen bereits im Zeitpunkt der Durchführung der ImmoESt-Selbstberechnung klar ist, dass der Zufluss später als ein Jahr nach Abschluss des Veräußerungsgeschäftes erfolgt, siehe Rz 6717).

Rz 6709

Werden in Mit- oder Gesamthandeigentum stehende Grundstücke veräußert, müssen die Einkünfte und die ImmoESt für die einzelnen Miteigentümer oder Mitunternehmer ihrem Anteil entsprechend ermittelt werden. Dabei sind die individuellen Verhältnisse der einzelnen Miteigentümer oder Mitunternehmer maßgeblich.

Bei der Abfuhr der ImmoESt ist zu differenzieren:

- **Bei einer Veräußerung von Grundstücken durch eine Personengesellschaft (OG oder KG) wird die Summe der auf die jeweiligen Miteigentümer oder Mitunternehmer entfallenden ImmoESt-Beträge als ImmoESt für die Gemeinschaft auf deren Abgabenkonto abgeführt.**
- **Bei einer Veräußerung von Grundstücken durch mehrere Miteigentümer (bzw. eine GesBR) ist die ImmoESt für jeden einzelnen Miteigentümer gesondert auf deren Abgabenkonten abzuführen.**
- **Bei einer Veräußerung von allgemeinen Teilen von Liegenschaften (§ 30b Abs. 6 EStG 1988) ist die pauschal ermittelte ImmoESt für die Wohnungseigentümergemeinschaft auf deren Abgabenkonto abzuführen.**

22.5.2.2 Ermittlung der ImmoESt und Haftung des Parteienvertreters

Rz 6710

Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken aus einer Verlassenschaft (vor Einantwortung) sind grundsätzlich ab dem Todestag den Erben zuzurechnen (siehe Rz 108a). Wurden Erbantrittserklärungen zum gesamten Nachlass abgeben und ist das Erbrecht ausgewiesen (es liegen keine widerstreitenden Erberklärungen vor), ist die auf die einzelnen Erben entfallende Steuer auf deren Abgabenkonto im Wege der ImmoESt zu entrichten bzw. ist eine besondere Vorauszahlung durch den Kurator zu leisten. Ist dies nicht der Fall (sind keine Erben bekannt oder wurden widerstreitende Erberklärungen abgegeben), ist eine unmittelbare Zurechnung an die Erben nicht möglich. Daher ist die ImmoESt bzw. die besondere Vorauszahlung für den ruhenden Nachlass auf dessen Abgabenkonto zu entrichten.

Rz 6711

Der Veräußerer des Grundstücks ist verpflichtet, dem Parteienvertreter sämtliche notwendigen Unterlagen vorzulegen und Angaben zu machen, damit der Parteienvertreter die Selbstberechnung der ImmoESt nach § 30c Abs. 2 EStG 1988 vornehmen kann. Er hat weiters die Richtigkeit und Vollständigkeit der vorgelegten Unterlagen und seiner Angaben schriftlich zu bestätigen.

Der Parteienvertreter hat die vom Veräußerer vorgelegten Unterlagen zu überprüfen und die ImmoESt anhand dieser Unterlagen selbst zu berechnen. Kann oder will der Veräußerer seine Angaben nicht mittels Unterlagen belegen, darf der Parteienvertreter diese nicht berücksichtigen, sofern die Berücksichtigung dazu führen würde, dass geringere Einkünfte der ImmoESt-Selbstberechnung zu Grunde gelegt werden. Können die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung ohne die Berücksichtigung dieser nicht belegten Angaben nicht ermittelt werden, kann der Parteienvertreter die ImmoESt-Selbstberechnung nicht durchführen.

Beispiel 1:

X veräußert ein Grundstück und möchte die Einkommensteuer im Wege der ImmoESt-Selbstberechnung abführen. Auf Nachfrage des Parteienvertreters macht er die Angabe, dass er die Anschaffungskosten nicht kennt, es sich beim veräußerten Grundstück allerdings um Altvermögen im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 handelt und die Anschaffungskosten somit nicht benötigt werden. X legt keinerlei Unterlagen vor, um diese Angabe zu belegen.

Da ein Grundstück des Altvermögens in der Regel günstiger besteuert wird als ein Grundstück des Neuvermögens, kann der Parteienvertreter ohne entsprechende Belege die dazu gemachten Angaben des Veräußerers nicht berücksichtigen. Muss der Parteienvertreter somit davon ausgehen, dass es sich beim Grundstück um Neuvermögen im Sinne des § 30 Abs. 3 EStG 1988 handelt, benötigt er für die Ermittlung der Einkünfte die Anschaffungskosten des Grundstückes. Da X die Anschaffungskosten nicht kennt, kann der Parteienvertreter die Einkünfte nicht ermitteln, womit die Durchführung der ImmoESt-Selbstberechnung nicht möglich ist.

Beispiel 2:

Y veräußert ein Grundstück und möchte die Einkommensteuer im Wege der ImmoESt-Selbstberechnung abführen. Auf Nachfrage des Parteienvertreters macht er die Angabe, dass es sich beim veräußerten Grundstück um Neuvermögen im Sinne des § 30 Abs. 3 EStG 1988 handelt; die Anschaffungskosten gibt er bekannt. Darüber hinaus macht er auch die Angabe, Instandsetzungsaufwendungen getätigt zu haben. Y legt den damaligen Kaufvertrag für das Grundstück vor; die getätigten Instandsetzungsaufwendungen kann er hingegen nicht belegen.

Da Y keine Belege für die behaupteten Instandsetzungsaufwendungen vorlegt, darf der Parteienvertreter diese Aufwendungen nicht berücksichtigen und hat für die Ermittlung der Einkünfte die unveränderten historischen Anschaffungskosten heranzuziehen. Die Durchführung der ImmoESt-Selbstberechnung ist daher möglich.

Rz 6712

Durch entsprechende Unterlagen und Belege sind insbesondere folgende Sachverhaltselemente nachzuweisen, wenn deren Vorliegen durch den Veräußerer behauptet wird:

- **Bei Neuvermögen:**
  - **Seinerzeitige Anschaffungskosten des Veräußerers (zB Kaufvertrag);**
  - **Wurde das seinerzeit angeschaffte Grundstück aufgrund von Maßnahmen im Sinne von § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 getauscht, die Durchführung diese**

Maßnahmen (zB entsprechende Bescheide oder Bestätigung der verfahrensleitenden Behörden)

- **Anschaffungsnebenkosten (zB Rechnung für Maklerkosten, Selbstberechnungserklärung für GrESt und Grundbuchsgebühr);**
- **Sonstige anschaffungskostenverändernde oder -erhöhende Umstände, etwa**
  - **durch Übertragung von Grundstücken an die Gemeinde für die Vornahme einer Widmungsänderung (zB Bestätigung der Gemeinde) oder**
  - **durch Realteilungsvorgänge (zB Beschluss des Grundbuchsgerichtes);**
- **Zeitpunkt einer allfälligen Umwidmung für die Berechnung des Inflationsabschlages (zB Bestätigung der Gemeinde);**
- **Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen (zB Rechnung von befugten Unternehmern);**
- **Bei Vermietung des veräußerten Grundstückes in der Vergangenheit die geltend gemachte AfA (zB Bestätigung des steuerlichen Vertreters).**

- **Bei Altvermögen:**
  - **Die unveränderte raumordnungsrechtliche Widmung seit dem 1.1.1988 bzw. das Nichtvorliegen einer Widmungsänderung im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 (zB Bestätigung der Gemeinde);**
  - **Bei Vermietung des veräußerten Grundstückes in der Vergangenheit die beschleunigte Geltendmachung von Herstellungsaufwendungen nach § 28 Abs. 3 EStG 1988 innerhalb der letzten 10 Jahre vor der Veräußerung (zB Bestätigung des steuerlichen Vertreters).**
- **Generell:**
  - **Bei Befreiungsbestimmungen das Vorliegen der jeweiligen Voraussetzungen:**

- **Bei der Hauptwohnsitzbefreiung insbesondere**
  - **das Vorliegen der objektbezogenen Kriterien – Eigenheim oder Eigentumswohnung (zB Grundbuchsauszug oder Baupläne),**
  - **die Erfüllung der notwendigen Fristen (zB Vorlage einer Meldebestätigung, aus der die Meldehistorie ersichtlich ist und die vertragliche Fixierung der Übergabe innerhalb der Jahresfrist),**
  - **die Nutzung als Hauptwohnsitz (zB Vorlage einer Meldebestätigung und eines weiteren Nachweises über die Nutzung als Hauptwohnsitz, wie etwa Zustelladresse bei Behörden).**
- **Bei der Herstellerbefreiung insbesondere:**
  - **das Vorliegen der Bauherreneigenschaft (zB Vertrag mit dem errichtenden Unternehmen) und**
  - **keine Nutzung zur Erzielung von Einkünften in den letzten 10 Jahren vor der Veräußerung (zB Bestätigung des steuerlichen Vertreters).**
- **Bei Veräußerungen infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs das Vorliegen eines solchen Eingriffs (zB Bestätigung der verfahrensleitenden Stelle; siehe Rz 6651);**
- **Bei Tauschvorgängen aufgrund von Maßnahmen im Sinne von § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 die Durchführung dieser Maßnahmen (zB entsprechende Bescheide oder Bestätigungen der verfahrensleitenden Behörden).**

– **Bei Vermietung des veräußerten Grundstückes in der Vergangenheit, wenn die erstmalige Vermietung nach dem 31.12.2012 stattgefunden hat, die Bemessung der AfA – Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder fiktive Anschaffungskosten (zB Bestätigung des steuerlichen Vertreters).**

– **Bei Veräußerung eines Grundstückes des Betriebsvermögens oder bei vormaliger Nutzung des veräußerten Grundstückes in einem Betrieb die**

steuerliche Historie des Grundstückes, insbesondere im Hinblick auf die Steuerverfangenheit am 31.3.2012 und Auswirkungen des Wechsels der Gewinnermittlungsart in der Vergangenheit (zB Bestätigung des steuerlichen Vertreters).

Rz 6713

Der Parteienvertreter haftet gemäß § 30c Abs. 3 erster Satz EStG 1988 grundsätzlich nur für die Entrichtung der selbstberechneten ImmoESt. Dabei handelt es sich um eine reine Abfuhrhaftung, die jener Haftung in § 13 Abs. 4 GrEStG 1987 entspricht. Der Parteienvertreter haftet daher nicht für die ImmoESt in objektiv richtiger Höhe, sondern nur für die Entrichtung der selbstberechneten ImmoESt. Wie nach § 13 Abs. 4 GrEStG 1987 haftet der Parteienvertreter daher nicht, wenn er die ImmoESt unrichtig berechnet hat.

Rz 6714

Neben dem Grundfall der Haftung, die als reine Abfuhrhaftung ausgestaltet ist, besteht auch noch eine strengere Haftung für bestimmte Fallkonstellationen. Danach haftet der Parteienvertreter gemäß § 30c Abs. 3 letzter Satz EStG 1988 dann für die ImmoESt in objektiv richtiger Höhe, wenn er „wider besseren Wissens" auf Basis der vom Veräußerer vorgelegten Unterlagen und gemachten Angaben die ImmoESt selbstberechnet. Diese strengere Haftung kommt daher immer dann zum Tragen, wenn der Parteienvertreter Unterlagen und Angaben des Veräußerers der Berechnung der ImmoESt zu Grunde legt, von denen er offenkundig Kenntnis hat, dass sie nicht den Tatsachen entsprechen (zur Überprüfung der Unterlagen siehe Rz 6711).

Beispiel 1:

Ein Parteienvertreter ist mit der Abwicklung eines Grundstücksgeschäftes betreffend eine Eigentumswohnung und mit der Durchführung der Selbstberechnung gemäß § 11 GrEStG 1987 beauftragt. Dadurch ist er verpflichtet, dem für die Erhebung der Einkommensteuer des Veräußerers zuständigen Finanzamt Mitteilung zu machen und die Selbstberechnung der ImmoESt vorzunehmen.

Der Veräußerer legt dem Parteienvertreter den Kaufvertrag vom seinerzeitigen Wohnungserwerb im Jahr 2005 vor und bestätigt schriftlich die Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Angaben. Auf Basis der darin genannten Anschaffungskosten ermittelt der Parteienvertreter die Einkünfte gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 und entrichtet die ImmoESt. Es besteht keine Haftung des Parteienvertreters für die Richtigkeit der ImmoESt.

Beispiel 2:

Ein Parteienvertreter ist wiederum mit der Abwicklung eines Grundstücksgeschäftes betreffend eine Eigentumswohnung beauftragt.

Für Zwecke der ImmoESt-Selbstberechnung legt der Veräußerer den seinerzeitigen Kaufvertrag sowie eine Meldebestätigung, aus der ersichtlich ist, dass die Wohnung seit 8 Jahren als Hauptwohnsitz des Veräußerers ausgewiesen wird und dass für den Veräußerer kein Meldung eines Nebenwohnsitzes vorhanden ist, vor. Er bestätigt die Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Angaben und dass die Voraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung vorliegen. Da für den Steuerpflichtigen eine Steuerbefreiung zur Anwendung kommt, kann die ImmoESt-Selbstberechnung unterbleiben. Dies wird durch den Parteienvertreter in der Mitteilung gemäß § 30c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 angemerkt. Es kommt zu keiner Haftung des Parteienvertreters.

Beispiel 3:

Es liegt der gleiche Sachverhalt wie in Beispiel 2 vor. Allerdings ist dem Parteienvertreter bekannt, dass die Wohnung dem Steuerpflichtigen nicht als Hauptwohnsitz dient. Nimmt der Parteienvertreter eine Selbstberechnung gemäß § 11 GrEStG 1987 aber wider besseren Wissens dennoch keine ImmoESt-Selbstberechnung vor, haftet er für die Richtigkeit der ImmoESt. Darüber hinaus besteht auch in diesem Fall eine Steuererklärungspflicht des Veräußerers gemäß § 42 Abs. 1 Z 5 EStG 1988.

Beispiel 4:

Ein Parteienvertreter ist mit der Abwicklung eines Grundstücksgeschäftes betreffend eine Eigentumswohnung und mit der Durchführung der Selbstberechnung gemäß § 11 GrEStG 1987 beauftragt. Dadurch ist er verpflichtet, dem für die Erhebung der Einkommensteuer des Veräußerers zuständigen Finanzamt Mitteilung zu machen und die Selbstberechnung der ImmoESt vorzunehmen.

Für die Ermittlung der ImmoESt bestätigt der Steuerpflichtige durch den Grundbuchsauszug sowie durch eine schriftliche Erklärung, dass das Grundstück seit Generationen im Besitz seiner Familie ist und durch eine Bestätigung der Gemeinde, dass seit 1988 keine Umwidmung vorgenommen wurde. Der Parteienvertreter berechnet die ImmoESt auf Basis des § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988. Es kommt zu keiner Haftung des Parteienvertreters.

Beispiel 5:

Es liegt derselbe Sachverhalt wie in Beispiel 4 vor. Allerdings ist dem Parteienvertreter bekannt, dass das Grünlandgrundstück des Veräußerers vor kurzem umgewidmet wurde, um den Bau eines Einkaufszentrums zu ermöglichen. Ermittelt der Parteienvertreter die ImmoESt dennoch auf Basis der Angaben des Steuerpflichtigen gemäß § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988, kommt es zur Haftung des Parteienvertreters für die ImmoESt in objektiv richtiger Höhe.

22.5.2.3 Ausnahmen von der Pflicht zur ImmoESt-Selbstberechnung

Rz 6715

Wird bei einem Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 GrEStG 1987 eine Selbstberechnung gemäß § 11 GrEStG 1987 vorgenommen und werden aus dem der Selbstberechnung zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 EStG 1988 erzielt, hat der Parteienvertreter gemäß § 30c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 grundsätzlich immer auch die ImmoESt selbst zu berechnen. Davon abweichend kann gemäß § 30c Abs. 4 EStG 1988 in bestimmten Fällen eine Berechnung der ImmoESt unterbleiben.

Rz 6716

Dies ist gemäß § 30c Abs. 4 erster Teilstrich EStG 1988 zunächst dann der Fall, wenn und soweit die Veräußerung unter die Befreiungsbestimmungen des § 30 Abs. 2 EStG 1988 oder § 21 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 fällt. Kommt daher beispielsweise die Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zur Anwendung, muss trotz Vornahme der Selbstberechnung gemäß § 11 GrEStG 1987 keine ImmoESt-Selbstberechnung vorgenommen werden. Sind die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung nur teilweise befreit – etwa bei der Hauptwohnsitzbefreiung wenn die 1.000 m^2-Grenze hinsichtlich Grund und Boden überschritten werden oder bei der Herstellerbefreiung – kann die Vornahme der ImmoESt-Selbstberechnung nicht unterbleiben, sondern muss hinsichtlich der steuerpflichtigen Einkünfte vorgenommen werden.

In einem solchen Fall ist keine besondere Vorauszahlung zu entrichten.

Rz 6717

Eine weitere Ausnahme stellt gemäß § 30c Abs. 4 zweiter Teilstrich EStG 1988 jener Fall dar, in dem der Zufluss gemäß § 19 EStG 1988 voraussichtlich später als ein Jahr nach dem Veräußerungsgeschäft erfolgt. Damit soll vermieden werden, dass der Parteienvertreter bei Veräußerungsvorgängen, bei denen die Entrichtung des Kaufpreises zu einem viel späteren Zeitpunkt erfolgt, im Falle einer Selbstberechnung gemäß § 11 GrEStG 1987 einer übermäßige Belastung ausgesetzt ist. Eine Überwachung des Zuflusses gemäß § 19 EStG 1988 beim Veräußerer ist daher über die Jahresfrist hinaus nicht notwendig.

Die Vornahme der ImmoESt-Selbstberechnung kann daher immer dann unterbleiben, wenn aus den objektiven Umständen des Sachverhalts bereits im Zeitpunkt der Vornahme der Selbstberechnung gemäß § 11 GrEStG 1987 offensichtlich absehbar ist, dass der Zufluss gemäß § 19 EStG 1988 erst nach Ablauf eines Jahres nach dem Veräußerungsgeschäft erfolgen wird. Anders als beim Entfall der Pflicht zur Entrichtung der selbstberechneten ImmoESt, wenn der Zufluss wider Erwarten später als nach einem Jahr ab der Selbstberechnung erfolgt, berechnet sich diese Frist somit ab dem Zeitpunkt des Abschlusses des Veräußerungsgeschäftes und nicht ab dem Zeitpunkt der Vornahme der Mitteilung gemäß § 30c Abs. 2 Z 1 EStG 1988. Der spätere Zufluss gemäß § 19 EStG 1988 muss sich allerdings aus konkreten Gründen ergeben, etwa wenn bereits im Kaufvertrag eine Ratenzahlung vereinbart ist, die den späteren Zufluss bewirkt.

In einem solchen Fall ist eine besondere Vorauszahlung durch den Steuerpflichtigen zu entrichten (siehe Rz 6734 ff).

Rz 6718

Im Falle einer Selbstberechnung gemäß § 11 GrEStG 1987 kann gemäß § 30c Abs. 4 dritter Teilstrich EStG 1988 eine Selbstberechnung der ImmoESt weiters dann unterbleiben, wenn bei der Veräußerung eines Grundstücks des Betriebsvermögens die stillen Reserven des veräußerten Grundstücks nach § 12 EStG 1988 übertragen oder einer Übertragungsrücklage (steuerfreien Betrag) zugeführt werden. Da die Übertragung der stillen Reserven oder die Bildung einer

Übertragungsrücklage nicht im Zeitpunkt der Veräußerung stattfinden, genügt bei entsprechender Absicht die Erklärung des Veräußerers.

In einem solchen Fall ist keine besondere Vorauszahlung zu entrichten.

Rz 6719

Wird bei einem Veräußerungsvorgang der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet, kann die Selbstberechnung der ImmoESt bei Vornahme einer Selbstberechnung gemäß § 11 GrEStG 1987 ebenfalls unterbleiben. Diese Ausnahme liegt darin begründet, dass gemäß § 30a Abs. 4 EStG 1988 der besondere Steuersatz von 25% für Einkünfte, bei denen der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird und dieser nach Maßgabe des § 4 Abs. 3 EStG 1988 oder des § 19 EStG 1988 zu Einkünften führt, nicht gilt und weil bei Veräußerungen gegen Rente der Zufluss gemäß § 19 EStG 1988 in der Regel ohnehin außerhalb der Jahresfrist stattfindet (dies gilt für Zwecke der ImmoESt im betrieblichen Bereich unabhängig der Gewinnermittlungsart; siehe Rz 6707).

In einem solchen Fall ist keine besondere Vorauszahlung zu entrichten.

Rz 6720

Die letzte Ausnahme von der Pflicht zur Selbstberechnung der ImmoESt bei Vornahme einer Selbstberechnung gemäß § 11 GrEStG 1987 kommt dann zum Tragen, wenn das Grundstück im Rahmen eines Verfahrens gemäß §§ 133 ff der Exekutionsordnung, somit im Rahmen einer Zwangsversteigerung veräußert wird. Dies ermöglicht dem Parteienvertreter, ohne auf die Mitwirkung des Veräußerers – des Schuldners – angewiesen zu sein, die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer gemäß § 11 GrEStG 1987 vorzunehmen, was für den Käufer mit dem Vorteil einer raschen grundbücherlichen Erfassung verknüpft ist.

In einem solchen Fall ist eine besondere Vorauszahlung zu entrichten.

Rz 6721

In sämtlichen Ausnahmefällen, in denen gemäß § 30c Abs. 4 EStG 1988 die ImmoESt-Selbstberechnung trotz Vornahme der Selbstberechnung gemäß § 11 GrEStG 1987 unterbleiben kann, hat der Parteienvertreter jedoch die Mitteilung gemäß § 30c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 vorzunehmen und ergänzend anzugeben, aus welchen Gründen die ImmoESt-Selbstberechnung unterblieben ist.

22.5.2.4 Abgeltungswirkung der ImmoESt und Erklärungspflicht

Rz 6722

Wird die ImmoESt durch den Parteienvertreter korrekt berechnet und entrichtet, sind damit gemäß § 30b Abs. 2 EStG 1988 die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG 1988 grundsätzlich abgegolten.

Rz 6723

Die entrichtete ImmoESt entfaltet allerdings gemäß § 30b Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 dann keine Abgeltungswirkung, wenn die der Selbstberechnung zugrunde liegenden Angaben des Veräußerers nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen. Dies gilt unabhängig davon, ob der Veräußerer die objektiv unrichtigen Angaben schuldhaft gemacht hat und ob dem Parteienvertreter die Unrichtigkeit der gemachten Angaben bewusst war oder nicht. Das Bestehen der abgabenrechtlichen Haftung des Parteienvertreters ist ebenfalls keine Voraussetzung für den Entfall der Abgeltungswirkung.

Rz 6724

Die entrichtete ImmoESt entfaltet weiters – analog zum KESt-Abzug für Substanzgewinne und Derivate im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 – dann keine Abgeltungswirkung, wenn das veräußerte Grundstück einem Betrieb zuzurechnen ist.

Rz 6725

Die entrichtete ImmoESt hat in diesen Fällen den Charakter einer besonderen Vorauszahlung im Sinne des § 30b Abs. 4 EStG 1988. Die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung sind in diesen Fällen daher jedenfalls gemäß § 42 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 in die Steuererklärung aufzunehmen und in der Veranlagung zu berücksichtigen. In diesem Fall ist die Immobilienertragsteuer gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 auf die Einkommensteuerschuld anzurechnen.

Rz 6726

War das veräußerte Grundstück nicht einem Betrieb zuzurechnen und wird durch den Parteienvertreter die ImmoESt selbstberechnet und entrichtet, entfaltet diese grundsätzlich Abgeltungswirkung. Es besteht allerdings in diesen Fällen gemäß § 30b Abs. 3 EStG 1988 die Möglichkeit, auf Antrag eine Veranlagung des Grundstücksgeschäftes vorzunehmen. Diese Veranlagungsoption bewirkt im Unterschied zur Regelbesteuerungsoption (siehe dazu Rz 6683) eine Veranlagung unter Anwendung des besonderen Steuersatzes gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988. Dies wird insbesondere dann zielführend sein, wenn im Zuge der Selbstberechnung die Geltendmachung von abzugsfähigen Aufwendungen, wie etwa Instandsetzungsaufwendungen im Falle der Einkünfteermittlung gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988, unrichtigerweise unterblieben ist oder in einem Kalenderjahr mehrere Grundstücksveräußerungen vorgenommen wurden, und dabei auch ein Verlust entstanden ist. In diesem Fall ist die Immobilienertragsteuer gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 auf die Einkommensteuerschuld anzurechnen.

22.5.3 Erhebung der ESt im Rahmen der Veranlagung

22.5.3.1 Ausgangspunkt: Abgabenerklärung nach § 10 GrEStG 1987

Rz 6727

Mit dem 1. StabG 2012 wurde § 10 GrEStG 1987 dahingehend abgeändert, dass die Abgabenerklärung für Erwerbsvorgänge, die dem GrEStG 1987 unterliegen und für die die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2012 entsteht oder

entstehen würde (§ 18 Abs. 2j GrEStG 1987), zwingend durch einen Parteienvertreter im Sinne des § 11 GrEStG 1987 – somit durch Notare oder Rechtsanwälte – vorzulegen ist. Diese haben die Abgabenerklärung zwingend elektronisch über FinanzOnline zu übermitteln (siehe § 1 Abs. 7 FOnErklV). Alternativ dazu hat der Parteienvertreter – bei Vorhandensein einer entsprechenden Vollmacht – weiterhin die Möglichkeit, die anfallende Grunderwerbsteuer innerhalb der für die Abgabenerklärung vorgesehenen Frist (bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats) selbst zu berechnen und zu entrichten (§ 11 Abs. 1 GrEStG 1987).

Rz 6728

Wie schon nach der bisherigen Rechtslage wird es auch zukünftig für Zwecke der Grunderwerbsteuer möglich sein, für verwirklichte Erwerbsvorgänge eine Abgabenerklärung nach § 10 GrEStG 1987 vorzulegen. Eine Verpflichtung zur Vornahme einer Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer besteht somit weiterhin nicht. Legt der Parteienvertreter für einen Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 GrEStG 1987 eine Abgabenerklärung im Sinne des § 10 GrEStG 1987 vor, hat er zusätzliche Informationen zum Erwerbsvorgang mitzuteilen. Der Veräußerer ist dabei verpflichtet, sämtliche notwendigen Unterlagen vorzulegen und Angaben zu machen, damit der Parteienvertreter die Mitteilung nach § 30c Abs. 1 EStG 1988 vornehmen kann.

Rz 6729

Nach § 30c Abs. 1 EStG 1988 hat der Parteienvertreter dem für die ertragsteuerliche Erfassung der Grundstücksveräußerung zuständigen Finanzamt – „Finanzamt des Veräußerers" – zunächst mitzuteilen, ob aus dem der Abgabenerklärung zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 EStG 1988 erzielt werden.

Der Parteienvertreter muss daher anhand des ihm bekannt gewordenen Sachverhalts beurteilen, ob durch den verwirklichten Erwerbsvorgang – positive

oder negative – Einkünfte im Sinne des EStG 1988 erzielt werden. Dies ist grundsätzlich immer dann der Fall, wenn der Erwerbsvorgang zugleich eine Veräußerung eines Grundstücks des Privat- oder Betriebsvermögens darstellt.

Rz 6730

Unabhängig von der Beurteilung des Parteienvertreters über das Vorliegen von Einkünften gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 EStG 1988 muss dieser jedenfalls die am Erwerbsvorgang beteiligten Parteien sowie ihre Steuernummer dem Finanzamt des Veräußerers mitteilen. Durch die Verpflichtung, die Mitteilung gemäß § 30c Abs. 1 EStG 1988 im Zuge der – zwingend elektronisch vorzunehmenden – Vorlage der Abgabenerklärung nach § 10 GrEStG 1987 vorzunehmen, werden die bereits für Zwecke der Abgabenerklärung nach § 10 GrEStG 1987 erfassten Grunddaten der am Grundstückserwerb beteiligten Parteien ebenfalls übermittelt.

Rz 6731

Zuletzt hat der Parteienvertreter die Höhe der zu entrichtenden besonderen Vorauszahlung gemäß § 30b Abs. 4 EStG 1988 (dazu siehe Rz 6733 ff) mitzuteilen.

Werden durch den Erwerbsvorgang gemäß § 1 GrEStG 1987 keine Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 EStG 1988 erzielt – etwa weil keine Veräußerung im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 vorliegt – ist der Grundstückserwerb auf Seiten des Übergebers ertragsteuerlich nicht relevant. Dies ist insbesondere bei unentgeltlichen Übertragungen – unter Beachtung der ertragsteuerlich relevanten 50%-Grenze – wie Schenkungen oder Erbschaften der Fall. Liegen keine Einkünfte vor, muss auch keine besondere Vorauszahlung entrichtet werden, womit der durch den Parteienvertreter bekanntzugebende Wert Null beträgt.

Werden durch den Erwerbsvorgang gemäß § 1 GrEStG 1987 zwar Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 EStG 1988 erzielt, sind diese aber entweder

befreit oder negativ, hat der Veräußerer ebenfalls keine besondere Vorauszahlung zu entrichten, womit der durch den Parteienvertreter bekanntzugebende Wert ebenso Null beträgt.

Werden durch den Erwerbsvorgang gemäß § 1 GrEStG 1987 positive Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 EStG 1988 erzielt und sind diese entweder gar nicht oder nur teilweise befreit, hat der Parteienvertreter anhand des ihm bekannt gewordenen Sachverhalts – etwa durch die vorliegenden Unterlagen und gemachten Angaben des Steuerpflichtigen – die Höhe der erzielten Einkünfte und die sich daraus ergebende Höhe der zu entrichtenden besonderen Vorauszahlung zu ermitteln und mitzuteilen.

Können die erzielten Einkünfte aufgrund der Umstände des Sachverhalts nur mit einem unverhältnismäßig hohen Aufwand ermittelt werden, bestehen keine Bedenken, wenn der Parteienvertreter die Höhe der zu entrichtenden Vorauszahlung plausibel schätzt.

Kommt der Veräußerer seiner Verpflichtung nicht nach, sämtliche notwendigen Unterlagen vorzulegen und Angaben zu machen, damit der Parteienvertreter die richtige Höhe der zu entrichtenden besonderen Vorauszahlung ermitteln kann (siehe Rz 6734), hat der Parteienvertreter die Höhe der zu entrichtenden besonderen Vorauszahlung mit 25% des Veräußerungserlöses anzugeben.

Rz 6732

Nach § 30c Abs. 1 EStG 1988 ist eine abgabenrechtliche Haftung des Parteienvertreters für die Richtigkeit der mitgeteilten Daten nicht vorgesehen. Der Parteienvertreter haftet daher auch nicht, wenn er die Höhe der durch den Steuerpflichtigen zu entrichtenden Vorauszahlung nicht richtig ermittelt oder plausibel schätzt.

Die in § 30c Abs. 1 EStG 1988 vorgesehene Mitteilungsverpflichtung stellt allerdings eine abgabenrechtliche Anzeigepflicht dar. Die finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit im Falle der Verletzung dieser Verpflichtung bleibt unberührt.

Wird die Höhe der zu entrichtenden besonderen Vorauszahlung durch den Parteienvertreter plausibel geschätzt, weil die erzielten Einkünfte aufgrund der Umstände des Sachverhalts nur mit einem unverhältnismäßig hohen Aufwand ermittelt werden könnten, stellt dies in der Regel keine Verletzung der Mitteilungsverpflichtung dar.

22.5.3.2 Besondere Vorauszahlung gemäß § 30b Abs. 4 EStG 1988

Rz 6733

Wird bei einer Veräußerung eines Grundstückes des Privat- oder Betriebsvermögens keine Selbstberechnung der ImmoESt gemäß § 30c Abs. 2 EStG 1988 vorgenommen, ist vom Steuerpflichtigen grundsätzlich gemäß § 30b Abs. 4 EStG 1988 eine besondere Vorauszahlung zu entrichten.

Der wichtigste Anwendungsfall ist jener, in dem für den Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 GrEStG 1987 keine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer gemäß § 11 GrEStG 1987 vorgenommen, sondern eine Abgabenerklärung im Sinne des § 10 GrEStG 1987 vorgelegt wird.

Weiters ist eine besondere Vorauszahlung zu entrichten, wenn gemäß § 11 GrEStG 1987 eine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer erfolgt, aber eine Ausnahme von der Verpflichtung der ImmoESt-Selbstberechnung vorliegt (siehe dazu Rz 6714 ff: bei Zufluss außerhalb der Jahresfrist oder Zwangsversteigerung).

Die besondere Vorauszahlung ist weiters dann zu entrichten, wenn trotz Vornahme der ImmoESt-Selbstberechnung die Pflicht des Parteienvertreters zur Entrichtung der ImmoESt nachträglich erlischt, weil der tatsächliche Zufluss gemäß § 19 EStG 1988 nach einem Jahr ab Vornahme der Mitteilung gemäß § 30c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 stattfindet.

Rz 6734

Die besondere Vorauszahlung beträgt 25% der „Bemessungsgrundlage" und ist auf volle Euro abzurunden. Die Bemessungsgrundlage für die besondere

Vorauszahlung sind die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung, die entsprechend der Einkunftsart, unter der sie zu erfassen sind, ermittelt werden. Die besondere Vorauszahlung entspricht somit dem Steuerbetrag, der auf die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung entfällt. Anders als bei der ImmoESt-Selbstberechnung kommt der besonderen Vorauszahlung naturgemäß keine Abgeltungswirkung zu.

Rz 6735

Die besondere Vorauszahlung ist gemäß § 30b Abs. 4 iVm § 30b Abs. 1 EStG 1988 bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses gemäß § 19 EStG 1988 zweitfolgenden Kalendermonats durch den Veräußerer des Grundstücks zu entrichten. Bei ratenweisem Zufluss ist daher auf den Zufluss jener Erlösanteile abzustellen, die die Buchwerte bzw. die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach Berücksichtigung allfälliger zulässiger Korrektur- und Abzugsposten gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 übersteigen. Von diesen Erlösanteilen sind jeweils 25% als besondere Vorauszahlung zu entrichten. Dies gilt sowohl für die Veräußerung von Grundstücken des Privat- als auch für solche des Betriebsvermögens unabhängig von der Gewinnermittlungsart.

In jenen Fällen, in denen es zu einer zeitlichen Überschneidung der Fälligkeit der besonderen Vorauszahlung und der Einreichfrist der Steuererklärung kommt, gelten die Aussagen zur ImmoESt in der Rz 6707 sinngemäß.

Rz 6736

Die Entrichtung der besonderen Vorauszahlung entfaltet keine Abgeltungswirkung, womit die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung gemäß § 41 Abs. 1 Z 10 bzw. § 42 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 in der Steuererklärung angegeben werden müssen. Die entrichtete besondere Vorauszahlung wird gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 auf die Einkommensteuerschuld angerechnet.

Rz 6737

Die besondere Vorauszahlung ist grundsätzlich immer dann zu entrichten, wenn bei einer Veräußerung eines Grundstückes des Privat- oder Betriebsvermögens keine Selbstberechnung der ImmoESt gemäß § 30c Abs. 2 EStG 1988 vorgenommen wird. Davon abweichend ist gemäß § 30b Abs. 4 erster Satz EStG 1988 keine besondere Vorauszahlung zu entrichten, wenn gemäß § 30c Abs. 4 erster, dritter und vierter Teilstrich EStG 1988 die Selbstberechnung der ImmoESt gemäß § 30c Abs. 2 EStG 1988 auch bei Vornahme einer Selbstberechnung gemäß § 11 GrEStG 1987 unterbleiben kann.

Dies ist dann der Fall, wenn die Grundstücksveräußerung gemäß § 30 Abs. 2 EStG 1988 oder § 21 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 steuerfrei ist, wenn stille Reserven nach § 12 EStG 1988 übertragen oder einer Übertragungsrücklage (steuerfreien Betrag) zugeführt werden oder wenn der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird. In allen anderen Fällen ist eine besondere Vorauszahlung zu leisten.

Randzahlen 6738 bis 6750: ***derzeit frei***

Abschn. 22.6 wird neu eingefügt:

22.6 Spekulationsgeschäfte (§ 31 EStG 1988 idF 1. StabG 2012)

Rz 6751

Spekulationsgeschäfte sind Veräußerungsgeschäfte von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens, wenn die Einkünfte nicht gemäß § 27 oder § 30 EStG 1988 steuerlich zu erfassen sind und der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt.

Nicht unter § 31 EStG 1988 fallen somit

- **Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988,**
- **Einkünfte aus Derivaten nach § 27 Abs. 4 EStG 1988 und**
- **Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nach § 30 EStG 1988.**

Rz 6752

Unter § 31 EStG 1988 fallen somit ab 1.4.2012 insbesondere folgende Wirtschaftsgüter, wenn sie innerhalb eines Jahres ab der Anschaffung veräußert werden:

- **Gold und Edelmetalle,**
- **Antiquitäten,**
- **Sammlungen,**
- **sonstige bewegliche Wirtschaftsgüter,**
- **Rechte mit Ausnahme grundstücksgleicher Rechte,**
- **Bodenschätze, die keinem Betriebsvermögen zuzurechnen sind.**

Rz 6753

Schon die bloße Tatsache, dass ein Wirtschaftsgut innerhalb der im § 31 Abs. 1 EStG 1988 festgelegten Zeit seit der Anschaffung weiterveräußert wird, begründet die unwiderlegbare gesetzliche Vermutung für das Vorliegen eines Spekulationsgeschäftes. Auf eine Spekulationsabsicht kommt es dabei nicht an (VwGH 30.10.1964, 1718/63).

Rz 6754

Die Berechnung des Zeitraums zwischen Anschaffung und Veräußerung erfolgt "von Tag zu Tag". Maßgebend ist der Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes. Bei unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgütern ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen.

Rz 6755

Zu den Begriffen Veräußerung und Anschaffung sind die Rz 6623 bis 6630 sinngemäß anzuwenden.

Rz 6756

Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen.

Zum Veräußerungserlös gehören vor allem ein empfangener Barkaufpreis sowie die Übernahme von Verbindlichkeiten durch den Erwerber. Auch sonstige wirtschaftliche (geldwerte) Vorteile kommen in Betracht. Rz 6657 ist sinngemäß anzuwenden.

Anschaffungskosten sind alle im Zusammenhang mit dem Erwerb des Wirtschaftsgutes anfallenden Aufwendungen (siehe dazu Rz 2164 ff).

Als Werbungskosten können jedenfalls solche Aufwendungen geltend gemacht werden, die unmittelbar durch das Veräußerungsgeschäft selbst verursacht sind, wie zB die Kosten für Zeitungsanzeigen, Vermittlungsprovisionen oder Vertragserrichtungskosten. Schuldzinsen und sonstige Kreditkosten aus der Schuldaufnahme zur Finanzierung von Anschaffungskosten sind bei Ermittlung der Spekulationseinkünfte zu berücksichtigen, soweit sie nicht bei der Ermittlung anderer Einkünfte bereits abzuziehen waren.

Rz 6757

Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften sind nach Maßgabe des Zufließens des Veräußerungserlöses gemäß § 19 EStG 1988 steuerlich zu erfassen. Abzugsposten (Anschaffungskosten, Werbungskosten) sind - abweichend vom tatsächlichen Abfluss - nach Maßgabe des Zufließens der Einnahmen steuerlich zu berücksichtigen.

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.

Rz 6758

Für Einkünfte aus Spekulationsgeschäften besteht eine Freigrenze von 440 Euro pro Kalenderjahr (§ 31 Abs. 3 EStG 1988) und ein relatives Verlustausgleichsverbot (§ 31 Abs. 4 EStG 1988). Führen die Spekulationsgeschäfte in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, so ist dieser nicht ausgleichsfähig. Ist aus dem Spekulationsgeschäft im Veräußerungsjahr ein Einnahmenüberschuss erzielt worden, müssen nachträgliche Werbungskosten im Abflussjahr bis zum Betrag dieses Überschusses berücksichtigt und zum Ausgleich mit anderen Einkünften zugelassen werden (VwGH 16.12.2010, 2008/15/0274).

Randzahlen **6759** bis 6800: *derzeit frei*

In Rz 6911 entfällt der Verweis „; siehe KStR 2001 Rz 740" sowie der letzte Satz.

Rz 6803 wird geändert (LRL 2012)

Rz 6803

Wurde eine Betätigung, im Rahmen derer die Einkünfte erzielt wurden, als Liebhaberei beurteilt, unterliegen auch aus dieser Betätigung resultierende Entschädigungen und nachträgliche Einkünfte nicht der Einkommensteuer. ~~Eine Ausnahme von diesem Grundsatz ist etwa dann gegeben, wenn~~**Fällt allerdings** eine Forderung, die während eines Zeitraumes entstanden ist, in dem die Betätigung noch als Einkunftsquelle zu qualifizieren war, während des Liebhabereizeitraumes aus~~fällt;~~**,** ~~diesfalls~~ liegen nachträgliche Betriebsausgaben vor (VwGH 25.2.1997, 92/14/0167). **Zu den steuerlichen Folgen des Wandels einer Betätigung von einer Einkunftsquelle zur Liebhaberei iZm Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens siehe LRL 2012 Rz 34.**

Rz 7002 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 7002

Rentenvereinbarungen aus Anlass der Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder

Mitunternehmeranteilen			
	Kaufpreisrente	außerbetriebliche Versorgungsrente	Unterhaltsrente
Wertverhältnis versicherungsmath. Rentenbarwert zuzüglich allfälliger Einmalbeträge zu Wert des BV	75% bis 125%	unter 75% oder zwischen 125% und 200%	über 200%
Entgeltlichkeit Unentgeltlichkeit	**E**ntgeltlich	**U**nentgeltlich **auch bezüglich Betriebsgrundstücke**	**U**nentgeltlich **auch bezüglich Betriebsgrundstücke**
Behandlung beim Rentenzahler (Betriebsnachfolger)	Ansatz als Anschaffungskosten; Rentenbarwert ist zu passivieren, Rentenzahlungen sind BA, jährliche Verminderung des Rentenbarwerts ist BE; bei EAR Renten auf UV sofort BA, auf AV erst ab Überschreiten des darauf entfallenden Rentenbarwerts	Buchwertfortführung Renten sind ab der ersten Zahlung Sonderausgaben	Buchwertfortführung Renten sind nicht abzugsfähig
Behandlung beim Rentenempfänger (Betriebsüberträger)	Steuerpflichtig, wenn Rentenzahlungen (zuzüglich allfälliger Einmalbeträge, Entnahmegewinne usw.) den Buchwert des übertragenen BV (zuzüglich **nicht auf Grundstücke entfallender** Veräußerungskosten) übersteigen	Renten sind ab dem ersten Empfang Einkünfte nach § 29 Z 1 EStG 1988 **Dies gilt auch für den auf Betriebsgrundstücke entfallenden Rententeil, weil bei unentgeltlichen Rechtsgeschäften § 30 EStG 1988 nicht anwendbar ist**	Renten sind keine steuerbaren Einnahmen

Rentenvereinbarungen aus Anlass der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern, die nicht in Geld bestehen			
	Kaufpreisrente	gemischte Rente	Unterhaltsrente
Wertverhältnis Rentenbarwert zuzüglich allfälliger	50% bis 125%	zwischen 125% und 200%	unter 50% oder über 200%

Einmalbeträge zu Wert des Wirtschaftsgutes			
Entgeltlichkeit Unentgeltlichkeit	entgeltlich	bis 100% entgeltlich, Rest unentgeltlich	unentgeltlich
Behandlung beim Rentenzahler (Erwerber)	für AfA bei V+V oder **spätere Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen bzw.** Spekulationstatbestand Anschaffung Renten sind ab Überschreiten des Rentenbarwertes Sonderausgaben (bei V+V Werbungskosten)	100% für AfA bei V+V oder **spätere Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen bzw.** Spekulationstatbestand Anschaffung, Rest keine Anschaffung auf 100% Barwert entfallende Renten sind ab Rentenbarwertes Sonderausgaben (bei V+V Werbungskosten) restliche Renten sind nicht absetzbar	keine Anschaffung Renten sind nicht abzugsfähig
Behandlung beim Rentenempfänger (Überträger)	Renten sind ab Überschreiten des Rentenbarwertes Einkünfte nach § 29 Z 1 EStG 1988 **bzw. ab Überschreiten der AK/HK Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen**	Auf 100% Barwert entfallende Renten sind ab Überschreiten des Rentenbarwerts Einkünfte nach § 29 Z 1 EStG 1988 **bzw. ab Überschreiten der AK/HK Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen** restliche Renten sind nicht steuerbar	Renten sind keine steuerbaren Einnahmen

Rz 7011 wird geändert (Judikatur und Änderung der Rechtsansicht)

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**, wenn der Mehrbedarf dem Grunde nach die Voraussetzungen der außergewöhnlichen Belastung nach den §§ 34 und 35 EStG 1988 erfüllt** (VfGH 07.12.2006, B 242/06**, VwGH 18.10.2012, 2009/15/0148**). **Mehrbedarfsrenten sind auch Renten aus Pflegeversicherungen.**

Nach Rz 7014 werden der Abschnitt 24.2.1.3 und die Rz 7014a und Rz 7014b neu eingefügt (1. StabG 2012)

24.2.1.3 Übertragung von Grundstücken

Rz 7014a

Werden Grundstücke gegen Rente übertragen, ist die Art der Rentenvereinbarung grundsätzlich an Hand des Wertverhältnisses von Rentenbarwert und gemeinem Wert des übertragenen Grundstücks zu beurteilen. Erfolgt die Grundstücksübertragung im Rahmen einer Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteiles gegen Rente, sind die Wertverhältnisse von Rentenbarwert und gemeinem Wert des gesamten übertragenen Betriebes heranzuziehen. Welche Art von Rentenvereinbarung im konkreten Falle vorliegt, richtet sich bei Betriebsübertragungen nach den dafür geltenden Verhältnisgrenzen (siehe Rz 7002).

Rz 7014b

Liegt auf Grund der Art der Rentenvereinbarung ein entgeltliches Rechtsgeschäft vor, und war das übertragene Grundstück einem Betriebsvermögen zuzurechnen, ist der Gewinn nach den Grundsätzen der betrieblichen Gewinnermittlung zu ermitteln (siehe dazu Rz 775 und 781) und bei Grundstücksübertragungen im Rahmen einer Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen als Teil des Veräußerungsgewinnes im Sinne des § 24 EStG 1988 zu erfassen (siehe dazu Rz 5675 f). Handelte es sich bei dem entgeltlich übertragenen Grundstück um ein Privatgrundstück, liegt kein Fall des § 29 Z 1 EStG 1988, sondern eine private Grundstücksveräußerung im Sinne des

§ 30 EStG 1988 vor (VwGH 13.9.1978, 2931/76). Steuerpflichtige Einkünfte entstehen in diesem Fall erst in dem Zeitpunkt, in dem die Summe aller Rentenzahlungen (inklusive einer Rentenabfindung) die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Grundstückes und die mit der Veräußerung im Zusammenhang stehenden Werbungskosten übersteigt (siehe Rz 6625 und Rz 6657).

Rz 7018 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht und eines Verweis)

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 Pflege~~versicherung 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 **6136 ff**.

> *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 7026 und Rz 7027 werden geändert (1. StabG 2012)

Rz 7026

Bei der betrieblichen Versorgungsrente handelt es sich um eine Rente, die für die Verdienste des ehemaligen Betriebsinhabers bei der seinerzeitigen Führung des übertragenen Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils nach Art einer Pension ausbezahlt wird. Die Betriebsübertragung erfolgt in diesen Fällen unentgeltlich (§ 6 Z 9 lit. a EStG 1988).

Sind im übertragenen Betriebsvermögen auch Grundstücke enthalten, gilt dies auch für die mitübertragenen Betriebsgrundstücke. Auch diese werden – wie das übrige Betriebsvermögen – unentgeltlich übertragen.

Betriebliche Versorgungsrenten sind nicht passivierungsfähig (VwGH 24.10.1978, 0243/76). Die **gesamten** Rentenzahlungen sind sofort als Betriebsausgaben abzugsfähig und beim Empfänger als nachträgliche Betriebseinnahmen iSd § 32 **Abs. 1** Z 2 EStG 1988 steuerpflichtig.

Beispiel:

Ein Betrieb wird gegen eine monatliche Leibrente von 15.000 übertragen. Die Rente soll der Versorgung des bisherigen Betriebsinhabers nach seiner Aktivzeit dienen und ist betrieblich begründet. Der Rentenbarwert beträgt 2,4 Mio. Der Wert des Betriebsvermögens beträgt 4 Mio.

*Die Rente stellt eine Versorgungsrente dar, da der Rentenbarwert bezogen auf den Wert des übertragenen Betriebsvermögens lediglich 60% beträgt und damit keine angemessene Gegenleistung für die Betriebsübertragung darstellt. Da der Rentenvereinbarung betriebliche Gründe (Pensionsleistung für den ehemaligen Betriebsinhaber) zu Grunde liegen, stellt die Rente eine betriebliche Versorgungsrente dar, die beim Zahler sofort zu Betriebsausgaben und beim Empfänger sofort zu nachträglichen betrieblichen Einkünften iSd § 32 **Abs. 1** Z 2 EStG 1988 führt. Die Betriebsübertragung stellt eine unentgeltliche Übernahme iSd § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 dar.*

Rz 7027

Bei diesem Rententyp stellt der Rentenbarwert keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung des Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils dar und **es** liegt eine subjektive **(nicht betrieblich veranlasste)** Versorgungsabsicht vor (nahe Angehörige; kein Irrtum über den Wert). Diese Voraussetzungen sind üblicherweise gegeben, wenn der Barwert der Rente bezogen auf den Wert des übertragenen Betriebsvermögens **(inklusive Betriebsgrundstücke)** weniger als 75% oder mehr als 125%, aber nicht mehr als 200% beträgt.

Die Übertragung der betrieblichen Einheit erfolgt bei diesem Rententyp unentgeltlich. Der Rechtsnachfolger hat die Buchwerte fortzuführen (§ 6 Z 9 lit. a EStG 1988). Die vom Rechtsnachfolger geleisteten Renten sind nach § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 als Sonderausgaben abzuziehen, die vom Rechtsvorgänger vereinnahmten Renten sind als Einkünfte iSd § 29 Z 1 EStG 1988 anzusetzen.

Dies gilt auch für die mitübertragenen Betriebsgrundstücke. Auch diese werden unentgeltlich übertragen. Mangels Veräußerung ist § 30 EStG 1988 nicht

anwendbar. Daher sind die gesamten Rentenzahlungen als Einkünfte iSd § 29 Z 1 EStG 1988 anzusetzen.

Beispiel:

*Ein Betrieb **(inklusive Betriebsgrundstücke)** wird gegen eine monatliche Leibrente von 1.000 **Euro** unter nahen Angehörigen übertragen. Der Rentenbarwert beträgt 153.900 Euro, der Wert des Betriebsvermögens 255.000 Euro. Die Rente stellt eine Versorgungsrente dar, da der Rentenbarwert bezogen auf den Wert des übertragenen Betriebsvermögens lediglich 60,36% beträgt und damit keine angemessene Gegenleistung für die Betriebsübertragung darstellt. Da der Rentenvereinbarung keine betrieblichen Gründe (Pensionsleistung für den ehemaligen Betriebsinhaber) zu Grunde liegen, stellt die Rente eine außerbetriebliche Versorgungsrente dar, die beim Zahler sofort zu Sonderausgaben und beim Empfänger sofort zu wiederkehrenden Bezügen führt. Die Betriebsübertragung stellt eine unentgeltliche Übernahme iSd § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 dar.*

Rz 7031 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 7031

Bei der Kaufpreisrente aus Anlass der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils stellt der Rentenbarwert im Wesentlichen dann eine angemessene Gegenleistung für die Übertragung des Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils dar, wenn der Rentenbarwert bezogen auf den Wert des übertragenen Betriebsvermögens im Bereich von 75% bis 125% liegt (VwGH 28.4.1987, 86/14/0175).

Zur Vorgangsweise bei im Betriebsvermögen befindlichen Grundstücken des Altvermögens siehe Rz 5675a.

Die Kaufpreisrente führt bei Veräußerung eines Teilbetriebs zu einem Veräußerungsgewinn iSd § 24 EStG 1988, ansonsten zu nachträglichen betrieblichen Einkünften und beim Erwerber zu einem Betriebserwerb iSd § 6 Z 8 lit. b EStG 1988.

Rz 7037 wird geändert (1. StabG 2012)

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 **(zur Übertragung von Grundstücken gegen Rente nach dem 31.3.2012 siehe Rz 775 und Rz 781)**.

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.

Rz 7046 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 7046

Diese Rente ist dadurch charakterisiert, dass wegen des hohen Rentenbarwertes der Zusammenhang zwischen Übertragung und Rentenvereinbarung wirtschaftlich bedeutungslos ist. Dies ist dann der Fall, wenn der Rentenbarwert bezogen auf den Wert des übertragenen Betriebsvermögens **(inklusive Betriebsgrundstücke)** mehr als 200% beträgt.

Bei diesem Rententyp liegt eine unentgeltliche Übertragung des Betriebsvermögens **(auch der Betriebsgrundstücke)** vor. Der Rechtsnachfolger führt die Buchwerte fort (§ 6 Z 9 lit. a EStG 1988). Gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 und § 29 Z 1 EStG 1988 **ist für** diese Renten § 20 Abs. 1 Z 4 erster Satz EStG 1988 anzuwenden, dh. diese Renten sind beim Rechtsnachfolger keine abzugsfähigen Sonderausgaben und beim Rechtsvorgänger keine anzusetzenden Einkünfte.

Rz 7052 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 7052

Gemischte Renten können anlässlich der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern entstehen. Dies dann, wenn der Rentenbarwert mehr als 125% jedoch nicht mehr als 200% des Wertes des übertragenen Einzelwirtschaftgutes beträgt. In einem solchen Fall ist eine Aufteilung der Rente vorzunehmen. Derjenige Teil der Rente, dessen Barwert zu 100% dem Wert des

übertragenen Wirtschaftgutes entspricht, ist als Kaufpreisrente nach den in Abschnitt 24.7 dargelegten Grundsätzen zu behandeln. Dieser Rentenanteil errechnet sich aus dem Produkt aus dem Wert des übertragenen Einzelwirtschaftsgutes und Monatsrente gebrochen durch den gesamten Rentenbarwert. Der übersteigende Rentenanteil bildet eine steuerlich unbeachtliche Unterhaltsrente (siehe Rz 7046 ff).

Wird nach dem 31.3.2012 ein Grundstück gegen eine gemischte Rente veräußert, führt der Teil der Rente, dessen Barwert zu 100% dem Wert des Grundstücks entspricht, ab dem Übersteigen der Anschaffungskosten (inklusive der Werbungskosten) zu Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen (siehe auch Rz 7014b).

Beispiel:

*Eine Immobilie im Wert von 100.000 Euro **(Anschaffungskosten: 60.000 Euro)** wird von einer 60-jährigen Frau gegen monatliche Rente von 1.000 Euro übertragen. Der Rentenbarwert beträgt 167.909 Euro, somit 167,91% (167.909 x 100 : 100.000) des Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes.*

*Daher beträgt der auf die Kaufpreisrente entfallende Teil monatlich 595,56 Euro (100.000 x 1.000 : 167.909) oder 59,56% (595,56 x 100: 1.000) der gesamten monatlichen Rente. ~~Der Rentenbarwert dieser 595,56 Euro beträgt 100.000 Euro.~~ Überschreitet die Summe der monatlichen Zahlungen von 595,56 Euro den Betrag von **60.000** Euro, ist hinsichtlich dieses Rententeiles Steuerpflicht **gemäß § 30 EStG 1988** ~~bzw. Abzugsfähigkeit gegeben~~. **Für den Rentenzahler ist ein Sonderausgabenabzug erst ab Überschreiten des Rentenbarwertes möglich.***

*Ein Betrag von monatlich 404,44 Euro oder 40,44% der monatlichen Rente ist eine steuerlich unbeachtliche Unterhaltsrente. Diese Zahlungen sind auch nicht für das Erreichen des Betrages von **60.000** Euro zu berücksichtigen.*

Die Überschrift zu Abschnitt 24.10 wird geändert (1. StabG 2012)

24.10 Steuerbare Veräußerungen von Privatvermögen und Rente

Rz 7055 und 7056 werden geändert und die Rz 7055a und 7055b neu eingefügt (1. StabG 2012)

Rz 7055

Wird ein Einzelwirtschaftsgut gegen Kaufpreisrente übertragen, liegt eine entgeltliche Übertragung vor. Wird diese Übertragung vor Ablauf der Spekulationsfrist vorgenommen,

bzw. werden Grundstücke nach dem 31.3.2012 veräußert, gehen die Spekulationseinkünfte **bzw. die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen** den Einkünften gemäß § 29 EStG 1988 vor. Die Zahlungen sind beim Rentenempfänger bereits ab Überschreiten der ursprünglichen Anschaffungskosten zuzüglich Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen sowie Werbungskosten **(mangels Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes kommt das Werbungskostenabzugsverbot bei Veräußerung gegen Rente nicht zum Tragen)** abzüglich allfälliger steuerfreier Subventionen (siehe Rz **6659 ff**) steuerpflichtige Einnahmen.

Beispiel:

*Eine Immobilie wird **2008** um 100.000 erworben und **2013** von der nunmehr 60-jährigen Eigentümerin gegen **eine** monatliche Rente von 700 Euro übertragen. Bei der Übertragung beläuft sich der Wert der Immobilie auf 150.000 Euro. Der Rentenbarwert beträgt 117.536 Euro. Es handelt sich somit um eine Kaufpreisrente (Rentenbarwert = 78,35% des Wertes der Immobilie). Instandsetzungsaufwand, Werbungskosten, steuerfreie Subventionen liegen nicht vor. Beim Rentenempfänger sind bereits Zahlungen ab dem Überschreiten des Betrages von 100.000 Euro als **Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen** steuerpflichtig, während der Rentenzahler erst Zahlungen ab Überschreiten des Barwertes von 117.536 Euro als Sonderausgaben bzw. Werbungskosten geltend machen kann.*

Rz 7055a

Wird ein Grundstück, das zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen war, gegen Rente veräußert, ist auch in diesem Fall die Ermittlung eines pauschalen Veräußerungsgewinnes iSd § 30 Abs. 4 EStG 1988 zulässig. Der pauschale Veräußerungsgewinn im Rahmen einer Rentenzahlung erfolgt der Art, dass die Rentenzahlungen ab Überschreiten von 86% des Rentenbarwertes (bei Umwidmungen iSd § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 40% des Rentenbarwertes) steuerpflichtige Einnahmen darstellen.

Rz 7055b

Nach § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind bei Gegenleistungsrenten für die Übertragung eines Einzelwirtschaftsgutes Rentenzahlungen ab dem Überschreiten des Rentenbarwertes als Sonderausgaben abzugsfähig (im Falle der Vermietung des gegen Rente erworbenen Grundstückes als Werbungskosten

bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung). Dies gilt auch dann, wenn die Rentenzahlungen beim Empfänger bereits ab dem Überschreiten der Anschaffungskosten des übertragenen Grundstücks zu steuerpflichtigen Einkünften führen.

Rz 7056

Wird ~~hingegen~~ ein Einzelwirtschaftsgut gegen Kaufpreisrente erworben, ~~so~~ bildet bei der ~~in Rz 6650 ff näher erläuterten~~ Ermittlung der Spekulationseinkünfte **bzw. bei der Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen** der gemäß § 16 BewG 1955 ermittelte Rentenbarwert für den Erwerber und Rentenzahler den Anschaffungspreis. Soweit keine Vereinbarungen hinsichtlich der Rentenverpflichtungen getroffen werden, bleibt der Verkauf ohne Einfluss auf die Rente.

Beispiel:

*Eine **(1970 angeschaffte)** Immobilie wird von Z gegen monatliche Rente von 1.000 Euro von der 62-jährigen E **im Jahr 2011** erworben. Der Wert der Immobilie beläuft sich auf 120.000 Euro. Der Rentenbarwert beträgt 113.765 Euro. Es handelt sich somit um eine Kaufpreisrente (Rentenbarwert = 94,8% des Wertes der Immobilie). **2018** veräußert Z die Immobilie an D um 150.000 weiter. Die Rentenzahlungen fließen jedoch weiter von Z an E. Instandsetzungsaufwand, Werbungskosten steuerfreie Subventionen liegen nicht vor. Die **Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen** betragen 36.235 Euro (150.000 – 113.765). Die Steuerpflicht hinsichtlich der Rente bleibt unberührt. Z wird ab dem Zeitpunkt, ab dem die Rentenzahlungen erstmals den Betrag von 113.765 Euro überschreiten, einen Sonderausgabenabzug vornehmen können. Zum gleichen Zeitpunkt tritt bei E Steuerpflicht ein**, weil die Veräußerung von E an Z im Jahr 2011 noch unter der Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 erfolgte und somit die Regeln der Rentenbesteuerung nach § 29 Z 1 EStG 1988 zur Anwendung kommen**.*

Variante:

Die Veräußerung von E an Z erfolgt im Jahr 2013. Daher kommen die Regeln der neuen Rentenbesteuerung zur Anwendung. Da es sich bei dem übertragenen Grundstück um Altvermögen (ohne Umwidmung) handelt, tritt bei E ab dem Zeitpunkt, ab dem die Rentenzahlungen erstmals den Betrag von 97.830,16 Euro überschreiten (86% des Rentenbarwertes), Steuerpflicht nach § 30 EStG 1988 ein. Unabhängig davon kann Z auch in diesem Fall erst ab dem Zeitpunkt, ab dem die Rentenzahlungen den Rentenbarwert von 113.765 Euro überschreiten, einen Sonderausgabenabzug vornehmen.

Rz 7056a wird neu eingefügt (1.StabG 2012)

Rz 7056a

Wird ein Baurecht gegen Entrichtung eines laufenden Bauzinses erworben, ist hinsichtlich der Anschaffungskosten zu unterscheiden:

- **Das Baurecht wird auf Lebenszeit eingeräumt. In diesem Fall ist der Bauzins wie eine Rente zu behandeln. Anschaffungskosten des Baurechtes sind der Rentenbarwert des Bauzinses.**
- **Das Baurecht wird für einen bestimmten Zeitraum eingeräumt. Ein bestimmter Zeitraum ist auch dann anzunehmen, wenn eine Laufzeit vertraglich nicht vereinbart ist, denn gemäß § 3 Abs. 1 BauRG kann ein Baurecht für höchstens 100 Jahre eingeräumt werden.**

  In diesem Fall ist der Bauzins wie eine Rate zu behandeln. Anschaffungskosten des Baurechtes sind der auf die gesamte Laufzeit des Baurechtes bezogene Gesamtbetrag des Bauzinses (zur Abzinsung von Ratenzahlungen siehe Rz 774). Wird das Baurecht unter Übernahme des laufenden Bauzinses veräußert, ist der nicht abgezinste Gesamtbetrag des noch ausstehenden Bauzinses als Teil des Veräußerungserlöses anzusetzen. Anschaffungskosten sind auch in diesem Fall der auf die gesamte Laufzeit des Baurechtes bezogene Gesamtbetrag des Bauzinses.

Der Abschnitt 24.11 mit der Rz 7057 entfällt.

Abschnitt 24.11: ***entfallen***

Randzahl 7057: ***derzeit frei***

Rz 7250 wird geändert

Rz 7250

Siehe KStR 2013 Rz 1540 ff.

Die Abschnitte 26a.1 bis 26a.3.7 mit den Rz 7251 bis 7268 entfallen (Entfall einer alten Rechtslage)

Randzahlen 7251 bis 7268: ***derzeit frei***

Der Abschnitt 27.1 mit den Rz 7301 bis 7309 entfällt.

Randzahlen 7301 bis 7309: ***derzeit frei***

Rz 7310a und 7310b werden neu eingefügt (1. StabG 2012)

Rz 7310a

Nicht Teil eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinnes iSd § 24 EStG 1988 sind Gewinnanteile, die im Rahmen einer Betriebsveräußerung oder –aufgabe auf die Veräußerung oder Entnahme von Grundstücken iSd § 30 Abs. 1 EStG 1988 oder realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988 entfallen, wenn der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 bzw. § 27a Abs. 1 EStG 1988 auf diese Gewinnanteile angewendet wird (siehe Rz 5659 ff). Solche Gewinne stellen daher auch keine außerordentlichen Einkünfte iSd § 37 Abs. 5 EStG 1988 dar.

Wird von der Regelbesteuerungsoption Gebrauch gemacht bzw. ist der besondere Steuersatz nicht anwendbar, sind allerdings auch Grundstücksgewinne und Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen Teil des Veräußerungs- oder Aufgabegewinnes iSd § 24 EStG 1988 und somit auch von den außerordentlichen Einkünften gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 erfasst.

Rz 7310b

Sind auf Grund einer ausgeübten Regelbesteuerungsoption bzw. auf Grund mangelnder Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes Grundstücksgewinne Teil des Veräußerungs- oder Aufgabegewinnes iSd § 24 EStG 1988, ist der Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 auch auf nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 pauschal ermittelte Grundstücksgewinne anwendbar.

Rz 7364 wird geändert

Rz 7364

Der Steuersatz ermäßigt sich für

- ~~Einkünfte auf Grund von Beteiligungen (§ 37 Abs. 4 EStG 1988),~~
- außerordentliche Einkünfte (§ 37 Abs. 5 EStG 1988),
- Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen (§ 37 Abs. 6 EStG 1988) sowie
- Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen (§ 38 EStG 1988)

auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes. Das gesamte Einkommen ist jenes, auf das der Einkommensteuertarif nach § 33 EStG 1988 anzuwenden ist.

Rz 7369 wird geändert und Rz 7369a eingefügt (1. StabG 2012 und AbgÄG 2012)

Rz 7369

Über Antrag sind die nachstehend genannten Einkünfte gleichmäßig verteilt auf drei Jahre, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, zum Normaltarif zu versteuern (§ 37 Abs. 2 EStG 1988). Im Fall des Todes des Steuerpflichtigen während des Verteilungszeitraumes ist die Erfassung ausstehender Teilbeträge bei dem (den) Erben vorzunehmen. Die Verteilung betrifft:

- Veräußerungsgewinne iSd § 24 EStG 1988, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind **(zur steuerlichen Behandlung von Grundstücken siehe Rz 5659 ff)**. Zur Anwendung des Verlustausgleiches ist der Veräußerungsgewinn zu dritteln; jeweils ein Drittel ist mit Verlusten aus derselben Einkunftsquelle auszugleichen.
- Entschädigungen iSd § 32 **Abs. 1** Z 1 EStG 1988, wenn überdies im Falle der lit. a oder b der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden, mindestens sieben Jahre beträgt.
- Entschädigungen iSd § 32 **Abs. 1** Z 1 lit. c und d EStG 1988 sind an keine Sieben-Jahres-Klausel gebunden; sie unterliegen auf Antrag der dreijährigen Verteilung.

- Besondere Einkünfte iSd § 28 Abs. 7 EStG 1988 **idF vor dem AbgÄG 2012 bei Grundstücksveräußerungen vor dem 1.4.2012**, wenn seit dem ersten Jahr, für das Herstellungsaufwendungen gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 in Teilbeträgen abgesetzt wurden, mindestens weitere sechs Jahre verstrichen sind. ~~Herstellungsaufwand betreffende Zehntelabsetzungen gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1972 gelten als Teilbeträge iSd § 28 Abs. 3 EStG 1988~~ **Eine** Verrechnung von Herstellungsaufwand nach § 116 Abs. 5 EStG 1988 **ist** einer Absetzung von Herstellungsaufwand nach § 28 Abs. 3 EStG 1988 gleichzuhalten (§ 119 Abs. 5 EStG 1988).

  Beispiel:

  *Im Jahre **1997** wird ein Gebäude angeschafft und vermietet. Im Jahre **2002** wird ein Herstellungsaufwand in Höhe von **200.000 Euro** getätigt und gemäß § 28 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 auf zehn Jahre verteilt. Ende **2010** wird das Gebäude veräußert.*

  *Innerhalb der letzten fünfzehn Jahre vor der Veräußerung sind 9/10 (90%) des gesamten Herstellungsaufwandes (**2002 bis 2010**), das sind **180.000 Euro**, abgesetzt worden. Bei normaler Verteilung des Herstellungsaufwandes auf eine Restnutzungsdauer von angenommen 50 Jahren hätten 9/50 abgesetzt werden dürfen (9 Jahre x 2% = 18% = **36.000 Euro**). Die Differenz zwischen der beschleunigten Sonderabsetzung des Herstellungsaufwandes und der rechnerischen AfA beträgt **144.000 Euro** (**180.000 Euro** abzüglich **36.000 Euro**). Seit dem ersten Jahr, für das der Herstellungsaufwand in Teilbeträgen abgesetzt wurde (**2002**), sind mindestens sechs weitere Jahre (**2003 bis 2009**) verstrichen. Daher unterliegen die besonderen Einkünfte von **144.000 Euro** auf Antrag der dreijährigen Verteilung.*

Rz 7369a

Sind auf Grund einer ausgeübten Regelbesteuerungsoption bzw. auf Grund mangelnder Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes Grundstücksgewinne Teil des Veräußerungs- oder Aufgabegewinnes iSd § 24 EStG 1988, ist die Dreijahresverteilung gemäß § 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 auch auf nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 pauschal ermittelte Grundstücksgewinne anwendbar.

Rz 7370a wird neu eingefügt (1. StabG 2012)

Rz 7370a

Werden Grundstücke nach dem 31.3.2012 enteignet oder zur Vermeidung einer drohenden Enteignung veräußert, sind die durch diese Enteignung bzw.

Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven steuerfrei (§ 4 Abs. 3a Z 1 EStG 1988; siehe dazu Rz 766 und Rz 6651). Eine Verteilung der stillen Reserven auf fünf Jahre kommt daher nicht in Betracht.

Der Abschnitt 27.8.2 und die Rz 7377a bis Rz 7377m entfallen.

Randzahlen 7377a bis 7377m: *entfallen*

Rz 7516 lautet (Verschiebung in die LStR 2002)

Rz 7516

Zur Veranlagung lohnsteuerpflichtiger Einkünfte siehe die LStR 2002 Rz 908a ff.

Die Abschnitte 28.3.1 bis 28.3.5 und die Rz 7517 bis 7533 entfallen mit sämtlichen Zwischenüberschriften.

Randzahlen 7517 bis 7533: *derzeit frei*

Rz 7575 wird geändert

Rz 7575

Findet weder eine Veranlagung nach § 39 EStG 1988 noch nach § 41 EStG 1988 statt, darf der Steuerpflichtige für die Einkommensteuer, die auf steuerabzugspflichtige Einkünfte entfällt, nur in den Fällen des

- § 83 Abs. 2 Z 2 und 3 EStG 1988 als Lohnsteuerschuldner (siehe LStR 2002 Rz 1213 bis 1219) oder
- gemäß § 95 Abs. **4** EStG 1988 als Kapitalertragsteuerschuldner oder
- gemäß § 100 Abs. 3 EStG 1988 als Schuldner der Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 in Anspruch genommen werden (siehe **Rz 7995 ff**).

Rz 7576 wird geändert

Rz 7576

Bei einer Veranlagung gemäß § 41 EStG 1988 sind jene Steuerbeträge, die gemäß § 41 Abs. 4 EStG 1988 bei der Veranlagung außer Ansatz bleiben (siehe **LStR 2002 Rz 912h ff**), nicht anzurechnen.

- ~~die einbehaltene Kapitalertragsteuer, soweit die kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünfte unter den Veranlagungsfreibetrag des § 41 Abs. 3 EStG 1988 fallen (siehe Rz 7529).~~

Der Abschnitt 28.6.2.3 und die Rz 7577 entfallen.

Abschnitt 28.6.2.3: ***entfallen***

Randzahl 7577: ***derzeit frei***

Rz 7578 wird geändert

Rz 7578

Kapitalertragsteuer ist nicht anzurechnen, soweit sie auf **Kapitaleinkünfte entfällt, die unter die Freigrenze von 22 Euro** (§§ 39 Abs. 1 und 41 Abs. 1 EStG 1988) **fallen (**siehe Rz 7511**).** ~~Ein Günstigkeitsvergleich ist nicht vorgesehen. Die Kapitalertragsteuer ist in diesem Fall endgültig zu tragen.~~

Rz 7579 wird geändert

Rz 7579

Gemäß § 97 Abs. 1 iVm § 27a Abs. 1 EStG 1988 sind endbesteuerte Einkünfte aus Kapitalvermögen bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen. Eine Anrechnung der auf diese Einkünfte entfallenden Kapitalertragsteuer auf die Einkommensteuerschuld ist daher ausgeschlossen. Eine Anrechnung kann nur dann erfolgen, wenn mit diesen Einkünften zur Regelbesteuerung nach § 27a Abs. 5 EStG 1988 oder zum Verlustausgleich im Wege der Veranlagung gemäß § 97 Abs. 2 EStG 1988 optiert wird.

Rz 7701 bis 7788 werden geändert bzw. neu eingefügt (Einarbeitung des KESt-Erlasses)

29.1 Allgemeines

Rz 7701

Bis zum BBG 2011 stellten nur Früchte aus der entgeltlichen Überlassung von Kapital Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 EStG 1988 dar und auch § 93 EStG 1988 stellte auf entsprechende Kapitalerträge ab, ohne direkt an § 27 EStG 1988 anzuknüpfen.

Mit dem BBG 2011 wurden auch Substanzgewinne und Derivate in die Einkünfte aus Kapitalvermögen einbezogen und auch für sie wurde ein Kapitalertragsteuerabzug vorgesehen. § 93 EStG 1988 stellt jedoch seit dem BBG 2011 nicht mehr auf eigens definierte Kapitalerträge ab, sondern ordnet den Kapitalertragsteuerabzug immer dann an, wenn inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen vorliegen. Die Abzugspflicht gilt unabhängig davon, ob die Einkünfte beim Empfänger tatsächlich als Einkünfte aus Kapitalvermögen besteuert oder einer der Haupteinkunftsarten zugerechnet werden (§ 93 Abs. 3 EStG 1988).

Zentraler Anknüpfungspunkt für den Kapitalertragsteuerabzug ist neben dem Vorliegen von Einkünften aus Kapitalvermögen, dass es sich um „inländische" Einkünfte handelt, es also einen Inlandsbezug gibt, aus dem sich dann gleichzeitig auch der Abzugsverpflichtete (§ 95 EStG 1988) ergibt.

Für die Subtatbestände des § 27 EStG 1988 sind unterschiedliche Inlandsbezüge maßgeblich.

Rz 7702

Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die der besondere Steuersatz von 25% gemäß § 27a Abs. 2 EStG 1988 nicht anwendbar ist, unterliegen keinem Kapitalertragsteuerabzug. Daraus ergeben sich folgende materiell-rechtliche Änderungen beim Kapitalertragsteuerabzug gegenüber der Rechtslage vor dem BBG 2011:

- **Einkünfte aus der Beteiligung als stiller Gesellschafter oder nach Art eines stillen Gesellschafters unterliegen ab 1. April 2012 keinem Kapitalertragsteuerabzug mehr. Allerdings sieht § 99 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 zur Sicherung des Besteuerungsanspruchs eine 25-prozentige Abzugsteuer vor, wenn sich ein beschränkt Steuerpflichtiger still an einem inländischen Unternehmen beteiligt.**
- **Einkünfte aus nicht öffentlich begebenen**
  - **Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbriefen, sowie**
  - **Anteilscheinen an Immobilieninvestmentfonds**

  unterliegen keinem Kapitalertragsteuerabzug. Allerdings hat der Abzugsverpflichtete gemäß § 93 Abs. 5 zweiter TS EStG 1988 bei ausländischen Wertpapieren bzw. Immobilienfondsanteilen im Zweifel davon auszugehen, dass ein öffentliches Angebot erfolgt ist (siehe Abschnitt 29.5.2.2).

29.2 Inländische Kapitalerträge

Rz 7703

Bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen wird gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 die Einkommensteuer durch Kapitalertragsteuerabzug erhoben, sofern es sich nicht um in § 27a Abs. 2 EStG 1988 genannte Einkünfte handelt. Wann inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen vorliegen, wird in § 93 Abs. 2 EStG 1988 definiert.

29.2.1 Auszahlende Stelle bzw. Schuldner bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital

Rz 7704

Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 EStG 1988 liegen inländische Einkünfte vor, wenn sich die auszahlende Stelle nach § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 im Inland befindet.

Bei Einkünften aus

- **der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988,**
- **§ 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 und**
- **Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten**

liegen auch dann inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat. Ist dies der Fall, ist der inländische Schuldner zugleich nach § 95 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 Abzugsverpflichteter, selbst wenn auch eine inländische auszahlende Stelle vorliegt.

Abzugsverpflichteter inländischer Schuldner ist daher

- **bei Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen, Partizipationsscheinen im Sinne des Bankwesen- und Versicherungsaufsichtsgesetzes, Substanzgenussrechten und Anteilen aus körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften die jeweilige Körperschaft;**
- **bei Zuwendungen gemäß § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 die Privatstiftung;**
- **bei Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten das jeweilige Kreditinstitut.**

Beispiele:

1. Anleger A hält Aktien an der inländischen X-AG auf seinem Depot bei einer österreichischen Bank; die X-AG schüttet Dividenden aus. Die X-AG hat als inländische Schuldnerin der Kapitalerträge die KESt einzubehalten.

2. Anleger B hält Aktien an der deutschen Y-AG auf seinem Depot bei einer österreichischen Bank; die Y-AG schüttet Dividenden aus. Die österreichische Bank hat als inländische auszahlende Stelle die KESt einzubehalten.

3. Anleger C hält Aktien an der deutschen Z-AG auf seinem Depot bei einer ausländischen Bank; die Z-AG schüttet Dividenden aus. Die Dividenden unterliegen mangels inländischem Schuldner und inländischer auszahlender Stelle keinem KESt-Abzug, sind aber im Rahmen der Veranlagung zu erklären und mit dem besonderen Steuersatz von 25% zu besteuern.

4. Anleger D hält Anleihen an einem österreichischen Unternehmen und an einem deutschen Unternehmen auf seinem Depot bei einer österreichischen Bank; bei Kuponauszahlung hat in beiden Fällen die österreichische Bank als inländische auszahlende Stelle die KESt einzubehalten.

5. Anleger E hat ein Sparbuch bei seiner österreichischen Bank. Für die Zinsen hat diese als inländische Schuldnerin der Kapitalerträge die KESt einzubehalten.

6. Anleger F erhält Zuwendungen von der österreichischen A-Privatstiftung und der ausländischen B-Stiftung; beide Zuwendungen werden auf seinem Konto bei einer österreichischen Bank gutgeschrieben. Die Ö-Privatstiftung hat als inländische Schuldnerin der Kapitalerträge KESt für die Zuwendung einzubehalten; die Zuwendung der B-Stiftung unterliegt keinem KESt-Abzug.

Rz 7705

Für die Auslegung des Begriffes "Kreditinstitut" ist § 1 BWG maßgeblich. Als inländisches Kreditinstitut gelten dabei aufgrund der inländischen Geschäftsleitung insbesondere auch inländische Zweigstellen ausländischer Kreditinstitute im Sinne des § 2 Z 16 BWG.

Rz 7705a

Geldeinlagen bei Kreditinstituten sind insbesondere Spareinlagen zu Sparbüchern einschließlich Prämiensparbüchern, Sparbriefen sowie Kapitalsparbüchern, weiters Einlagen bei Bausparkassen, Termineinlagen, Festgelder und Sichteinlagen, jeweils in Euro oder Fremdwährung.

Nimmt ein Kreditinstitut als Treuhänder von einem Dritten Geldeinlagen an, werden diese Gelder aufgrund der auch im Bereich der Kapitalertragsteuer zu beachtenden Grundsätze des § 24 Abs. 1 lit. b und c BAO nicht ihr, sondern dem Treugeber zugerechnet. Werden die Einlagen vom Treuhänder nicht an ein weiteres Kreditinstitut weitergegeben, besteht für die Zinserträge daher keine Steuerpflicht.

Als Geldeinlagen bei einem Kreditinstitut gelten jedoch jene von Kreditinstituten treuhändig aufgenommenen Einlagen, für deren Verlust das Kreditinstitut das wirtschaftliche Risiko trägt. Dies ist etwa der Fall, wenn ein Treugeber ein

Kreditinstitut beauftragt, für ihn Geld aufzunehmen und dieses oder ein anderes Kreditinstitut gegenüber dem Anleger eine Garantie für das eingelegte Kapital übernimmt. Gleiches gilt für Gelder, die von einem Kreditinstitut nicht als Einlagen, sondern nur zur Verwaltung hereingenommen werden und für deren Verlust das Kreditinstitut das wirtschaftliche Risiko übernimmt. Dies kann insbesondere bei sogenannten Widmungseinlagen der Fall sein. Es handelt sich dabei um Gelder, die der Anleger einem Kreditinstitut mit einer bestimmten Verwendungsauflage (zB Verwendung zu Kreditzwecken) zur Verwaltung überlässt.

Rz 7705b

Zinserträge aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten unterliegen nur dann der Kapitalertragsteuerpflicht, wenn diesen Forderungen ein Bankgeschäft zu Grunde liegt (§ 27a Abs. 2 Z 1 EStG 1988). Dies ist etwa der Fall, wenn ein Anleger einem Kreditinstitut ein verzinsliches Darlehen einräumt. Keine Kapitalertragsteuerpflicht besteht hingegen zB für Verzugszinsen, die ein Kreditinstitut auf Grund eines von ihm abgeschlossenen Kaufvertrages bezahlt. Sehr wohl kapitalertragsteuerpflichtig sind dagegen Verzugszinsen, die aus der Rückabwicklung eines Wertpapiergeschäftes (zB aufgrund falscher Anlegerinformation) stammen.

Rz 7706

In allen anderen Fällen ist gemäß § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 die inländische auszahlende Stelle Abzugsverpflichtete. Als auszahlende Stelle im Sinne des § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 kommen in Betracht:

- **das Kreditinstitut, das an den Kuponinhaber Kapitalerträge im Zeitpunkt der Fälligkeit und anteilige Kapitalerträge anlässlich der Veräußerung des Wertpapiers auszahlt,**
- **der inländische Emittent, der an den Kuponinhaber solche Kapitalerträge auszahlt,**

- **die Zweigstelle eines Dienstleisters mit Sitz in einem Mitgliedstaat, der auf Grund der Richtlinie 2006/48/EG, ABl. Nr. L 177 vom 30.6.2006, oder auf Grund der Richtlinie 2004/39/EG, ABl. Nr. L 145 vom 21.4.2004, in der Fassung der Richtlinie 2006/31/EG, ABl. Nr. L 114 vom 5.4.2006, zur Erbringung von Wertpapierdienstleistungen und Nebendienstleistungen im Inland berechtigt ist,**
- **ein Dritter, der Kapitalerträge im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 1 und 2 EStG 1988 gewährt und**
- **bei ausländischen Kapitalerträgen im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c EStG 1988 das Kreditinstitut, das die Kapitalerträge auszahlt.**

Rz 7706a

Kapitalertragsteuer ist auch von ausländischen Dividenden und Ausschüttungen auf GmbH-Anteile (wenn die ausländische Kapitalgesellschaft mit einer inländischen vergleichbar ist; VwGH 20.09.2006, 2005/14/0124), Bezügen und Rückvergütungen ausländischer Genossenschaften sowie Ausschüttungen von ausländischen Beteiligungen, die mit Substanzgenussrechten vergleichbar sind, einzubehalten, wenn diese Kapitalerträge von einer inländischen auszahlenden Stelle ausbezahlt werden. Hinsichtlich der Eigenschaft als ein der Kapitalertragsteuer unterliegender Kapitalertrag haftet der Abzugsverpflichtete nur insoweit, als er diese Eigenschaft kannte oder auf Grund der regulatorisch vorgesehenen Sorgfaltspflichten kennen musste.

Rz 7706b

Bei im Inland ausbezahlten ausländischen Dividenden und vergleichbaren Kapitalerträgen kann die im Ausland tatsächlich entrichtete Quellensteuer auf die Kapitalertragsteuer angerechnet werden. Im Falle einer Anrechnung hat diese von der auszahlenden Stelle, die zum Abzug verpflichtet ist, vorgenommen zu werden. Für Zwecke dieser Anrechnung findet eine Überprüfung der Ansässigkeit gemäß Doppelbesteuerungsabkommen durch die auszahlende Stelle nicht statt.

Der Anrechnungsbetrag ist einerseits begrenzt durch die tatsächlich entrichtete ausländische Quellensteuer, andererseits durch einen Anrechnungshöchstsatz von 15% des Kapitalertrages. Diese Anrechnung der tatsächlich entrichteten ausländischen Quellensteuer von bis zu 15% der Kapitalerträge gilt gemäß § 1 Abs. 2 Auslands-KESt VO 2012, BGBl. II Nr. 92/2012, auch für Kapitalerträge aus Quellenstaaten, mit denen kein DBA besteht.

Rz 7706c

Als Bescheinigung im Sinne des § 96 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 reichen beim Steuerabzug von Kapitalerträgen aus Einlagen und Forderungswertpapieren grundsätzlich alle Unterlagen aus, aus denen die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer ersichtlich ist (Sparbuch, Depotauszug). Eine Aufteilung der Beträge an Kapitalertragsteuer auf unterschiedlich verzinste Einlagezeiträume ist nicht erforderlich.

Eine vollständige Bescheinigung ist allerdings dann auszustellen, wenn der Anleger dies wegen einer Anrechnung der Kapitalertragsteuer im Zuge der Veranlagung verlangt.

In allen anderen Fällen, in denen die Kapitalerträge nicht durch ein Kreditinstitut gezahlt werden, hat der Abzugsverpflichtete dem Empfänger der Kapitalerträge eine vollständige Bescheinigung nach § 96 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 zu erteilen. Diese Bescheinigung hat zu enthalten:

- **die Höhe der Einkünfte und des Steuerbetrages**
- **den Zahlungstag der Einkünfte**
- **die Zeit, für welche die Einkünfte gezahlt worden sind, und**
- **das Finanzamt, an das der Steuerbetrag abgeführt worden ist.**

29.2.2 Depotführende Stelle bei realisierten Wertsteigerungen und Derivaten

29.2.2.1 Allgemeines

Rz 7707

Bei Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und aus Derivaten gemäß § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 liegen inländische Einkünfte vor, wenn eine inländische depotführende Stelle oder eine inländische auszahlende Stelle im Sinne von § 95 Abs. 2 Z 2 lit. a und b EStG 1988 vorliegt und diese die Realisierung abwickelt. Damit decken sich auch im Bereich der Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und aus Derivaten das Vorliegen inländischer Einkünfte und das Vorhandensein eines Abzugsverpflichteten.

Da eine depotführende Stelle allerdings nur dann den Kapitalertragsteuerabzug vornehmen kann, wenn sie über die dazu notwendigen Informationen verfügt, ist die Abzugsverpflichtung nur dann gegeben, wenn die depotführende Stelle in das Realisierungs- beziehungsweise Wertpapiergeschäft eingebunden ist. Voraussetzung ist daher, dass die depotführende Stelle die Realisierung selbst abgewickelt. Zur Abwicklung der Realisierung bei Kapitalmaßnahmen siehe § 2 Abs. 2 Z 1 Kapitalmaßnahmen-VO.

Rz 7707a

Ausnahmsweise ist bei Fehlen einer inländischen depotführenden Stelle die inländische auszahlende Stelle verpflichtet, den Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen, wenn es sich bei der depotführenden Stelle um eine Betriebsstätte beziehungsweise eine Zweigniederlassung der auszahlenden Stelle oder ein konzernzugehöriges Unternehmen handelt und die auszahlende Stelle in Zusammenarbeit mit der depotführenden Stelle die Realisierung abwickelt und die Realisationserlöse gutschreibt. Eine solche Zusammenarbeit bei der Realisierung liegt etwa dann vor, wenn der Auftrag zur Durchführung des Realisierungsvorgangs über die inländische auszahlende Stelle weitergeleitet wird.

> ***Beispiel:***
>
> ***Der unbeschränkt steuerpflichtige A hat Aktien auf einem Depot der rumänischen Bank X, die eine Tochtergesellschaft der Hausbank des A, der österreichischen Bank Z ist. Beim Verkauf der Aktien erfolgt die Ordererteilung nicht direkt an die depotführende Bank X, sondern an die***

Hausbank Z. Die Order wird dabei von der Hausbank Z an die depotführende Bank X weitergeleitet und die Verkaufserlöse durch Z an A gutgeschrieben.

Aufgrund der Zusammenarbeit bei der Realisierung und der konzernmäßigen Verbindung der zwei Banken gilt die österreichische Hausbank Z als auszahlende Stelle iSd § 95 Abs. 2 Z 2 lit. b EStG 1988 und ist somit von der Verpflichtung des Kapitalertragsteuerabzugs erfasst.

Rz 7708

Als inländische depotführende oder auszahlende Stellen kommen gemäß § 95 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 in Betracht:

- **Kreditinstitute im Sinne des Bankwesengesetzes (§ 1 BWG),**
- **Zweigstellen eines Kreditinstituts aus Mitgliedstaaten (§ 9 BWG),**
- **Zweigstellen eines Dienstleisters mit Sitz in einem Mitgliedstaat, der auf Grund der Richtlinie 2006/48/EG, ABl. Nr. L 177 vom 30.6.2006, oder auf Grund der Richtlinie 2004/39/EG, ABl. Nr. L 145 vom 21.4.2004, in der Fassung der Richtlinie 2006/31/EG, ABl. Nr. L 114 vom 5.4.2006, zur Erbringung von Wertpapierdienstleistungen und Nebendienstleistungen im Inland berechtigt ist.**

Auch ausländische Zweigstellen inländischer Kreditinstitute kommen als inländische depotführende oder auszahlende Stellen in Frage; für diese besteht allerdings eine KESt-Befreiung in § 94 Z 4 EStG 1988.

29.2.2.2 Depotbegriff

Rz 7709

Für den Bereich der Vermögenssubstanz liegen nach § 93 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 steuerpflichtige inländische Einkünfte dann vor, wenn eine inländische depotführende Stelle iSd § 95 Abs. 2 Z 2 lit. a EStG 1988 oder eine inländische auszahlende Stelle iSd § 95 Abs. 2 Z 2 lit. b EStG 1988 vorliegt und diese die Abwicklung des Realisierungsvorganges vornimmt. Als depotführende Stellen werden in § 95 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 Kreditinstitute und Zweigstellen im Sinne des BWG sowie sonstige Wertpapierdienstleister genannt.

Die Anknüpfung der KESt-Abzugsverpflichtung an eine „depotführende Stelle" zusammen mit dem Verweis auf das BWG zeigt somit, dass der Begriff der „depotführenden Stelle" kein einkommensteuerrechtlich autonomer Begriff ist, sondern im Sinne der entsprechenden Bestimmungen des BWG und des Depotgesetzes zu verstehen ist.

Rz 7709a

Depotführende Stellen im Sinne des BWG sind solche, die gemäß § 1 Abs. 1 Z 5 BWG „die Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren für andere (Depotgeschäft)" übernehmen. Eine Verwahrung von Wertpapieren im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 5 BWG kann aber gemäß § 1 Abs. 2 Depotgesetz nur auf rechtlicher Grundlage des Depotgesetzes erfolgen, womit sämtliche Depotgeschäfte im Sinne des BWG unter die Bestimmungen des Depotgesetzes fallen. Durch die Verknüpfung des BWG mit dem Depotgesetz und dem daraus folgenden deckungsgleichen Wertpapierbegriff ergibt sich, dass Depotgeschäfte im Sinne des BWG nur im Zusammenhang mit Wertpapieren im Sinne des § 1 Abs. 1 Depotgesetz abgeschlossen werden können.

Daraus folgt, dass die depotführenden Stellen im Sinne des EStG 1988 lediglich im Zusammenhang mit ihren Depotgeschäften im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 5 BWG iVm den Bestimmungen der §§ 2 ff Depotgesetz über die Verwahrungsarten und nur in Bezug auf Wertpapiere im Sinne des Depotgesetzes von der KESt-Abzugsverpflichtung betroffen sind. Eine KESt-Abzugsverpflichtung besteht somit etwa auch für Wertpapiere, die gemäß § 2 Depotgesetz sonderverwahrt werden (Streifbandverwahrung). Keine Kapitalertragsteuerabzugsverpflichtung besteht hingegen für geschlossen verwahrte Wertpapiere (geschlossenes Depot), da diese Verwahrungsart keine Verwahrung im Sinne des Depotgesetzes und somit kein Depotgeschäft im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 5 BWG darstellt; für KESt-Abzugszwecke liegt daher keine depotführende Stelle im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 vor. Ebenfalls keine Kapitalertragsteuerabzugsverpflichtung besteht bei nicht wertpapiermäßig verbrieften Derivaten, wie etwa Option oder Futures.

Werden im Rahmen eines Depotgeschäftes verwahrte Wertpapiere ausgefolgt, liegt jedenfalls eine Depotentnahme iSd § 27 Abs. 6 Z 1 lit. a EStG 1988 vor (siehe dazu Abschnitt 20.2.2.4).

Rz 7709b

Zusammenfassend besteht die KESt-Abzugsverpflichtung somit grundsätzlich für:

- **Wirtschaftsgüter und Derivate iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988,**
- **die wertpapiermäßig verbrieft sind (und damit vom DepotG erfasst sind)**
- **und auf einem inländischen Depot verwahrt werden,**
- **hinsichtlich der Realisierungsvorgänge iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988,**
- **die von einer inländischen depotführenden Stelle abgewickelt werden.**

Rz 7709c

In bestimmten Konstellationen besteht allerdings – um Umgehungen des Kapitalertragsteuerabzugs zu verhindern – trotz Fehlens einer inländischen depotführenden Stelle eine KESt-Abzugsverpflichtung für:

- **Wirtschaftsgüter und Derivate iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988,**
- **die wertpapiermäßig verbrieft sind (und damit vom DepotG erfasst sind)**
- **und auf einem ausländischen Depot verwahrt werden,**
- **hinsichtlich der Realisierungsvorgänge iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988,**
- **bei denen die Erlöse von einer inländischen auszahlenden Stelle gutgeschrieben werden.**

Dies ist dann der Fall, wenn die ausländische depotführende Stelle eine Betriebsstätte der inländischen auszahlenden Stelle oder ein konzernzugehöriges Unternehmen ist und die Realisierung von der inländischen auszahlenden Stelle in Zusammenarbeit mit der ausländischen depotführenden Stelle abgewickelt wird (§ 95 Abs. 2 Z 2 lit. b EStG 1988; siehe oben Abschnitt 29.2.2.1).

29.2.3 Zeitpunkt des Kapitalertragsteuerabzuges

Rz 7710

Die KESt ist gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 grundsätzlich im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge vom Abzugsverpflichteten iSd § 95 Abs. 2 EStG 1988, demnach entweder vom Schuldner der Kapitalerträge, der auszahlenden Stelle oder der depotführenden Stelle abzuziehen und einzubehalten. Die Zuflussbestimmungen des § 95 Abs. 3 EStG 1988 gehen als spezielle Bestimmung sowohl dem § 19 EStG 1988 als auch den Realisationsbestimmungen des BV-Vergleichs vor.

Der Zufluss von Zinsen aus Spar- und Sichteinlagen tritt grundsätzlich im Zeitpunkt des Abschlusses der Einlagen ein. Der Abschluss wird regelmäßig am Ende eines Kalenderjahres bzw. bei unterjähriger voller Auszahlung der Einlage im Auszahlungszeitpunkt vorgenommen (§ 32 Abs. 5 BWG). Bei Sparbriefen, Kapitalsparbüchern, Termineinlagen und Festgeldern erlangt der Anleger erst im Zeitpunkt des Endes der Laufzeit bzw. im Zeitpunkt der vorzeitigen Auszahlung der Einlage die Verfügungsmacht über den Kapitalertrag. Ein Zufluss der Kapitalerträge und damit die Abzugspflicht sind daher in einem dieser Zeitpunkte gegeben, auch wenn die Einlage über die vereinbarte Laufzeit bestehen bleibt.

> ***Beispiel:***
>
> ***Ein Sparbrief weist eine Laufzeit von 18 Monaten auf. Er wird am 10. Jänner 2005 ausgegeben und Ende der vorgesehenen Laufzeit, das ist der 10. Juli 2012, eingelöst. Die Abzugspflicht für den Kapitalertrag entsteht am 10. Juli 2012. Wäre der Sparbrief vorzeitig am 25. Mai 2011 eingelöst worden, wäre in diesem Zeitpunkt die Abzugspflicht entstanden. Hätte der Anleger das Kapital aus dem Sparbrief über dessen Laufzeit hinaus als Einlage bei der Bank bis 31. Dezember 2012 "stehen gelassen", so wäre die Abzugspflicht für den Kapitalertrag aus dem Sparbrief dennoch am 10. Juli 2012 entstanden.***

Die Abzugspflicht für Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren entsteht im Zeitpunkt der Fälligkeit der Kapitalerträge. Trifft die Abzugspflicht den Emittenten, so richtet sich die Fälligkeit nach den jeweiligen Anleihebedingungen. Ist nicht der Emittent zum Steuerabzug verpflichtet, sondern eine auszahlende Stelle iSd § 95 Abs. 2 EStG 1988 (kuponauszahlende

Bank), so ist für den Zeitpunkt des Steuerabzugs die Fälligkeit der Kuponauszahlung gegenüber dem Kuponinhaber maßgeblich.

Die Fälligkeit von Kapitalerträgen aus Wertpapierpensionsgeschäften sowie aus Wertpapierleihegeschäften richtet sich nach den bei Abschluss festgelegten Bedingungen, bei Wertpapierpensionsgeschäften ohne unterdrücktem Kupon nach der Kuponfälligkeit.

Inländische Beteiligungserträge, deren Ausschüttung von einer Körperschaft beschlossen wird, fließen an jenem Tag zu, der im Ausschüttungsbeschluss als Tag der Auszahlung bestimmt ist. Wird im Beschluss kein Tag der Auszahlung bestimmt, gilt der Tag nach der Beschlussfassung als Zeitpunkt des Zufließens gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988.

Bei ausländischen Beteiligungserträgen, die über eine inländische auszahlende Stelle zufließen, ist für Zwecke des KESt-Abzuges auf den tatsächlichen Zufluss abzustellen (Gutschrift auf dem Konto des Anlegers).

Bei sonstigen Bezügen aus Aktien oder Anteilen aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung (zB verdeckte Ausschüttungen) gilt gemäß § 95 Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 als Zuflusszeitpunkt für Zwecke des KESt-Abzuges der Zufluss iSd § 19 EStG 1988.

Zuwendungen von Privatstiftungen fließen beim Begünstigten gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988, sofern sie vom Stiftungsvorstand beschlossen wurden, an jenem Tag zu, der im Beschluss als Tag der Zuwendung bestimmt ist. Sofern im Beschluss kein Tag der Zuwendung bestimmt ist, gilt der Tag nach der Beschlussfassung als Zeitpunkt des Zufließens. Bei Zuwendungen ohne Vorliegen eines Beschlusses ist der Zufluss gemäß § 95 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 mit der Zuwendung an den Begünstigten anzunehmen.

Bei Erträgen aus Wertsteigerungen und Derivaten ist der KESt-Abzug gemäß § 95 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 im Zeitpunkt des Zufließens gemäß § 19 EStG 1988 vorzunehmen. Maßgeblich für den KESt-Abzug ist daher der Zeitpunkt des Zufließens des Veräußerungserlöses.

Zum Zeitpunkt des KESt-Abzuges bei Depotentnahmen siehe Rz 7766, zum Zeitpunkt des KESt-Abzuges beim Wegzug iSd § 27 Abs. 6 Z 1 iVm § 95 Abs. 3 Z 3 dritter Teilstrich EStG 1988 siehe Rz 7718.

29.3 KESt-Abzug bei Depotübertragungen

Rz 7711

Nach § 27 Abs. 6 Z 1 lit. a EStG 1988 werden die Entnahme und das sonstige Ausscheiden von Wertpapieren aus dem Depot als der Veräußerung im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 gleichgestellte steuerpflichtige Vorgänge normiert. Die Veräußerungsfiktion führt daher, wenn keine der Ausnahmen im Zusammenhang mit Depotübertragungen zur Anwendung kommt (siehe dazu ausführlich Abschnitt 20.2.2.4.3), zur Steuerpflicht des Entnahmevorgangs.

Die Besteuerung der Depotentnahme findet dabei durch Kapitalertragsteuerabzug statt. Die übertragende depotführende Stelle hat im Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträge – bei der Entnahme aus dem Depot ist das gemäß § 95 Abs. 3 Z 3 zweiter Teilstrich EStG 1988 der Entnahmezeitpunkt – die Kapitalertragsteuer einzubehalten. Die Bemessungsgrundlage ist dabei gemäß § 27a Abs. 3 Z 2 lit. b EStG 1988 der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert im Zeitpunkt der Entnahme und den Anschaffungskosten.

Rz 7712

Da aufgrund der Veräußerungsfiktion die für die Abfuhr der Kapitalertragsteuer notwendige – und aus verfassungsrechtlicher Sicht gebotene – Liquidität auf Seiten des Depotinhabers nicht in allen Fällen gegeben sein muss, sieht die Bestimmung des § 95 Abs. 3 Z 3 letzter Satz EStG 1988 ein Zurückbehaltungsrecht des Abzugsverpflichteten vor. Dieses Zurückbehaltungsrecht steht nur in jenen Fällen zu, in denen Wirtschaftsgüter und Derivate vom Abzugsverpflichteten herauszugeben sind, somit nur in den Fällen der Entnahme aus dem Depot.

Gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 lit. a EStG 1988 gelten die Entnahme und das sonstige Ausscheiden aus dem Depot als Veräußerung im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988. Die Abzugspflicht entsteht in diesen Fällen gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 in Verbindung mit § 95 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 im Zeitpunkt des Zuflusses, somit des tatsächlichen Ausscheidens aus dem Depot. Solange sich die betroffenen Wertpapiere auf dem Depot befinden, wird der Tatbestand der Depotentnahme daher nicht erfüllt, womit es weder zu einem fiktiven Zufluss von Erträgen, noch zu einer daran knüpfenden Abzugsverpflichtung kommt.

Rz 7712a

Die Wirkung des Zurückbehaltungsrechts ist daher weder die Schaffung eines entsprechenden Haftungsfonds für Abgabenschulden des Depotinhabers noch die Schaffung von Liquidität, sondern die Verhinderung der Erfüllung des steuerpflichtigen Entnahmetatbestandes: Solange die depotführende Stelle die entsprechenden Wertpapiere nicht ausfolgt oder überträgt, findet auch keine Depotentnahme statt. Ohne Depotentnahme trifft die depotführende Stelle auch keine Abzugsverpflichtung, womit weder eine Liquiditätslücke eintreten kann noch Risiken und Kosten der Verwertung vorhanden sind.

Die depotführende Stelle kann die herauszugebenden Wertpapiere so lange zurückbehalten, bis der Depotinhaber die voraussichtlich anfallende Kapitalertragsteuer zur Verfügung stellt. Die depotführende Stelle hat somit vor der Ausfolgung oder Übertragung zu beurteilen, in welcher Höhe die Steuerschuld voraussichtlich entstehen wird. Dabei ist der (bis zur tatsächlichen Entnahme zu adaptierende) gemeine Wert den steuerlichen Anschaffungskosten gegenüberzustellen.

> ***Beispiel 1:***
>
> ***A möchte sich die auf seinem Depot verwahrten Aktien ausfolgen lassen. Die Anschaffungskosten der Aktien betragen 100, der gemeine Wert (Kurswert) beträgt 120. Auf dem Verrechnungskonto des A befindet sich ein Guthaben von 2.***
>
> ***Die depotführende Stelle muss im Zeitpunkt der Ausfolgung KESt in Höhe von 5 (25% von 20) abziehen. Da A lediglich über ein Guthaben von 2***

verfügt, ist die depotführende Stelle berechtigt, die Ausfolgung bis zum Ersatz des fehlenden KESt-Betrages in Höhe von 3 zurückzubehalten.

Rz 7713

Wird bei einer Entnahme aus dem Depot Kapitalertragsteuer abgezogen, hat der Abzugsverpflichtete dem Depotinhaber eine Bestätigung gemäß § 96 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 auszustellen. Der gemeine Wert im Zeitpunkt der Entnahme gilt zukünftig als Anschaffungskosten der betreffenden Wertpapiere.

29.4 KESt-Abzug beim Wegzug

29.4.1 Allgemeines – Grundtatbestand

Rz 7714

Bei der aufgrund des Eintritts von Umständen, die zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich eines Wirtschaftsgutes im Sinne des § 27 Abs. 3 EStG 1988 oder eines Derivats iSd § 27 Abs. 4 EStG 1988 führen (Wegzug), entstehenden Steuerpflicht (§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988; siehe dazu ausführlich Abschnitt 20.2.2.5) hängt die Art der Erhebung der Steuer – im Veranlagungsweg oder durch Kapitalertragsteuerabzug – von verschiedenen Kriterien ab.

29.4.2 Erhebung durch Steuerabzug

Rz 7715

Wenn vom Wegzug verbriefte (depotfähige) und auf einem Wertpapierdepot iSd BWG tatsächlich verwahrte Wirtschaftsgüter und Derivate iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 betroffen sind – insoweit also durch den Wegzug „inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen" iSd § 93 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 erzielt werden – findet die steuerliche Erfassung grundsätzlich im Rahmen des Kapitalertragsteuerabzugs statt. Eine Ausnahme besteht dabei für Wirtschaftsgüter und Derivate, auf die der 25-prozentige Sondersteuersatz nicht anwendbar ist (gemäß § 27a Abs. 2 EStG 1988). Diese können ebenso wie die

sonstigen nicht verbrieften Wirtschaftsgüter und Derivate nur im Rahmen der Veranlagung erfasst werden (siehe dazu Abschnitt 20.5.1).

29.4.2.1 Abzugspflicht nur bei Meldung des Wegzugs

Rz 7716

Da die abzugsverpflichteten depotführenden Stellen in der Regel keine Kenntnis über das Vorliegen von die Wegzugsbesteuerung auslösenden Umständen haben, sieht § 94 Z 7 EStG 1988 als Ausnahme vom Grundsatz der Steuererhebung im Wege des Kapitalertragsteuerabzugs vor, dass bei Einkünften gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 – beim Wegzug – grundsätzlich keine Kapitalertragsteuer abzuziehen ist.

Rz 7716a

Diese Ausnahme gilt jedoch dann nicht, wenn der Abzugsverpflichtete vom Steuerpflichtigen über dessen Wegzug informiert wird. Meldet der Steuerpflichtige somit seinen Wegzug, hat die abzugsverpflichtete depotführende Stelle – im Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträge – den Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen (§ 94 Z 7 erster Satz EStG 1988). Sind Geldeinlagen bei Kreditinstituten und sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten vorhanden, gilt dabei der Schuldner der Kapitalerträge (§ 93 Abs. 2 Z 1 zweiter Satz EStG 1988) als depotführende Stelle im Sinne des § 95 Abs. 2 Z 2 lit. a EStG 1988.

Rz 7716b

Als Wegzug gilt dabei nicht nur eine Wohnsitzverlegung, sondern entsprechend § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 sämtliche Umstände, die zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich eines Wirtschaftsgutes oder Derivates iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 führen (siehe dazu ausführlich Abschnitt 20.2.2.5.1). Die Verlagerung der Wegzugsbesteuerung in die Sphäre der – als Abzugsverpflichtete – den

Kapitalertragsteuerabzug abwickelnden depotführenden Stellen findet somit beispielweise auch dann statt, wenn – trotz des unveränderten Wohnsitzes und eines unveränderten Depotbestandes – eine unentgeltliche Übertragung der sich auf dem Depot befindlichen Wirtschaftsgüter und Derivate auf eine im Ausland ansässige Person gemeldet wird. Bei Übertragungen auf eine ausländische depotführende Stelle hat die übertragende depotführende Stelle im Zweifel davon ausgehen, dass auf einen beschränkt Steuerpflichtigen übertragen wird.

29.4.2.2 Keine Abzugspflicht bei Vorlage eines Bescheides

Rz 7717

Besteht aufgrund des gemeldeten Wegzugs eine Pflicht zum Kapitalertragsteuerabzug, ist vom Abzug hingegen abzusehen, wenn der Steuerpflichtige einen Abgabenbescheid vorlegt, in dem gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 über die durch den Wegzug entstandene Steuerschuld abgesprochen wurde. Ein solcher Bescheid kann bis zum Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträge gemäß § 95 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 vorgelegt werden. Zu beachten ist allerdings, dass der Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld nur in der das Wegzugsjahr betreffenden Steuererklärung gestellt werden kann (siehe dazu Abschnitt 20.2.2.5.9).

Rz 7717a

Da das Nichtfestsetzungskonzept nur beim Wegzug in einen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes zum Tragen kommt, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, kann beim Wegzug in Drittstaaten ein solcher Bescheid nicht vorgelegt werden. Wird daher dem Abzugsverpflichteten der Wegzug in einen solchen Staat gemeldet, ist im Zuflusszeitpunkt stets der Kapitalertragsteuerabzug durchzuführen.

Rz 7717b

Erklärt der Steuerpflichtige die wegzugsbedingten Einkünfte – allenfalls mit Beantragung der Nichtfestsetzung der entstandenen Steuerschuld – trotz Meldung an die depotführende Stelle im Rahmen der Veranlagung des Wegzugsjahres und legt er der depotführenden Stelle den ESt-Bescheid nicht bis zum Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträge vor, wird die abgezogene KESt im Rahmen der Neufestsetzung entsprechend angerechnet.

29.4.2.3 Zuflusszeitpunkt

Rz 7718

Wie generell bei allen Arten von Einkünften aus Kapitalvermögen darf der Abzugsverpflichtete auch beim Wegzug den Kapitalertragsteuerabzug nur im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge vornehmen (§ 95 Abs. 3 EStG 1988).

Um die für den Abzug und die Abfuhr der Kapitalertragsteuer notwendige Liquidität zu gewährleisten, wird der Zufluss nicht im Zeitpunkt des Wegzugs oder der Meldung des Wegzugs angeordnet, sondern erst zu einem späteren Zeitpunkt vorgesehen. Die Kapitalerträge gelten dabei erst im Zeitpunkt einer tatsächlichen Veräußerung oder einer Entnahme bzw. eines sonstigen Ausscheidens aus dem Depot als zugeflossen (§ 95 Abs. 3 Z 3 dritter Teilstrich EStG 1988). Sind Geldeinlagen bei Kreditinstituten und sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten vorhanden, gelten die Erträge nach Maßgabe des § 19 EStG 1988 als zugeflossen. Im Falle des Zuflusses aufgrund eines – liquiditätslos erfolgenden – Depotentnahmetatbestands steht dem Abzugsverpflichteten das Zurückbehaltungsrecht des § 95 Abs. 3 Z 3 letzter Satz EStG 1988 zu. Durch den nach hinten verschobenen Zuflusszeitpunkt kommt somit das Nichtfestsetzungskonzept faktisch auch für Drittstaaten iSd § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 zum Tragen.

Rz 7719

Die im Wegzugsfall relevante steuerliche Bemessungsgrundlage ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert im Zeitpunkt des Wegzugs und

den Anschaffungskosten; für diesen Betrag ist pro Position ein Merkposten zu bilden, wobei eingetretene Wertminderungen höchstens im Umfang dieser des Veräußerungserlöses zu berücksichtigen sind, wenn sie nicht in einem anderen Staat berücksichtigt werden (§ 27a Abs. 3 Z 2 lit. b EStG 1988). Für Zwecke des Kapitalertragsteuerabzugs ist dabei davon auszugehen, dass der Zeitpunkt des Wegzugs dem Zeitpunkt der Meldung des Wegzugs entspricht (§ 93 Abs. 5 dritter Teilstrich EStG 1988; bei unentgeltlichen Übertragungen von Todes wegen entspricht der Tag der Vorlage des Einantwortungsbeschlusses dem Tag der Meldung). Bei anteiliger Veräußerung bzw. Entnahme ist der Merkposten anteilig aufzulösen.

Um die Vornahme des Kapitalsteuerabzugs zu vereinfachen und das Vorhandensein der Liquidität zu sichern, ist die Höhe der Steuer jedoch mit dem erzielten Erlös oder dem gemeinen Wert im Zeitpunkt einer Entnahme oder eines sonstigen Ausscheidens aus dem Depot begrenzt (§ 95 Abs. 3 Z 3 dritter Teilstrich EStG 1988). Eine bestehende, über diesen Betrag hinausgehende Steuerschuld ist im Wege der Veranlagung zu erklären.

29.4.3 Erhebung in der Veranlagung

Rz 7720

Wird der Wegzug durch den Steuerpflichtigen dem Abzugsverpflichteten nicht gemeldet, findet ein Kapitalertragsteuerabzug nicht statt. Die Besteuerung hat in diesem Fall im Rahmen der Veranlagung stattzufinden, wobei allenfalls das Nichtfestsetzungskonzept des § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 zur Anwendung kommt.

Rz 7720a

Ebenso wenig findet ein Kapitalertragsteuerabzug statt, wenn der Wegzug gemeldet wird, aber noch vor dem Zufluss der Kapitalerträge ein Abgabenbescheid vorgelegt wird, in dem gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 über die durch den Wegzug entstandene Steuerschuld abgesprochen wurde.

Kommt es in einem solchen Fall zu einer Veräußerung, findet die Besteuerung im Rahmen der Veranlagung statt.

Beispiele zum KESt-Abzug beim Wegzug:

Beispiel 1:

A hat bei seiner Bank ein Sparbuch sowie ein Wertpapierdepot, auf dem Anleihen und Aktien verwahrt sind (es handelt sich um nach dem 31.3.2012 erworbenes Vermögen). Im Juli 2014 zieht A nach Deutschland. Zu diesem Zeitpunkt liegt der gemeine Wert der Aktien um 1.000 über den Anschaffungskosten, bei den Anleihen sind seit dem letzten Kupon 50 an Zinsen aufgelaufen. Auf dem Sparbuch sind bis zum Wegzugszeitpunkt Zinsen von 100 angelaufen, aber noch nicht gutgeschrieben worden.

A meldet seiner Bank den Wegzug, womit grundsätzlich KESt-Abzugspflicht besteht.

Die Bank hat grundsätzlich sowohl für den Substanzgewinn bei den Aktien (1.000), als auch für die aufgelaufenen Zinsen bzw. Stückzinsen bei den Anleihen (50) und beim Sparbuch (100) KESt einzubehalten: Es liegt ein Fall der Wegzugsbesteuerung vor, der grundsätzlich nach § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 steuerpflichtig ist und auch Stückzinsen umfasst. Die Abzugspflicht der Bank ergibt sich aus § 93 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, da sie im Hinblick auf die Aktien und Anleihe depotführende Stelle ist und im Hinblick auf das Sparbuch gemäß § 94 Z 7 letzter Satz EStG 1988 als depotführende Stelle gilt.

Der KESt-Abzug wird jedoch nicht sofort vorgenommen, sondern erst im Zuflusszeitpunkt, womit der relevante Steuerbetrag von der Bank evident gehalten werden muss. Solange sich die Wertpapiere auf dem Depot befinden, kommt es zu keinem Zufluss. Werden etwa die Aktien zu einem späteren Zeitpunkt veräußert, ist KESt einzubehalten, höchstens jedoch bis zu einem Betrag von 250 (25% von 1.000). Werden die Sparbuchzinsen gutgeschrieben, findet ein Zufluss statt und die KESt ist einzubehalten.

A kann den KESt-Abzug vermeiden, indem er der Bank einen Abgabenbescheid vorweist.

Beispiel 2:

B hat bei seiner Bank ein Wertpapierdepot, auf dem Zertifikate verwahrt sind. Im Jahr 11 zieht B nach Ungarn und meldet den Wegzug seiner Bank. Aufgrund der Meldung entsteht die grundsätzliche Verpflichtung der Bank, im Zuflusszeitpunkt den KESt-Abzug vorzunehmen. Im Jahr 13 veräußert B die Zertifikate. Wenn er bis zum Veräußerungszeitpunkt seiner Bank keinen Abgabenbescheid, in dem über die Wegzugsbesteuerung abgesprochen wird, vorweisen kann, muss die Bank den KESt-Abzug vornehmen.

Beispiel 3:

C hat bei seiner Bank ein Wertpapierdepot, auf dem Investmentfondsanteile verwahrt sind. Im Jahr 1 zieht C nach Frankreich. Zu diesem Zeitpunkt liegt der gemeine Wert der Investmentfondsanteile um 100 über den Anschaffungskosten. C meldet den Wegzug allerdings erst im Jahr 2 seiner Bank. Zu diesem Zeitpunkt liegt der gemeine Wert der Investmentfondsanteile um 150 über den Anschaffungskosten. Im Jahr 3 veräußert C die Investmentfondsanteile mit einem Gewinn von 200.

Aufgrund der Meldung entsteht die grundsätzliche Verpflichtung der Bank, im Zuflusszeitpunkt den KESt-Abzug vorzunehmen. Da aufgrund der Fiktion des § 93 Abs. 5 dritter Teilstrich EStG 1988 für Zwecke des KESt-Abzugs davon auszugehen ist, dass der Zeitpunkt des Wegzugs dem Zeitpunkt der Meldung des Wegzugs entspricht, beträgt die KESt-Bemessungsgrundlage 150. Da der bei der Veräußerung der Investmentfondsanteile vorzunehmende KESt-Abzug iHv 37,5 (25% von 150) zu hoch ist (steuerpflichtig sind nur 25), kann C den übersteigenden Betrag im Rahmen der Veranlagung zurückerstattet bekommen.

Beispiel 4:

D hat bei seiner Bank ein Wertpapierdepot, auf dem Investmentfondsanteile verwahrt sind. Im Jahr 1 meldet D seiner Bank den kurz bevorstehenden Wegzug nach Frankreich. Zu diesem Zeitpunkt liegt der gemeine Wert der Investmentfondsanteile um 100 über den Anschaffungskosten. Der tatsächliche Wegzug erfolgt erst im Jahr 2. Zu diesem Zeitpunkt liegt der gemeine Wert der Investmentfondsanteile um 150 über den Anschaffungskosten. Im Jahr 3 veräußert D die Investmentfondsanteile mit einem Gewinn von 200.

Aufgrund der Meldung entsteht die grundsätzliche Verpflichtung der Bank, im Zuflusszeitpunkt den KESt-Abzug vorzunehmen. Da aufgrund der Fiktion des § 93 Abs. 5 dritter Teilstrich EStG 1988 für Zwecke des KESt-Abzugs davon auszugehen ist, dass der Zeitpunkt des Wegzugs dem Zeitpunkt der Meldung des Wegzugs entspricht, beträgt die KESt-Bemessungsgrundlage 100. Da der bei der Veräußerung der Investmentfondsanteile vorzunehmende KESt-Abzug iHv 25 zu niedrig ist (steuerpflichtig sind 25% von 150), hat D den übersteigenden Betrag im Rahmen der Veranlagung zu erklären.

29.5 Einzelfragen

29.5.1 Pauschale Wertermittlung

29.5.1.1 Pauschale Ermittlung nach § 93 Abs. 4 EStG 1988

29.5.1.1.1 Allgemeines

Rz 7721

Die Pauschalbewertungsvorschrift des § 93 Abs. 4 EStG 1988 dient dazu, in jenen Fällen, in denen die für den Kapitalertragsteuerabzug notwendigen Daten – die Anschaffungskosten, der gemeine Wert und das Anschaffungsdatum – der abzugsverpflichteten depotführenden Stelle weder bekannt, noch mit zumutbaren Aufwand ermittelbar sind, den Kapitalertragsteuerabzug auf Basis fingierter Werte zu ermöglichen. Die Pauschalbewertungsvorschrift kann ausschließlich – ausgenommen im Fall der einmalig anzuwendenden Stichtagsbewertungsvorschrift des § 124b Z 185 EStG 1988 – dann zur Anwendung kommen, wenn Wertpapiere erstmalig auf einem Depot zugehen, somit nur bei Depoteinlagen oder Depotübertragungen. Spätere pauschale Wertansätze sind auf Grundlage des § 93 Abs. 4 EStG 1988 unzulässig, es sei denn, es stellt sich nachträglich heraus, dass der Nachweis der tatsächlichen Anschaffungskosten unrichtig war (siehe Abschnitt 29.5.1.1.2).

Rz 7722

Der Ansatz pauschaler Werte hat zwingend stattzufinden, wenn der Steuerpflichtige (Depotinhaber) die entsprechenden Daten nicht nachweisen kann. Sind der depotführenden Stelle die Daten bereits bekannt, müssen sie übernommen und einem späteren Kapitalertragsteuerabzug zugrunde gelegt werden, womit ein Nachweis durch den Depotinhaber nicht mehr erforderlich ist. Eine Ermittlungsverpflichtung der depotführenden Stellen ist aufgrund der Pauschalbewertungsvorschrift allerdings nicht gegeben.

Werden daher etwa im Fall einer Depotübertragung auf ein Depot desselben Steuerpflichtigen bei einer anderen inländischen depotführenden Stelle gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 lit. a zweiter Teilstrich EStG 1988 die relevanten Daten von der übertragenden der übernehmenden depotführenden Stelle mitgeteilt, sind sie grundsätzlich – sofern kein begründeter Zweifel an ihrer Richtigkeit besteht – zu übernehmen und einem späteren Kapitalertragsteuerabzug zugrunde zu legen. Die Pauschalbewertungsvorschrift des § 93 Abs. 4 EStG 1988 kommt damit nicht zur Anwendung. Wird die Übernahme der Daten hingegen verweigert, hat der

Depotinhaber die Möglichkeit, die tatsächlichen Daten nachzuweisen. Erst wenn dieser Nachweis scheitert, hat der Ansatz pauschaler Werte stattzufinden.

29.5.1.1.2 Nachweis

Rz 7723

Der Nachweis der für den Kapitalertragsteuerabzug notwendigen Daten kann durch entsprechende Unterlagen erfolgen, insbesondere durch zum Termin ausgestellte:

- **Depotauszüge,**
- **Kauf- und sonstige Abrechnungsbelege und**
- **Bescheinigungen im Sinne des § 96 Abs. 4 EStG 1988 über eine vorangegangene steuerpflichtige Entnahme.**

Werden von einer inländischen depotführenden Stelle ausgestellte Depotauszüge bzw. Abrechnungsbelege als Nachweis vorgelegt, allerdings keine Bescheinigung im Sinne des § 96 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 über eine vorangegangene steuerpflichtige Entnahme, gilt der Nachweis als nicht erbracht.

Rz 7724

Vom Depotinhaber vorgelegte Unterlagen müssen von der übernehmenden depotführenden Stelle dem zivilrechtlich und regulatorisch vorgegebenen – bankrechtlichen – Sorgfaltsmaßstab entsprechend überprüft werden, um eine spätere Haftungsinanspruchnahme nach § 95 Abs. 1 EStG 1988 zu vermeiden. Ist ein später vorgenommener Kapitalertragsteuerabzug daher aufgrund – trotz entsprechender Prüfung durch die depotführende Stelle nicht aufgedeckter – unzutreffender Angaben oder unrichtiger Unterlagen des Depotinhabers zu niedrig bemessen, ist die Kapitalertragsteuer dem Steuerschuldner selbst vorzuschreiben.

29.5.1.1.3 Pauschaler Ansatz der Anschaffungskosten

29.5.1.1.3.1 Allgemeines

Rz 7725

Die Bemessungsgrundlage für den KESt-Abzug bei Realisierungsvorgängen im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern und Derivaten im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 wird in § 27a Abs. 3 Z 2 und 3 EStG 1988 geregelt. Es handelt sich dabei immer um den Unterschiedsbetrag zwischen einem Wert im Zeitpunkt des Realisierungsvorganges (Realisierungswert) – etwa dem Veräußerungserlös oder dem gemeinen Wert bei Depotentnahme – und den Anschaffungskosten.

Um den Kapitalertragsteuerabzug korrekt durchführen zu können, sind daher immer zwei Werte notwendig, wobei der erste Wert – die Anschaffungskosten oder der nachgewiesene Wert einer früheren steuerpflichtigen Entnahme – im Zeitpunkt des Depotzugangs des entsprechenden Wertpapiers und der zweite Wert – der Realisierungswert – im Zeitpunkt, in dem das Wertpapier aus dem Depot ausscheidet, festgestellt werden muss.

Die Pauschalbewertungsvorschrift sieht daher vor, dass immer jener der beiden genannten Werte, der nicht vorhanden ist, vom vorhandenen Wert abgeleitet wird. Sind hingegen beide Werte nicht vorhanden, findet kein Kapitalertragsteuerabzug statt.

29.5.1.1.3.2 Ansatz im Zeitpunkt des Depotzugangs

Rz 7726

Im Zeitpunkt des Depotzugangs des Wertpapiers hat die depotführende Stelle grundsätzlich die tatsächlichen Anschaffungskosten zu erfassen. Sind die Anschaffungskosten nicht bekannt, weil weder – im Falle eines Anschaffungsvorganges – die depotführende Stelle als Kommissionär tätig geworden ist, noch – im Falle einer Depotübertragung – von der übertragenden depotführenden Stelle eine Datenweitergabe stattgefunden hat, sind sie durch den Depotinhaber der depotführenden Stelle nachzuweisen (siehe oben Abschnitt 20.2.2.4.3.1.2). Gelingt ein solcher Nachweis nicht, kommt zunächst die

Pauschalbewertungsvorschrift des § 93 Abs. 4 erster und zweiter Satz EStG 1988 zur Anwendung.

Danach ist „für Zwecke des Steuerabzugs davon auszugehen, dass die Anschaffungskosten dem gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Depoteinlage, vermindert um 0,5% für jeden seit der Anschaffung vergangenen Monat entsprechen", wobei zumindest „der halbe gemeine Wert zum Zeitpunkt der Depoteinlage anzusetzen" ist. Voraussetzung für diese Pauschalbewertung ist somit die Kenntnis eines gemeinen Wertes im Zeitpunkt des Depotzuganges sowie des Zeitpunktes der Anschaffung. Für solche im Zeitpunkt der Depoteinlage abgeleitete Anschaffungskosten hat eine Fortschreibung der Anschaffungskosten (zB Korrektur um ausschüttungsgleiche Erträge) zu erfolgen.

Rz 7726a

Werden einem Versicherungsnehmer einer fondsgebundenen Lebensversicherung zum Fälligkeitsdatum anstelle der Versicherungsleistung die dem Versicherungsvertrag zugrundeliegenden Investmentfondsanteile auf sein Depot übertragen, ist als Anschaffungskosten dieser Investmentfondsanteile der gemeine Wert der Versicherungsleistung – und nicht der gemeine Wert der Investmentfondsanteile – zu erfassen. Liegt das Fälligkeitsdatum nach dem 31.12.2010, stellen die übertragenen Investmentfondsanteile Neubestand dar. Kann durch den Depotinhaber der Wert der Versicherungsleistung nicht nachgewiesen werden – der Nachweis kann etwa anhand einer Bestätigung der Versicherungsgesellschaft erfolgen – sind die Anschaffungskosten nach der pauschalen Bewertungsmethode des § 93 Abs. 4 EStG 1988 zu ermitteln.

Werden im Rahmen eines lohnsteuerpflichtigen Dienstverhältnisses Wertpapiere als Sachbezug gewährt – etwa als steuerbegünstigte Mitarbeiterbeteiligungen (§ 3 Abs. 1 Z 15 EStG 1988) oder als sonstige Bonifikationen – und auf das Depot des Dienstnehmers übertragen, ist als Anschaffungskosten der übertragenen Wertpapiere ihr gemeiner Wert im Zeitpunkt des Erwerbs – und nicht der gemeine Wert im Zeitpunkt der Übertragung – anzusetzen. Liegt das Datum des Erwerbs nach dem 31.12.2010, stellen die übertragenen Wertpapiere Neubestand

dar. Kann durch den Depotinhaber der gemeine Wert der Wertpapiere im Zeitpunkt des Erwerbs nicht nachgewiesen werden – der Nachweis kann etwa anhand einer Bestätigung durch den Arbeitgeber erfolgen – sind die Anschaffungskosten nach der pauschalen Bewertungsmethode des § 93 Abs. 4 EStG 1988 zu ermitteln.

Rz 7727

Bei Vorhandensein eines Kurs- oder Handelswertes ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der gemeine Wert diesem Kurs- oder Handelswert entspricht. Besteht hingegen zum Zeitpunkt des Depotzuganges kein Kurs- oder Handelswert und kann der gemeine Wert durch die depotführende Stelle auch nicht mit zumutbarem Aufwand auf sonstige Weise festgestellt werden, können die Anschaffungskosten zunächst nicht pauschal angesetzt werden. Die Ableitung der Anschaffungskosten erfolgt in diesem Fall erst im Zeitpunkt des Ausscheidens aus dem Depot. In diesen Fällen kommt eine „rückwirkende" Fortschreibung der Anschaffungskosten (zB Korrektur um ausschüttungsgleiche Erträge) nicht in Frage.

Ist ein Kurs- oder Handelswert im Zeitpunkt des Depotzuganges lediglich vorübergehend nicht vorhanden – etwa aufgrund einer Handelsaussetzung oder weil faktisch kein Handel stattfindet – bestehen keine Bedenken, wenn der letzte vor dem Depotzugang gebildete Kurs- oder Handelswert als gemeiner Wert im Zeitpunkt des Depotzuganges angenommen wird. Im Falle der Handelsaussetzung gilt dies nur innerhalb der ersten sieben Kalendertage nach Aussetzung.

Rz 7728

Ist zwar der gemeine Wert im Zeitpunkt des Depotzuganges bekannt, der Anschaffungszeitpunkt hingegen nicht, sieht die Pauschalbewertungsvorschrift zudem eine Anschaffungszeitpunktfiktion vor. Dem je nach Art der Kapitalanlage zeitlich abgestuften Inkrafttreten des neuen Kapitalbesteuerungssystems

entsprechend (§ 124b Z 185 lit. a EStG 1988) wird dabei die Anschaffung von steuerverfangenem Neubestand fingiert:

- **bei Anteilen an Körperschaften und Anteilscheinen an Kapitalanlage- und an Immobilienfonds wird eine entgeltliche Anschaffung am 1.1.2011,**
- **bei allen anderen Wirtschaftsgütern und Derivaten wird eine entgeltliche Anschaffung am 1.4.2012 angenommen, es sei denn, der tatsächliche Emissionszeitpunkt der Wirtschaftsgüter und Derivate liegt nach diesem Stichtag (diesfalls ist der spätere tatsächliche Emissionsstichtag maßgeblich).**

Der Steuerpflichtige kann bei Anwendung dieser Fiktion den tatsächlichen Anschaffungszeitpunkt im Rahmen der Veranlagung zum besonderen Steuersatz gemäß § 97 Abs. 2 EStG 1988 nachweisen.

Beispiel 1:

A legt am 15.10.2012 eine am 2.5.2011 erworbene Aktie mit unbekannten Anschaffungskosten auf sein Depot ein. Der gemeine Wert im Zeitpunkt der Depoteinlage ist 100. Seit dem Anschaffungszeitpunkt sind bereits 18 Monate vergangen, daher werden die pauschalen Anschaffungskosten mit dem um 9% reduzierten gemeinen Wert von 100, somit 91 angesetzt.

Beispiel 2:

A legt am 15.10.2012 eine Aktie mit unbekannten Anschaffungskosten auf sein Depot ein. Der gemeine Wert im Zeitpunkt der Depoteinlage ist 100. Da der Anschaffungszeitpunkt ebenfalls unbekannt ist, wird eine Anschaffung am 1.1.2011 fingiert. Seit dem fingierten Anschaffungszeitpunkt sind bereits 22 Monate vergangen, daher werden die pauschalen Anschaffungskosten mit dem um 11% reduzierten gemeinen Wert von 100, somit 89 angesetzt.

Beispiel 3:

A überträgt am 15.10.2025 ein Zertifikat mit unbekannten Anschaffungskosten von seinem ausländischen Depot auf sein inländisches Depot. Der gemeine Wert im Zeitpunkt der Depoteinlage ist 100. Da der Anschaffungszeitpunkt ebenfalls unbekannt ist, wird eine Anschaffung am 1.4.2012 fingiert. Seit dem fingierten Anschaffungszeitpunkt sind mehr als 100 Monate vergangen, womit der gemeine Wert um mehr als 50% reduziert werden müsste. Die pauschalen Anschaffungskosten werden daher mit dem um 50% reduzierten gemeinen Wert von 100, somit 50 angesetzt.

29.5.1.1.3.3 Ansatz im Zeitpunkt des Ausscheidens aus dem Depot

Rz 7729

Im Zeitpunkt eines realisierungsbedingten Ausscheides eines Wertpapiers aus dem Depot müssen für die Vornahme des Kapitalertragsteuerabzugs die Anschaffungskosten des Wertpapieres der depotführenden Stelle bekannt sein.

Zu diesem Zeitpunkt kommen die Pauschalbewertungsvorschriften des § 93 Abs. 4 dritter und vierter Satz EStG 1988 zur Anwendung. Die Bewertungsfiktion sieht vor, dass die Anschaffungskosten dem halben bzw. dem gemeinen Wert im Zeitpunkt des Ausscheidens aus dem Depot entsprechen. Dabei sind mehrere Fälle erfasst:

1. **der Fall, in dem der gemeine Wert im Zeitpunkt des Ausscheidens aus dem Depot bekannt ist, die Anschaffungskosten allerdings nicht;**
2. **der Fall, in dem die Anschaffungskosten bekannt sind, der gemeine Wert im Zeitpunkt des Ausscheidens aus dem Depot allerdings nicht und**
3. **der Fall, in dem weder die Anschaffungskosten noch der gemeine Wert im Zeitpunkt des Ausscheidens aus dem Depot bekannt sind.**

29.5.1.1.3.3.1 Ableitung der Anschaffungskosten

Rz 7730

Ist im Zeitpunkt des Ausscheidens aus dem Depot ein Wert – etwa der Veräußerungserlös oder der gemeine Wert bei der Entnahme aus dem Depot – vorhanden, werden die nicht bekannten Anschaffungskosten aus dem vorhandenen Wert abgeleitet.

Dieser Fall tritt dann ein, wenn im Zeitpunkt des Depotzuganges weder die Anschaffungskosten bekannt, noch ein Kurs- oder Handelswert vorhanden war und der gemeine Wert durch die depotführende Stelle auch nicht mit zumutbarem Aufwand auf sonstige Weise festgestellt werden konnte, womit die Bewertungsvorschrift des § 93 Abs. 4 erster und zweiter Satz EStG 1988 nicht zur Anwendung gekommen ist (siehe oben Abschnitt 29.5.1.1.1).

Nach § 93 Abs. 4 dritter Satz EStG 1988 werden dabei die Anschaffungskosten mit dem halben gemeinen Wert im Zeitpunkt der Realisierung – dem Zeitpunkt, in

dem das Wertpapier aus dem Depot ausscheidet – fingiert. Die Kapitalertragsteuer beträgt daher genau 25% des halben gemeinen Wertes im Zeitpunkt des Realisierungsvorganges.

Beispiel 4:

A legt am 15.10.2012 eine Aktie mit unbekannten Anschaffungskosten auf sein Depot ein. Die Aktie wird nicht gehandelt und der gemeine Wert im Zeitpunkt der Depoteinlage kann nicht festgestellt werden. Einige Jahre später wird die Aktie um 140 verkauft. Die für den KESt-Abzug notwendigen, aber unbekannten Anschaffungskosten werden in Höhe des halben Veräußerungserlöses, somit 70 fingiert.

Beispiel 5:

A legt am 15.10.2012 eine Aktie mit unbekannten Anschaffungskosten auf sein Depot ein. Die Aktie wird nicht gehandelt und der gemeine Wert im Zeitpunkt der Depoteinlage kann nicht festgestellt werden. Einige Jahre später wird die Aktie aus dem Depot entnommen. Im Zeitpunkt der Depotentnahme wird die Aktie gehandelt und hat einen Kurswert von 140. Die für den KESt-Abzug notwendigen, aber unbekannten Anschaffungskosten werden in Höhe des halben gemeinen Wertes im Zeitpunkt der Depotentnahme, der dem Kurswert entspricht, somit 70 fingiert.

29.5.1.1.3.3.2 Ableitung des gemeinen Wertes

Rz 7731

Ist im Zeitpunkt des Ausscheidens aus dem Depot kein gemeiner Wert vorhanden, sind jedoch entweder die tatsächlichen oder die nach § 93 Abs. 4 erster und zweiter Satz EStG 1988 pauschal ermittelten (siehe dazu Abschnitt 29.5.1.1.3.2) Anschaffungskosten bekannt, wird der nicht vorhandene gemeine Wert von den bekannten Anschaffungskosten abgeleitet.

Nach § 93 Abs. 4 dritter Satz EStG 1988 wird der halbe gemeine Wert im Zeitpunkt der Realisierung den Anschaffungskosten gleichgesetzt, womit der gemeine Wert den doppelten Anschaffungskosten entspricht. Die Kapitalertragsteuer beträgt daher genau 25% der Anschaffungskosten.

Beispiel 6:

A legt am 15.10.2012 eine Aktie mit unbekannten Anschaffungskosten auf sein Depot ein. Da die Aktie börsennotiert ist, womit der gemeine Wert im

Zeitpunkt der Depoteinlage festgestellt werden kann, werden die Anschaffungskosten pauschal mit 300 angesetzt. Einige Jahre später wird die Aktie aus dem Depot entnommen. Im Zeitpunkt der Depotentnahme wird die Aktie nicht mehr gehandelt und der gemeine Wert im Zeitpunkt der Depotentnahme kann nicht festgestellt werden. Der für den KESt-Abzug notwendige, aber unbekannte halbe gemeine Wert wird in Höhe der bekannten Anschaffungskosten, somit 300 fingiert. Der gemeine Wert beträgt daher 600.

29.5.1.1.3.3.3 Entfall des KESt-Abzugs

Rz 7732

Sind schließlich weder

- **im Zeitpunkt des Depotzuganges die Anschaffungskosten bekannt und fehlt auch ein Kurs- oder Handelswert bzw. kann der gemeine Wert durch die depotführende Stelle auch nicht mit zumutbarem Aufwand auf sonstige Weise festgestellt werden, womit weder die tatsächlichen noch pauschale Anschaffungskosten vorhanden sind, noch**
- **im Zeitpunkt des Ausscheidens aus dem Depot ein Kurs- oder Handelswert vorhanden ist und der gemeine Wert durch die depotführende Stelle auch nicht mit zumutbarem Aufwand auf sonstige Weise ermittelbar,**

ist nach § 93 Abs. 4 vierter Satz EStG 1988 der gemeine Wert im Zeitpunkt des Ausscheidens aus dem Depot in Höhe der Anschaffungskosten anzunehmen, womit die Bemessungsgrundlage Null beträgt und daher kein KESt-Abzug stattzufinden hat.

29.5.1.1.4 Ausschluss von der Steuerabgeltungswirkung und vom Verlustausgleich nach § 93 Abs. 6 EStG 1988

Rz 7733

Wird der Kapitalertragsteuerabzug auf Basis von nach § 93 Abs. 4 EStG 1988 abgeleiteten Werten – sowohl Anschaffungszeitpunkt als auch Anschaffungskosten – durchgeführt, bewirkt der Steuerabzug keine Steuerabgeltung nach § 97 EStG 1988 (§ 93 Abs. 4 vorletzter Satz EStG 1988).

Der Ausschluss von der Steuerabgeltung bewirkt in allen Fällen eine Veranlagungspflicht für jene Wertpapiere, bei denen der KESt-Abzug ausgehend von pauschal ermittelten Werten durchgeführt worden ist. Sofern der Depotinhaber im Rahmen der Veranlagung das Vorliegen von Altbestand – somit die Anschaffung vor dem 1.1.2011 beziehungsweise 1.4.2012 – nicht nachweisen kann, ist von Anschaffungen nach den genannten Terminen auszugehen. In weiterer Folge sind von Steuerpflichtigen „die tatsächlichen Anschaffungskosten" oder der „Wert einer vorangegangenen steuerpflichtigen Entnahme" nachzuweisen. Können die tatsächlichen Werte nicht nachgewiesen werden, sind diese gemäß § 184 BAO zu schätzen.

Rz 7733a

Weiters sind Einkünfte, bei denen der KESt-Abzug auf der Grundlage pauschaler Werte gemäß § 93 Abs. 4 EStG 1988 vorgenommen wurde, vom Verlustausgleich durch die depotführende Stelle (§ 93 Abs. 6 EStG 1988) ausgenommen.

29.5.1.2 Stichtagsbewertungsvorschrift nach § 124b Z 185 EStG 1988

Rz 7734

Die Stichtagsbewertungsvorschrift des § 124b Z 185 lit. a EStG 1988 dient dazu, die depotführenden Stellen von Ermittlungs- und Aufzeichnungspflichten vor jenem Zeitpunkt, an dem der Kapitalertragsteuerabzug bei Neubestand – nach dem 31.12.2010 angeschaffte Anteile an Körperschaften und Anteilscheine an Investment- und Immobilienfonds – erstmalig vorgenommen werden muss, zu entlasten.

Dabei ist vorgesehen, dass wenn dem Abzugsverpflichteten die Anschaffungskosten der genannten Wertpapiere zum 1.4.2012 nicht bekannt sind, zwingend ein vom gemeinen Wert zum 1.4.2012 abgeleiteter Wert als Anschaffungskosten anzusetzen ist. Nach § 1 Wertpapier-Anschaffungskosten-VO gelten die tatsächlichen Anschaffungskosten auch dann als nicht bekannt, wenn sie von der depotführenden Stelle nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand

ermittelt werden können. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die steuerlichen Anschaffungskosten nicht vollautomatisch ohne Adaptierungen verarbeitet werden können.

Die Stichtagsbewertungsvorschrift des § 124b Z 185 EStG 1988 kommt somit

- **einmalig am 1.4.2012,**
- **auf zu diesem Zeitpunkt auf einem Depot verwahrte,**
- **nach dem 31.12.2010 angeschaffte Anteile an Körperschaften und Anteilscheine an Investment- und Immobilienfonds (§ 124b Z 185 zweiter und dritter Teilstrich EStG 1988)**

zur Anwendung.

Rz 7735

Als Anschaffungskosten hat die depotführende Stelle den gemeinen Wert des Wertpapieres zum 1.4.2012 anzusetzen. Um auch jene Fälle zu erfassen, in denen der gemeine Wert zum 1.4.2012 nicht bekannt, allerdings im Zeitpunkt eines späteren Realisierungsvorganges ein Wert vorhanden ist, sind die Bestimmungen des § 93 Abs. 4 dritter und vierter Satz EStG 1988 sinngemäß anzuwenden, womit die Anschaffungskosten von einem im Zeitpunkt des Ausscheidens aus dem Depot bekannten Wert abgeleitet werden können.

> ***Beispiel 1:***
>
> ***A erwirbt am 1.6.2011 über seine depotführende Hausbank eine börsennotierte Aktie. Die Anschaffungskosten können von der Hausbank aus technischen Gründen noch nicht aufgezeichnet werden. Es kommt die Pauschalbewertungsvorschrift des § 124b Z 185 lit. a EStG 1988 zur Anwendung. Die Anschaffungskosten werden mit dem Kurswert am 1.4.2012, vermindert um den in der Wertpapier-Anschaffungskosten-Verordnung vorgesehenen Wert fingiert.***
>
> ***Beispiel 2:***
>
> ***A erwirbt am 1.6.2011 über seine depotführende Hausbank eine börsennotierte Aktie. Die Anschaffungskosten können von der Hausbank aus technischen Gründen noch nicht aufgezeichnet werden und A hebt die ihm übermittelte Transaktionsbestätigung nicht auf. Die Börsennotierung wird kurze Zeit nach dem Erwerb beendet.***

Am 1.4.2012 sind der Hausbank die Anschaffungskosten nicht bekannt und können auch nicht von A nachgewiesen werden. Aufgrund der fehlenden Börsennotierung kann der gemeine Wert am 1.4.2012 ebenso nicht festgestellt werden, womit die Pauschalbewertungsvorschrift des § 124b Z 185 lit. a EStG 1988 nicht zur Anwendung kommen kann. Die Anschaffungskosten werden daher gemäß § 93 Abs. 4 dritter und vierter Satz EStG 1988 erst im Zeitpunkt einer späteren Realisierung ermittelt werden können.

Die gemäß § 124b Z 185 EStG 1988 abgeleiteten Anschaffungskosten sind einem späteren Kapitalertragsteuerabzug zugrunde zu legen, wobei die Abgeltungswirkung gemäß § 97 Abs. 1 EStG 1988 zum Tragen kommt. Der Nachweis der tatsächlichen Anschaffungskosten kann allerdings im Wege der Veranlagung erfolgen. Für diesen Zweck haben die Steuerpflichtigen im Rahmen der Veranlagung die tatsächliche Höhe der Einkünfte (ermittelt anhand der tatsächlichen Anschaffungskosten) und die bereits einbehaltene KESt anzugeben. Beträgt die von der depotführenden Stelle einbehaltene KESt mehr als 25% der tatsächlichen Einkünfte, wird der übersteigende Betrag rückerstattet. Die gemäß § 124b Z 185 lit. a EStG 1988 abgeleiteten Anschaffungskosten gehen zudem in die Bildung des gleitenden Durchschnittspreises gemäß § 27 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 ein.

29.5.2 Fiktionen

Rz 7736

Um die Vornahme des Kapitalertragsteuerabzugs durch die Abzugsverpflichteten zu erleichtern, werden in § 93 Abs. 5 EStG 1988 verschiedene Fiktionen aufgestellt. Die Fiktionen sind nicht als Wahlrecht ausgestaltet, sondern auch dann zwingend anzuwenden, wenn der Abzugsverpflichtete Kenntnis von den tatsächlichen Gegebenheiten hat.

Alle Fiktionen gelten explizit nur für Zwecke des Kapitalertragsteuerabzugs, womit die Steuerabgeltungswirkung des § 97 Abs. 1 EStG 1988 nicht eintritt. Entsprechen somit die für Zwecke des Kapitalertragsteuerabzugs getroffenen Annahmen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten, besteht für die entsprechenden Wertpapiere eine Veranlagungspflicht.

29.5.2.1 Privatvermögensfiktion

Rz 7737

Nach der ersten Fiktion hat der Abzugsverpflichtete davon auszugehen, dass Wirtschaftsgüter und Derivate im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 nicht in einem Betriebsvermögen gehalten werden. Dies führt dazu, dass für Zwecke des Kapitalertragsteuerabzugs keine Unterscheidung zwischen Betriebs- und Privatvermögen getroffen werden muss.

Damit entfällt die unterschiedliche Behandlung der Anschaffungsnebenkosten, womit das Ansatzverbot des § 27a Abs. 4 Z 2 EStG 1988 für sämtliche depotverwahrten Wertpapiere zur Anwendung gelangt. Bei tatsächlich im Betriebsvermögen gehaltenen Wertpapieren können die Anschaffungsnebenkosten im Rahmen der zwingend durchzuführenden Veranlagung berücksichtigt werden.

Rz 7737a

Ebenso wird der Kapitalertragsteuerabzug auf ausschüttungsgleiche Erträge bei Anteilen an Investment- und Immobilienfonds einheitlich vorgenommen. Einbehalten und abgeführt wird vom Abzugsverpflichteten stets nur der Kapitalertragsteuerbetrag, der auf die 60% des positiven Saldos aus Einkünften im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 gemäß § 186 Abs. 2 Z 1 erster Satz InvFG 2011 entfällt. Bei tatsächlich im Betriebsvermögen gehaltenen Anteilscheinen sind die restlichen 40% des positiven Saldos aus Einkünften im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 nach Abzug der damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen des Investmentfonds im Rahmen der zwingend durchzuführenden Veranlagung zu erklären (siehe § 186 Abs. 2 Z 1 vorletzter Satz InvFG 2011).

29.5.2.2 Public-placement-Fiktion

Rz 7738

Aufgrund der zweiten Fiktion hat der Abzugsverpflichtete davon auszugehen, dass im Ausland begebene Wertpapiere, die ein Forderungsrecht verbriefen, sowie Anteilscheine an einem ausländischen Immobilienfonds bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten wurden. Im Gegensatz zu den anderen aufgestellten Fiktionen ist diese Vermutung allerdings nur in Zweifelsfällen anzuwenden, somit nur dann, wenn der Abzugsverpflichtete keine Kenntnis über das Vorliegen der angesprochenen Kriterien hat. Ist daher dem Abzugsverpflichteten bekannt, dass das entsprechende Wertpapier beziehungsweise der Anteilschein entweder in rechtlicher oder in tatsächlicher Hinsicht keinem unbestimmten Personenkreis angeboten wurde, kommt die Fiktion nicht zur Anwendung.

Wurde das im Ausland begebene Wertpapier beziehungsweise der Anteilschein sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten oder wird das Vorliegen dieser Voraussetzungen fingiert, unterliegen sie dem Kapitalertragsteuerabzugsregime (siehe § 93 Abs. 1 EStG 1988).

Liegen die genannten Voraussetzungen nicht vor und werden sie auch nicht fingiert, fallen die Wertpapiere unter § 27a Abs. 2 EStG 1988. Die Besteuerung findet in diesem Fall nicht im Abzugsweg, sondern in der Veranlagung zum regulären Tarif statt.

29.5.2.3 Wegzugszeitpunktfiktion

Rz 7739

Nach der dritten Fiktion hat der Abzugsverpflichtete davon auszugehen, dass bei der Meldung des Wegzugs durch den Steuerpflichtigen der Zeitpunkt des Wegzugs dem Zeitpunkt der Meldung entspricht.

Bei Vorliegen von Umständen, die zum Verlust des Besteuerungsrechts Österreichs im Verhältnis zu anderen Staaten führen – Wegzug im Sinne des § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 – hat die depotführende Stelle den Kapitalertragsteuerabzug durchzuführen, wenn der Steuerpflichtige den Wegzug

meldet (§ 94 Z 7 EStG 1988). Die Bemessungsgrundlage ist dabei gemäß § 27a Abs. 3 Z 2 lit. b EStG 1988 der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert im Zeitpunkt des Eintritts der Umstände und den Anschaffungskosten. Die Fiktion bewirkt somit, dass der Abzugsverpflichtete den genauen Zeitpunkt des Eintritts der Umstände nicht ermitteln muss, sondern die Bemessungsgrundlage mit dem Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Meldung und den Anschaffungskosten anzunehmen hat. Dies gilt analog im Falle des Zuzugs.

Sind daher die Umstände, die zum Verlust des Besteuerungsrechts Österreichs geführt haben, bereits vor der Meldung eingetreten, hat der Steuerpflichtige im Rahmen der Veranlagung den genauen Zeitpunkt anzugeben, damit die Besteuerung ausgehend vom gemeinen Wert im tatsächlichen Zeitpunkt des Eintritts der Umstände korrekt vorgenommen werden kann.

29.5.3 Kapitalertragsteuer bei verschiedenen Produktgruppen

Rz 7740

Der Kapitalertragsteuerabzug bei verschiedenen Produktgruppen wird direkt im Anschluss an die Beschreibung und steuerliche Würdigung der einzelnen Produktgruppen in Abschnitt 20.2.4 dargestellt.

29.5.4 Nachträglich gekürzte Kapitalerträge

Rz 7741

Werden Zinsen gutgeschrieben, ist von diesen Kapitalertragsteuer einzubehalten, unabhängig davon, wann eine Auszahlung erfolgt. Kapitalertragsteuer ist somit immer dann einzubehalten, wenn ein Rechtsanspruch auf die Zinsen vorliegt. Ist der Rechtsanspruch mit einem bestimmten Verhalten des Anlegers gekoppelt, das in der Folge nicht eingehalten wird und daher zu einem Wegfall dieses Rechtsanspruchs führt, liegt eine auflösende Bedingung vor. Dies führt dazu, dass die KESt solange einzubehalten ist, als die auflösende Bedingung nicht eingetreten ist. Bei Eintritt dieser auflösenden Bedingung sind die Zinsen vom

Anleger wieder zurückzuerstatten, was im Ergebnis zu einer nachträglichen Kürzung von Kapitalerträgen führt. Die für diese - nachträglich gekürzten Kapitalerträge - einbehaltene KESt ist wieder gutzuschreiben.

> ***Beispiel:***
>
> ***Ein Sparbuch mit Anfangskapital von 1.000 mit 5% p.a. verzinst. Der Zinssatz ist jedoch daran gekoppelt, dass das Kapital 5 Jahre nicht behoben wird. Wird es früher behoben, sinkt der Zinssatz auf 2%, Es fallen somit für das Jahr 01 50 an Zinsen an, wovon 12,5 an KESt einzubehalten und abzuführen ist. Im Jahr 02 wird ein Betrag von 1.037,5 (1.000+50-12,5) verzinst; Die Zinsen betragen 51,875, wovon 12,97 an KESt einzubehalten ist. Nach zwei Jahren wird jedoch das Kapital behoben und der Zinssatz sinkt auf 2%, was dazu führt, dass 3% an Zinsen wieder rückgängig gemacht werden. Das ist für das Jahr 01 ein Betrag von 30 an Zinsen mit 7,5 an KESt sowie für das Jahr 02 ein Betrag von 31,125 (1.037,5 x 3%) mit 7,78 an KESt. Insgesamt ist somit ein Betrag von 15,28 an KESt zu erstatten.***

§ 95 Abs. 5 EStG 1988 soll ausschließlich die bewährte, anlegerfreundliche Praxis der Gutschrift der Kapitalertragsteuer bei Vorschusszinsen, Prämiensparen und ähnlichen Produkten ermöglichen, wenn durch Eintritt der auflösenden Bestimmung bereits gewährte Kapitalerträge wieder gekürzt werden. Über § 95 Abs. 5 EStG 1988 ist aber bei Aktienanleihen (cash-or-share-Anleihen) kein Ausgleich der im Zuge der Andienung der Aktien erlittenen Verluste mit den zuvor gutgeschriebenen Zinsen möglich. Zu vor dem 1.4.2012 entgeltlich erworbenen Aktienanleihen siehe Abschnitt 20.2.4.3.1.

29.5.5 Ausländische Anleger

29.5.5.1 Beschränkte Steuerpflicht

Rz 7742

Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unterliegen mit Kapitalerträgen im Sinne des § 27 EStG 1988 nach Maßgabe des § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht. Diese erstreckt sich auf

- **Einkünfte, die einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind**
- **Inländische Dividenden, soweit keine Befreiung vom KESt-Abzug vorliegt**

- **Ausschüttungen aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung, soweit keine Befreiung vom KESt-Abzug vorliegt**
- **Bezüge aus Partizipationskapital im Sinne des BWG und VAG und aus Genussscheinen, soweit jeweils keine Befreiung vom KESt-Abzug vorliegt**
- **Zinsen aus durch inländische Grundstücke uÄ besicherte Forderungen**
- **Gewinnanteile stiller Gesellschafter**
- **Ausschüttungen aus Agrargemeinschaften**
- **Immobiliengewinne inländischer Immobilien eines in- oder ausländischen Immobilienfonds**
- **Wertsteigerungen von Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft, soweit**
  - **diese Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat und**
  - **der Steuerpflichtige oder im Falle eines unentgeltlichen Erwerbs der Steuerpflichtige oder sein Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1% beteiligt war**

Rz 7742a

Zinsen aus Einlagen bei Kreditinstituten und aus Forderungswertpapieren sowie Einkünfte gemäß § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 sowie Erträge aus Kapitalanlagefonds unterliegen nicht der beschränkten Steuerpflicht. Beschränkte Steuerpflicht könnte in diesen Fällen nur dann gegeben sein, wenn eine Besicherung durch inländische Grundstücke vorliegt. Derart besicherte Forderungswertpapiere (Pfandbriefe) sind allerdings ausdrücklich von der beschränkten Steuerpflicht ausgenommen.

29.5.5.2 Doppelwohnsitz

Rz 7743

Haben Personen neben ihrem ausländischen Wohnsitz einen weiteren österreichischen Wohnsitz, so unterliegen sie - ungeachtet einer nach

Doppelbesteuerungsabkommen allenfalls gegebenen ausländischen Ansässigkeit - innerstaatlich der unbeschränkten Steuerpflicht. § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 ist auf sie nicht anwendbar. Eine Befreiung von der Kapitalertragsteuerpflicht kann daher niemals auf Basis dieser Bestimmung zum Zuge kommen, sondern nur auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen (allenfalls auf Grund von Maßnahmen nach § 103 EStG 1988 oder § 48 BAO). Dies gilt auch für Staatsbürger der nicht an Österreich angrenzenden Staaten.

29.5.5.3 Zweitwohnsitz

Rz 7744

Personen, die sich länger als fünf Kalenderjahre im Ausland befinden und im Inland lediglich über einen Zweitwohnsitz verfügen, den sie allein oder gemeinsam mit anderen inländischen Wohnungen nicht länger als 70 Tage pro Jahr benützen (§ 1 Abs. 1 der Zweitwohnsitzverordnung, BGBl. II Nr. 528/2003), haben keinen Wohnsitz im Sinne des § 1 EStG 1988 und unterliegen daher nicht der unbeschränkten sondern der beschränkten Steuerpflicht. Die Bank ist im Zusammenhang mit der Kapitalertragsteuer-Erhebung nicht verpflichtet, das Vorliegen der Verordnungsvoraussetzungen (Vorlage des gemäß § 1 Abs. 2 Zweitwohnsitzverordnung, BGBl. II Nr. 528/2003, zu führenden Verzeichnisses über die Tage der inländischen Wohnungsbenützung) 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 oder aus sonstigen Gründen Zweifel daran, sind diese Erkenntnisse auch für steuerliche Zwecke zu verwerten. Bis zur endgültigen Klärung des Sachverhalts ist jedenfalls ein KESt-Abzug vorzunehmen.

29.5.5.4 Nachweis der beschränkten Steuerpflicht

29.5.5.4.1 Nachweis allgemein

Rz 7745

Unterliegen Kapitalerträge ausländischer Anleger 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 (auszahlende 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.

29.5.5.4.2 Nachweis der beschränkten Steuerpflicht für österreichische Staatsbürger oder Staatsbürger der Nachbarstaaten Österreichs im Besonderen

Rz 7746

Anleger, die österreichische Staatsbürger oder Staatsbürger der Nachbarstaaten Österreichs sind, müssen zusätzlich schriftlich erklären, dass sie in Österreich keinen Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne des § 26 BAO haben. An die Stelle dieser Erklärung kann auch eine Erklärung des Anlegers treten, dass dieser ausschließlich über eine oder mehrere inländische Wohnungen verfügt, die gemäß § 1 der Zweitwohnsitzverordnung, BGBl. II Nr. 528/2003, keinen Wohnsitz im Sinne des § 1 EStG 1988 begründen. Darüber hinaus darf vom Steuerabzug nur abgesehen werden, wenn sich das betreffende Forderungswertpapier auf dem Depot einer inländischen Bank befindet.

Die Erklärung ist bei Änderung von einer ausländischen auf eine inländische Zustelladresse erneut vom Anleger abzuverlangen.

29.5.5.5 Betriebsvermögen

Rz 7747

Ist das betreffende Kapitalvermögen dem Betriebsvermögen des Anlegers zuzurechnen, ist folgendermaßen vorzugehen:

Gehört das Kapitalvermögen zu einem ausländischen Betriebsvermögen, sind die Kapitalerträge aus innerstaatlicher Sicht solche im Sinne des § 27 EStG 1988. Eine Freistellung vom Steuerabzug ergibt sich aus § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 (siehe oben). Ist das Kapitalvermögen Teil eines inländischen Betriebsvermögens, unterliegen die Kapitalerträge der beschränkten Steuerpflicht nach § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988. Eine Freistellung vom Steuerabzug kann aber durch Abgabe einer Befreiungserklärung im Sinne des § 94 Z 5 EStG 1988 erreicht werden. Bei erbrachtem Nachweis der Ausländereigenschaft wirkt die Freistellung vom Steuerabzug auch ohne Abgabe einer Befreiungserklärung. Beim Nachweis der Ausländereigenschaft ist Abschnitt 29.5.5.4 sinngemäß anzuwenden.

29.5.5.6 Zurechnung zu ausländischen Körperschaften

29.5.5.6.1 Zurechnung zu ausländischen Körperschaften allgemein

Rz 7748

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 und Sitz 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.

Rz 7748a

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.

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.

29.5.5.6.2 Zurechnung zu ausländischen Stiftungen (Anstalten und Trusts)

Rz 7749

Bei ausländischen Stiftungen (Anstalten oder Trusts) darf ein KESt-Abzug nur unterbleiben, wenn diese als intransparent anzusehen sind (vgl. dazu insbesondere StiftR 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 berechtigte 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.

29.5.5.7 Einsichtnahme in die Aufzeichnungen der Kreditinstitute

Rz 7750

Die Abgabenbehörden können die unter Abschnitt 29.5.5.1 bis 29.5.5.6 angeführten Aufzeichnungen dann einsehen, wenn ein Finanzstrafverfahren wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, eingeleitet worden ist (§ 38 Abs. 2 BWG). Überdies können die Abgabenbehörden jederzeit prüfen, ob die Voraussetzungen für ein Unterbleiben des Steuerabzugs dem Grunde nach gegeben sind (§ 38 Abs. 3 BWG). Das Kreditinstitut hat den Abgabenbehörden die Überprüfung zu ermöglichen, ob für die einzelnen Einlagen- und Depotkonten überhaupt Aufzeichnungen geführt werden. Es steht den Kreditinstituten frei, Vorkehrungen zu treffen, dass bei der Überprüfung der festgehaltenen Aufzeichnungen eine Zuordnung zu den einzelnen Einlagen- und Depotkonten für die Abgabenbehörden nicht möglich ist (insb. durch jeweiliges Abdecken bestimmter Teile der Aufzeichnungen). Sollte es der Abgabenbehörde durch diese Vorkehrungen jedoch nicht möglich sein, zu überprüfen, ob die Voraussetzungen für ein Unterbleiben des Steuerabzugs dem Grunde nach gegeben sind, entfällt die Befreiung vom Kapitalertragsteuerabzug. Soweit dadurch der

Abgabenbehörde abgabenrechtlich relevante Umstände, die über Zwecke der Kapitalertragsteuerüberprüfung hinausgehen, bekannt werden, dürfen diese für ein anderes Abgabenverfahren weder weitergegeben noch verwendet werden. Es dürfen auch keine Abschriften oder Kopien der Unterlagen von Kreditinstituten angefertigt werden.

29.5.6 Verlustausgleich durch die depotführende Stelle

Rz 7751

Gemäß § 93 Abs. 6 EStG 1988 hat eine depotführende Stelle den Verlustausgleich gemäß § 27 Abs. 8 EStG 1988 durchzuführen und beim Kapitalertragsteuerabzug zu berücksichtigen. Der Verweis auf § 27 Abs. 8 EStG 1988 bringt zum Ausdruck, dass die darin enthaltenen Einschränkungen auch bei Durchführung des Verlustausgleichs durch die depotführende Stelle zu berücksichtigen sind. Geht die depotführende Stelle bei ausländischen Forderungswertpapieren von einem öffentlichen Angebot aus und nimmt sie daher einen KESt-Abzug vor, können Kapitalerträge aus diesen Forderungswertpapieren in den Verlustausgleich einbezogen werden; eine allfällige Korrektur hat in der Veranlagung zu erfolgen. Weiters ist Folgendes zu beachten:

- **Der Verlustausgleich ist übergreifend für sämtliche Depots des Steuerpflichtigen durchführen. Dabei darf die depotführende Stelle davon ausgehen, dass der jeweilige Depotinhaber auch der wirtschaftliche Eigentümer des Depots ist, außer der Depotinhaber hat angegeben, dass es sich um ein treuhändig gehaltenes Depot (vgl. Z 34 ABB, zB sogenannte Ander-Depots) handelt.**
- **Sämtliche kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen (Früchte, Substanzgewinne und -verluste sowie Derivate, soweit nach § 27 Abs. 8 EStG 1988 zulässig) sind in den Verlustausgleich einzubeziehen. Dazu gehören auch die ausschüttungsgleichen Erträge aus Investmentfonds, unabhängig davon, ob es sich um Melde- oder Nichtmeldefonds handelt, sowie**

Dividenden inländischer Kapitalgesellschaften, die über das Kreditinstitut ausbezahlt werden.

- **Fallen zunächst negative Einkünfte und zeitgleich oder später positive Einkünfte an, sind die negativen Einkünfte gegen die positiven Einkünfte zu verrechnen und der Kapitalertragsteuerabzug von einem allfälligen positiven Saldo vorgenommen werden (§ 93 Abs. 6 Z 1 EStG 1988).**

  Beispiele:

  1. ***A hat auf seinem Depot bei der X-Bank Aktien und Anleihen. Im Jänner des Jahres 13 veräußert er die Aktien mit einem Verlust von 50, im September des Jahres 13 macht er bei der Veräußerung der Anleihen einen Gewinn von 100. Der Verlust von 50 ist mit dem Gewinn zu verrechnen; die X-Bank zieht daher KESt in Höhe von 12,5 ab und führt diese bis 15. November ab.***
  2. ***A hat sowohl auf dem Depot 1, als auch auf dem Depot 2 der X-Bank Aktien an der Y-AG. Im September des Jahres 13 veräußert er gleichzeitig sämtliche Aktien an der Y-AG. Aufgrund der unterschiedlichen Anschaffungskosten macht er bei der Veräußerung der Aktien vom Depot 1 einen Gewinn in Höhe von 100, bei der Veräußerung der Aktien vom Depot 2 einen Verlust in Höhe von 50. Der Verlust von 50 ist mit dem Gewinn zu verrechnen; die X-Bank zieht daher KESt in Höhe von 12,5 ab und führt diese bis 15. November ab.***

- **Fallen dagegen zunächst positive Einkünfte und später negative Einkünfte an, soll die für die positiven Einkünfte einbehaltene Kapitalertragsteuer in jenem KESt-Vorauszahlungszeitraum, in den die negativen Einkünfte fallen, gutgeschrieben werden können. Die Gutschrift ist mit 25% der negativen Einkünfte gedeckelt (§ 93 Abs. 6 Z 2 EStG 1988).**

  Beispiele:

  1. ***B hat auf seinem Depot bei der X-Bank Aktien der Y-AG. Im Jänner des Jahres 13 erhält B eine Dividende von 75 gutgeschrieben, die Y-AG hat KESt in Höhe von 25 abgezogen und binnen einer Woche abgeführt. Im Juli des Jahres 13 erleidet B bei der Veräußerung der Aktien einen Verlust von 50. Dem Anleger kann KESt in Höhe von 12,5 gutgeschrieben werden; die X-Bank hat die Gutschrift im Rahmen der KESt-Vorauszahlung zum 15. September zu berücksichtigen.***
  2. ***C hat auf seinem Depot bei der X-Bank Aktien und Anleihen. Im Jänner des Jahres 13 veräußert er die Aktien mit einem Gewinn von 100, die Anleihen mit einem Verlust von 50. Die X-Bank zieht KESt in Höhe von 12,5 ab und führt diese bis 15. März ab.***

- **Verluste können immer nur einmal berücksichtigt werden: Soweit Verluste daher nach § 93 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 zu einer KESt-Gutschrift geführt haben, können sie nicht mehr nach § 93 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 mit später anfallenden positiven Einkünften verrechnet werden (§ 93 Abs. 6 Z 3 EStG 1988).**

  Beispiel:

  D hat auf seinem Depot bei der X-Bank Aktien und Anleihen. Im Jänner des Jahres 13 veräußert er einen Teil der Aktien mit einem Gewinn von 100. Im Juli veräußert er die Anleihen mit einem Verlust von 200. Im September veräußert D die restlichen Aktien mit einem Gewinn von 150.

  Für die Veräußerung der Aktien im Jänner zieht die X-Bank KESt in Höhe von 25 ab und führt diese bis 15. März ab. Diese KESt kann dem Anleger aufgrund des Verlustes bei der Anleihenveräußerung wieder zur Gänze gutgeschrieben werden; die X-Bank hat die Gutschrift im Rahmen der KESt-Vorauszahlung zum 15. September zu berücksichtigen. Bei der Veräußerung der Aktien im September ist jener Teil der Verluste, der zu keiner KESt-Gutschrift geführt hat (100), gegen den Veräußerungsgewinn auszugleichen. Es ist daher KESt in Höhe von 12,5 ([150-100]*25%) einzubehalten und bis 15. November abzuführen.

- **Neben den Einkünften aus treuhändig gehaltenen Depots (siehe oben) sind verschiedene andere Einkünfte gänzlich vom Verlustausgleich durch das Kreditinstitut ausgeschlossen:**

  - **Da § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 eigenständige Bestimmungen bezüglich der Bewertung und des Verlustausgleichs für betrieblich gehaltenes Kapitalvermögen enthält (näher dazu Abschnitt 4.8), sind vom Depotinhaber gegenüber dem Kreditinstitut deklarierte Betriebsdepots nicht in den Verlustausgleich einzubeziehen. Dies soll erstens eine Vermischung betrieblicher und außerbetrieblicher Kapitaleinkünfte verhindern, und zweitens dafür sorgen, dass der Kapitalertragsteuerabzug auf betrieblich erzielte Früchte korrekt vorgenommen wird und somit Endbesteuerungswirkung entfalten kann. Werden betriebliche Depots nicht als solche deklariert und der Kapitalertragsteuerabzug daher auf Basis der Privatvermögensvermutung vorgenommen, entfaltet dieser keine Endbesteuerungswirkung (§ 97 Abs. 1 lit. b EStG 1988). Bei zum 31.12.2012 bereits bestehenden Konten und Depots bestehen keine Bedenken, wenn seitens der depotführenden Stelle Konten und Depots von**

Kapital- und Personengesellschaften und Genossenschaften sowie bei Depots, auf denen sich einem Betriebsvermögen zuzurechnende Wertpapiere befinden (zB gemischte Depots, unabhängig von der Anzahl der betrieblich gehaltenen Wertpapiere, § 10-Wertpapiere auf Privatdepot) für Zwecke des Verlustausgleichs grundsätzlich als betriebliche Depots behandelt werden. Für alle anderen zum 31.12.2012 bereits bestehenden Konten und Depots sind an Hand von öNACE-Codes 2008 typische Kundengruppen auf Grund der Branchenzuordnung zu identifizieren:

- **Konten und Depots von typischen betrieblichen Kundengruppen sind im Zweifel (Fehlen abweichender Angaben) dem Betriebsvermögen zuzurechnen.**
- **Konten und Depots von typischen nichtbetrieblichen Kundengruppen dürfen in den Verlustausgleich einbezogen werden.**

– **Bei ab 1.1.2013 neu eröffneten Depots ist von den depotführenden Stellen bei Eröffnung eines Kontos oder Depots beim Kunden abzufragen, ob es sich um ein betriebliches oder privates Depot handelt; die entsprechenden Angaben des Kunden sind sodann für die Zuordnung des Kontos oder Depots seitens der depotführenden Stelle maßgeblich.**

– **Einkünfte, denen nach § 93 Abs. 4 EStG 1988 pauschal ermittelte Werte zu Grunde liegen, sind von der Endbesteuerung ausgeschlossen (näher dazu Abschnitt 29.5.1.1). Solche Einkünfte sind daher auch generell vom Verlustausgleich ausgeschlossen.**

– **Einkünfte aus Gemeinschaftsdepots (vgl. Z 35 ABB, sogenannte Und-/Oder-Depots) sind vom Verlustausgleich ausgeschlossen (§ 93 Abs. 6 Z 4 lit. d EStG 1988).**

- **KESt-freie Einkünfte (zB aus Wohnbauanleihen) sind nicht in den Verlustausgleich einzubeziehen; anteilige steuerfreie Stückzinsen erhöhen weder die steuerfreien Anschaffungskosten noch den Veräußerungserlös, und sind somit auch nicht für den Verlustausgleich beachtlich. Darüber hinausgehende, steuerwirksame**

Veräußerungsgewinne oder –verluste gehen dagegen in den Verlustausgleich ein.

- **KESt-freie Einkünfte aus Altanleihen hinsichtlich derer der Steuerpflichtige einen Auftrag zum freiwilligen KESt-Abzug erteilt hat (KESt-Optionserklärung), können nicht in den automatischen Verlustausgleich einbezogen werden, soweit deren Anschaffung vor dem 1.4.2012 erfolgte, weil es sich dabei typenmäßig um Forderungswertpapiere iSd § 93 Abs. 3 Z 1 - 3 EStG 1988 idF vor BBG 2011 handelt.**

- **Hinsichtlich unterjähriger unentgeltlicher Übertragungen ist wie folgt vorzugehen: Der Verlustausgleich wird im Zeitpunkt der Inhaberänderung beendet. Ab diesem Zeitpunkt beginnt ein neuer Verlustausgleich für den Erben bzw. Geschenknehmer. In beiden Fällen ist der Verlust nach dem Entstehungszeitpunkt den jeweiligen Inhabern zuzurechnen. Die Bescheinigung über den Verlustausgleich (siehe Rz 7752) ist für jeden Inhaber gesondert auszustellen und es werden nur die dem jeweiligen Inhaber zuzurechnenden Verluste ausgewiesen.**

Rz 7752

Um eine doppelte Verlustverwertung zu vermeiden, ist gemäß § 96 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 eine Bescheinigung über die Durchführung des Verlustausgleichs zu erteilen. Die Bescheinigung muss gesondert für jedes Depot die positiven und negativen Einkünfte, gegliedert nach Früchten einerseits und Substanzgewinnen und Derivaten andererseits, angeben. Weiters ist die Summe der insgesamt beim Verlustausgleich berücksichtigten Verluste sowie der erteilten Gutschriften anzugeben.

In der Bescheinigung sind somit die folgenden Daten auf Jahresbasis wie folgt untergliedert anzugeben:

- **Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (aufsummierte Zinsen und Dividenden),**

- **Erträge aus Investmentfonds und Immobilieninvestmentfonds (aufsummierte tatsächliche Ausschüttungen und ausschüttungsgleiche Erträge),**
- **Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen (nicht saldiert, jeweils getrennt nach positiven und negativen Einkünften),**
- **Einkünfte aus Derivaten (nicht saldiert, jeweils getrennt nach positiven und negativen Einkünften),**
- **Im Rahmen des Verlustausgleichs berücksichtigte negative Einkünfte (in Summe)**
- **Erteilte Gutschriften (in Summe).**

Der laufende Verlustausgleich hat ab 1. Jänner 2013 zu erfolgen. Für den Zeitraum 1. April 2012 bis 31. Dezember 2012 ist der Verlustausgleich im Rahmen einer Art Endabrechnung (Rollung) bis zum 30. April 2013 durchzuführen.

29.6 Befreiungen vom Kapitalertragsteuerabzug

29.6.1 Gläubiger-Schuldner-Identität

Rz 7753

Die Abzugsbefreiung kommt insbesondere dann zum Zuge, wenn ein Wertpapieremittent ein von ihm ausgegebenes Wertpapier im eigenen Bestand hat. Eine Abzugsbefreiung ist auch insoweit denkbar, als die Gläubiger-Schuldneridentität über einen Miteigentumsanteil an einem Kapitalanlagefonds hergestellt wird (ein Kapitalanlagefonds umfasst zB auch Wertpapiere, die von einem Anteilscheininhaber emittiert wurden).

Die Identität zwischen Gläubiger und Schuldner muss in dem Zeitpunkt gegeben sein, in dem bei Nichtbestehen einer Befreiung die Steuerschuld entstehen würde. Dies ist der Zufluss der Kapitalerträge nach § 95 Abs. 3 EStG 1988.

29.6.2 Beteiligungserträge von Körperschaften

29.6.2.1 Beteiligungserträge von Körperschaften iSd § 1 Abs. 2 KStG 1988

Rz 7754

Von der KESt befreit sind unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften iSd § 1 Abs. 2 KStG 1988, wobei die Rechtsform der beteiligten Körperschaft keine Rolle spielt. Die Beteiligungsertragsbefreiung umfasst daher neben juristischen Personen des privaten Rechts auch Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts sowie nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen.

Die Beteiligung muss an einer Aktiengesellschaft, GesmbH oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft bestehen, die unbeschränkt steuerpflichtig ist, dh. sie muss den Ort der Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben.

Weitere Voraussetzung für die Befreiung ist, dass die Körperschaft mindestens zu einem Zehntel mittel- oder unmittelbar am Grund- oder Stammkapital beteiligt ist.

Die Beteiligung an der ausschüttenden Kapitalgesellschaft muss an deren Nominalkapital bestehen, eine Beteiligung in anderer Form, etwa im Wege sozietärer Genussrechte oder Partizipationskapital iSd BWG oder VAG schließt, unabhängig von der Höhe der Beteiligung, die Anwendung der Befreiung aus.

Es ist nicht erforderlich, dass eine unmittelbare Beteiligung am Nominalkapital gegeben ist, sondern es reicht eine mittelbare Beteiligung über eine zwischengeschaltete in- oder ausländische Personengesellschaft aus. Es muss jedoch für die Anwendung der Befreiung das Beteiligungsausmaß durchgerechnet mindestens 10 Prozent betragen.

> ***Beispiel 1:***
>
> ***Die inländische A-AG ist als Kommanditistin an der inländischen B-KG zu 20 Prozent beteiligt. Die restlichen 80% werden von einer natürlichen Person als Komplementär gehalten. Die B-KG hält ihrerseits 50 Prozent am Stammkapital der inländischen C-GmbH; die restlichen 50% an der C-GmbH werden von einer natürlichen Person gehalten.***
>
> ***Das für die Anwendung der KESt-Befreiung erforderliche Beteiligungsausmaß ist gegeben, da die A-AG durchgerechnet 10 Prozent am Stammkapital der C-GmbH beteiligt ist. Die C-GmbH kann bei der***

Gewinnausschüttung für 10% den KESt-Abzug unterlassen, für die restlichen 90% ist KESt einzubehalten.

Rz 7754a

Wird die Beteiligung über einen Treuhänder gehalten, kann bei Offenlegung der Treuhandschaft die Befreiung angewendet werden (§ 24 Abs. 1 lit. b BAO). Hat die Körperschaft nur ein Fruchtgenussrecht an Dividenden, ist die Befreiung nicht anzuwenden, da Voraussetzung für die Befreiung eine Beteiligung am Nominalkapital ist.

Das Beteiligungsausmaß von einem Zehntel am Nominalkapital muss jedenfalls im Zeitpunkt des Zufließens gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 der Beteiligungserträge vorliegen, eine bestimmte Mindestbeteiligungsdauer ist für die Steuerfreiheit des Beteiligungsertrages nicht erforderlich.

Rz 7754b

Befreit sind Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Aktien, GmbH-Anteilen, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften. Es fallen dementsprechend neben den offenen Ausschüttungen auch verdeckte Ausschüttungen an inländische Körperschaften, sofern die übrigen Voraussetzungen gegeben sind, unter die KESt-Befreiungsbestimmung des § 94 Z 2 EStG 1988. Erfolgt eine als verdeckte Ausschüttung qualifizierte Vorteilsgewährung an einen mittelbaren Gesellschafter oder an eine dem unmittelbaren Gesellschafter nahestehende Person, ist immer von einer verdeckten Ausschüttung an den unmittelbaren Gesellschafter auszugehen und ist in weiterer Folge auf jeder Beteiligungsebene das Vorliegen weiterer verdeckter Ausschüttungen zu prüfen. Für die Anwendung des § 94 Z 2 EStG 1988 ist daher immer das Verhältnis zum unmittelbaren Gesellschafter maßgeblich.

Beispiel 2:

Am Stammkapital der inländischen A-GmbH ist die inländische B-GmbH zu 100% beteiligt. Die Stammanteile an der B-GmbH hält zu 100% die natürliche Person C. Von der A-GmbH erfolgt zu Lasten ihres Gewinnes eine

als verdeckte Ausschüttung qualifizierte Vorteilsgewährung an deren mittelbaren Gesellschafter C.

Ebene Tochtergesellschaft

Es liegt eine verdeckte Ausschüttung an die Muttergesellschaft B vor, die bei ihr gemäß § 10 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 befreit ist und es kommt die Befreiungsbestimmung des § 94 Z 2 EStG 1988 zur Anwendung.

Ebene Muttergesellschaft

Bei der B-GmbH liegt in selber Höhe eine verdeckte Ausschüttung an ihren 100%-Gesellschafter C vor, die der KESt unterliegt.

Von der Befreiung gemäß § 94 Z 2 EStG 1988 sind auch fingierte Ausschüttungen gemäß § 9 Abs. 6 UmgrStG umfasst, sofern die übrigen Voraussetzungen vorliegen.

29.6.2.2 Beteiligungserträge ausländischer Körperschaften

29.6.2.2.1 Voraussetzungen für die Befreiung

Rz 7755

Die Befreiung umfasst jene Kapitalerträge, die an eine ausländische Gesellschaft gezahlt werden, welche die in der Anlage 2 zum EStG 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Art. 2 der Mutter-/Tochter-Richtlinie (Richtlinie 2011/96/EU) erfüllt.

Nach der Anlage 2 zum EStG 1988 ist eine Gesellschaft iSd Art. 2 der Mutter-/Tochter-Richtlinie jede Gesellschaft, die folgende Voraussetzungen erfüllt:

- **Die Gesellschaft muss eine der in Z 1 der Anlage 2 angeführten Rechtsformen aufweisen.**
- **Die Muttergesellschaft muss nach dem Steuerrecht des betreffenden Mitgliedstaates ansässig und damit unbeschränkt steuerpflichtig sein; die Muttergesellschaft darf nicht aufgrund eines mit einem dritten Staat abgeschlossenen DBA als außerhalb der EU ansässig betrachtet werden.**
- **Die Muttergesellschaft muss nach Z 3 der Anlage 2 im betreffenden Mitgliedstaat ohne Wahlmöglichkeit einer Steuer unterliegen, die – nach Mitgliedstaaten geordnet – in Z 3 der Anlage 2 angeführt wird (Voraussetzung**

der Steuerpflicht im anderen EU-Staat, die dann nicht gegeben ist, wenn die Einkünfte der Gesellschaft aufgrund einer subjektiven Steuerbefreiung von der Körperschaftsteuer befreit sind).

Die Beteiligung der ausländischen Muttergesellschaft muss an einer Aktiengesellschaft, GmbH oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft bestehen, die unbeschränkt steuerpflichtig ist, dh. diese muss den Ort der Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben. Es fallen demnach auch doppelt ansässige Gesellschaften (zB Gesellschaft mit Sitz im EU-Ausland und Ort der Geschäftsleitung in Österreich) unter den Anwendungsbereich der Befreiung.

Die ausländische Muttergesellschaft muss zu mindestens einem Zehntel mittelbar oder unmittelbar am Grund- oder Stammkapital der inländischen Tochtergesellschaft beteiligt sein. Die Beteiligung muss an deren Nominalkapital bestehen, eine Beteiligung in anderer Form, etwa im Wege sozietärer Genussrechte schließt, unabhängig von der Höhe dieser Beteiligung, die Anwendung der Befreiung aus. Besteht etwa an derselben Gesellschaft neben einer Beteiligung am Nominalkapital auch eine Beteiligung in Form von sozietären Genussrechten und wird das Beteiligungsausmaß von 10 Prozent nur unter Einrechnung der Substanzgenussbeteiligung erreicht, steht die Befreiung insgesamt nicht zu.

Es ist nicht erforderlich, dass eine unmittelbare Beteiligung am Nominalkapital gegeben ist, sondern es ist eine mittelbare Beteiligung über eine, im jeweiligen EU-Staat als transparent behandelte Personengesellschaft oder über eine inländische Personengesellschaft ausreichend, allerdings muss durchgerechnet das geforderte Mindestbeteiligungsausmaß gegeben sein. Sind an der inländischen/als transparent behandelten ausländischen Personengesellschaft Personen beteiligt, auf die § 94 Z 2 EStG 1988 nicht anwendbar ist, steht die Befreiung nur entsprechend dem die notwendigen Voraussetzungen des § 94 Z 2 EStG 1988 erfüllenden Beteiligungsausmaß am Grund- oder Stammkapital zu (siehe oben Beispiel 1 unter Abschnitt 29.6.2.1).

Rz 7755a

Die Beteiligung muss während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr bestehen. Für die Berechnung der Einjahresfrist ist der Zeitpunkt der Anschaffung der Anteile bzw. das erstmalige Erreichen des Mindestbeteiligungsausmaßes dem Veräußerungszeitpunkt gegenüberzustellen, wobei eine allfällige Rückwirkung nach UmgrStG zu berücksichtigen ist. Die einjährige Mindestbeteiligungsdauer ist materiell rechtliche Voraussetzung für die Befreiung. Wird sie nicht erreicht (etwa bei Veräußerung der Beteiligung innerhalb der Jahresfrist), kommt die Befreiung nicht zur Anwendung und unterliegt eine allfällige Ausschüttung der KESt. Eine (teilweise) KESt-Entlastung kann diesfalls auf DBA-rechtlicher Grundlage erfolgen.

Erfolgt eine Ausschüttung vor Erreichen der einjährigen Mindestbehaltefrist, ist grundsätzlich KESt einzubehalten. Von einem KESt-Einbehalt kann jedoch abgesehen werden, wenn beim zuständigen Finanzamt keine Zweifel bestehen, dass die Mindestbeteiligungsdauer eingehalten wird und allenfalls die KESt bei der österreichischen Tochtergesellschaft im Haftungsweg eingebracht werden könnte.

Rz 7755b

Von der Befreiung sind in sachlicher Hinsicht Dividenden und sonstige Bezüge aus Aktiengesellschaften, GesmbHs und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften umfasst, wobei bei offenkundigen verdeckten Ausschüttungen gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 eine Befreiung an der Quelle nicht zulässig ist. In diesem Fall hat die Steuerentlastung auf Antrag der Muttergesellschaft zwingend im Rahmen der Steuerrückerstattung zu erfolgen.

Rz 7755c

Bei Körperschaften, die in der Anlage 2 zum EStG 1988 genannt sind, steht die Befreiung auch dann zu, wenn die Beteiligungen dem notwendigen Betriebsvermögen einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind. Bei allen anderen ausländischen Körperschaften kann eine Befreiung grundsätzlich nicht in

Anspruch genommen werden, es sei denn, dies ergibt sich auf reziproker Basis aus dem Diskriminierungsverbot des DBA (wie zB im Verhältnis zur Schweiz).

29.6.2.2.2 Verhältnis Befreiung gemäß § 94 Z 2 EStG 1988 zum DBA-Recht

Rz 7756

Österreich hat mit EU-Mitgliedstaaten Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen, die bei Dividendenzahlungen österreichischer Kapitalgesellschaften an im DBA-Staat ansässige Steuerpflichtige eine Reduktion der KESt vorsehen. Wie und unter welchen Voraussetzungen die (teilweise) Entlastung verfahrensrechtlich zu erfolgen hat, ist in der DBA-Entlastungsverordnung (BGBl. III Nr. 92/2005) festgelegt. Soweit bei Dividendenzahlungen an ausländische Muttergesellschaften die Voraussetzungen des § 94 Z 2 EStG 1988 erfüllt sind, geht § 94 Z 2 EStG 1988 den DBA-rechtlichen Bestimmungen vor.

29.6.2.2.3 Wechsel zum Rückerstattungsverfahren - Verhinderungen von Steuerhinterziehung und Missbrauch

Rz 7757

§ 94 Z 2 EStG 1988 iVm § 1 Z 1, § 2 der VO BGBl. Nr. 56/1995 sieht einen zwingenden KESt-Abzug vor, wenn „Umstände vorliegen, die für die Annahme eines Missbrauchs iSd § 22 BAO sprechen (Missbrauchsverdacht) und ein Missbrauch vom zum Abzug Verpflichteten zu vertreten wäre".

Zweck der Einschränkung der Steuerfreistellung des § 94 Z 2 EStG 1988 ist es, die Inanspruchnahme der Mutter-/Tochter-Richtlinie durch Steuerpflichtige, denen die Vorteile der Mutter-/Tochter-Richtlinie nicht zustehen würden, zu verhindern. Insbesondere sollen reine Sitzgesellschaften (EU-Briefkastenfirmen), denen man sich bei der internationalen Steuerhinterziehung zum steuerfreien Durchleiten von Gewinnen „bedient", damit von der Begünstigung ausgeschlossen werden.

Rz 7757a

§ 2 der VO BGBl. Nr. 56/1995 konkretisiert, wann ein Missbrauchsverdacht vom zum Abzug Verpflichteten nicht zu vertreten ist.

Ein Missbrauchsverdacht ist demnach vom Abzugsverpflichteten dann nicht zu vertreten, wenn er über eine schriftliche Erklärung der die Kapitalerträge empfangenden Gesellschaft verfügt, aus der hervorgeht, dass:

- **die Gesellschaft eine Betätigung entfaltet, die über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht;**
- **die Gesellschaft eigene Arbeitskräfte beschäftigt;**
- **die Gesellschaft über eigene Betriebsräumlichkeiten verfügt.**

Überdies dürfen dem zum Abzug Verpflichteten keine Umstände erkennbar sein, die Zweifel an der Richtigkeit dieser Erklärung auslösen. Die Erklärung der Muttergesellschaft muss zeitnah ausgestellt sein. Datiert die Bestätigung mehr als ein Jahr vor bzw. nach der Ausschüttung, ist sie jedenfalls nicht mehr als zeitnah anzusehen.

Rz 7757b

Durch § 2 VO BGBl. Nr. 56/1995 wird kein eigener Missbrauchstatbestand geschaffen, vielmehr kommt es zu einem Methodenwechsel bei jenen Fällen, bei denen Missbrauch nicht von vornherein ausgeschlossen werden kann.

Kann daher der Missbrauchsverdacht nicht entkräftet werden, ist von der ausschüttenden Tochtergesellschaft KESt einzubehalten und es hat eine Entlastung in einem nachfolgenden Rückerstattungsverfahren zu erfolgen. Zuständig für die KESt-Erstattung ist dabei das Betriebsfinanzamt der ausschüttenden Tochtergesellschaft (§ 21 AVOG 2010). Im Rahmen des Rückerstattungsverfahrens ist vom Finanzamt zu prüfen, ob Gründe vorliegen, die die Annahme eines Missbrauchstatbestandes iSd § 22 BAO rechtfertigen (etwa durch Bekanntgabe der Holdingstruktur, Bekanntgabe der dahinter stehenden Gesellschafter, wirtschaftliche Funktion, Zweck der Holdingkonstruktion, ...). Eine Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung des

zuständigen ausländischen Sitzfinanzamtes allein genügt jedenfalls nicht, um einen Missbrauchsverdacht zu entkräften.

Eine Holdinggesellschaft ohne eigene Betriebsräumlichkeiten und eigenes Personal kann „sinnvolle" Funktionen innehaben, sodass in solchen Fällen nicht zwingend Missbrauch iSd § 22 BAO anzunehmen ist.

Kann die Muttergesellschaft im Rahmen des Rückerstattungsverfahrens den Missbrauchsverdacht entkräften, hat eine gänzliche Erstattung der KESt zu erfolgen.

Rz 7757c

Wird einer EU-Muttergesellschaft im Rahmen eines Rückerstattungsverfahrens die Berechtigung zur KESt-Entlastung auf Grundlage des § 94 Z 2 EStG 1988 zuerkannt und die KESt bescheidmäßig rückerstattet, kann dies als „beachtliches Indiz" dafür gesehen werden, dass die Steuerentlastungsberechtigung auch bei folgenden Ausschüttungen gegeben sein wird. Es bestehen daher keine Bedenken, wenn analog zu § 3 Abs. 2 DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005 idF BGBl. II Nr. 44/2006 in den folgenden drei Jahren eine KESt-Entlastung bereits anlässlich der Gewinnausschüttung vorgenommen wird; dies unter der Voraussetzung, dass gegenüber den Verhältnissen zur Rückzahlung keine wesentlichen Veränderungen eintreten. Eine wesentliche Änderung ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn zuerst betragsmäßig eine geringe Ausschüttung erfolgt und später eine wesentlich größere Ausschüttung.

Rz 7757d

Sollte Unsicherheit im Hinblick auf das Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung und das mögliche Haftungsrisiko des Abzugsverpflichteten nach § 95 Abs. 2 EStG 1988 im Hinblick auf eine Entlastung an der Quelle bestehen, kann von der Tochtergesellschaft vom besonderen Auskunftsverfahren nach § 5 der VO BGBl. Nr. 56/1995 Gebrauch gemacht werden. In einem solchen Verfahren sind alle Unterlagen vorzulegen, die auch im Rückerstattungsverfahren beizubringen

sind und die geeignet sind, die Anspruchsvoraussetzungen für die Steuerentlastung unter Beweis zu stellen. Erfolgt der Nachweis der Entlastungsberechtigung in einem Auskunftsverfahren vor der Ausschüttung, kann auf Grund einer solchen ex ante-Kontrolle im Ergebnis die Pflicht zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer nach § 94 Z 2 EStG 1988 und die Gefahr von Säumniszuschlägen bzw. das Vorliegen einer Finanzordnungswidrigkeit beseitigt werden.

29.6.2.2.4 Offenkundige verdeckte Ausschüttungen

Rz 7758

§ 1 Z 2 VO BGBl. Nr. 56/1995 sieht weiters bei offenkundigen verdeckten Ausschüttungen iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 einen zwingenden KESt-Abzug mit nachfolgendem Rückerstattungsverfahren vor. Es wird damit die ausländische Muttergesellschaft gezwungen, der ausländischen Finanzverwaltung die Umstände und Gründe der verdeckten Ausschüttung mitzuteilen.

Eine offenkundige verdeckte Ausschüttung liegt nach § 3 der VO BGBl. Nr. 56/1995 dann vor, wenn der Abzugsverpflichtete die verdeckte Ausschüttung bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes (nunmehr des Unternehmers) erkannte oder erkennen musste. Die grundlegenden Erscheinungsformen einer verdeckten Ausschüttung (jede Einkommensminderung der Körperschaft ohne hinreichenden Rechtsgrund) sind danach bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns (nunmehr des Unternehmers) zu erkennen und somit als offenkundige verdeckte Ausschüttungen anzusehen (VwGH 25.02.2003, 2002/14/0112). Eine Nichtbeachtung der Verrechnungspreisrichtlinien löst bei unbestreitbar feststehendem Sachverhalt eine offenkundige verdeckte Ausschüttung aus (VPR 2010 Rz 333).

29.6.2.2.5 Nachweispflichten

Rz 7759

§ 1 Z 3 iVm § 4 Abs. 1 VO BGBl. Nr. 56/1995 sieht vor, dass von der abzugsverpflichteten Tochtergesellschaft der Nachweis der Voraussetzungen für die Befreiung vom KESt-Abzug durch Unterlagen zu führen ist, aus denen die Voraussetzungen jederzeit leicht nachprüfbar sind. Konkret wird in § 4 Abs. 2 der VO gefordert, dass die Ansässigkeit der Muttergesellschaft durch eine von der Steuerverwaltung des Ansässigkeitsstaates der Muttergesellschaft zeitnah erteilte Bescheinigung auf Vordruck ZS-QU2 nachzuweisen ist. Die Ansässigkeitsbescheinigung gilt als zeitnah, wenn sie innerhalb eines Jahres vor oder nach der Ausschüttung ausgestellt wurde. Daneben muss die ausschüttende Tochtergesellschaft auch die Unterlagen zur Nachprüfbarkeit der Erklärung iSd § 2 Abs. 2 VO der Muttergesellschaft zur Entkräftung des Missbrauchsverdachts führen.

29.6.3 Zwischenbankgeschäfte

Rz 7760

Voraussetzung für die Befreiung in persönlicher Hinsicht ist, dass sowohl der Gläubiger als auch der Schuldner aus dem Geschäft eine inländische oder ausländische Bank ist. Die Qualifikation als Bank richtet sich nach den Grundsätzen des BWG. Zu den inländischen Kreditinstituten zählen ua. auch die Österreichische Nationalbank sowie die Bausparkassen, nicht hingegen Versicherungsunternehmen. Ausländische Banken sind ausländische Unternehmungen, die Bankgeschäfte im Sinne des BWG betreiben, sowie ausländische Noten-(Zentral-)Banken und ausländische Währungsbehörden.

Bankgeschäfte als Teilbereich

Bei Unternehmungen, die nur in einem Teilbereich Bankgeschäfte betreiben, sind Zwischenbankgeschäfte nur solche, die im Rahmen des bankgeschäftlichen Bereiches bei einer anderen Bank getätigt werden.

Von der Befreiung in sachlicher Hinsicht umfasst sind die im Rahmen von Zwischenbankgeschäften erzielten Erträge aus der Überlassung von Kapital iSd § 27 Abs. 2 EStG 1988, sowie im Rahmen von Zwischenbankgeschäften erzielte

Substanzgewinne gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 und Einkünfte aus Derivaten gemäß § 27 Abs. 4 EStG 1988. Von der Befreiung ausgenommen werden Beteiligungserträge iSd § 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988, deren Schuldner die Geschäftsleitung oder den Sitz im Inland hat. Werden daher im Rahmen von Zwischenbankgeschäften an ausländische Kreditinstitute inländische Portfoliodividenden bzw. dividendenähnliche Erträge (Substanzgenussrechte, Partizipationskapital iSd BWG) gezahlt, hat ein KESt-Abzug zu erfolgen, sofern nicht durch eine andere Bestimmung eine KESt-Befreiung vorgesehen ist (zB § 94 Z 2 EStG 1988).

Befreit sind auch Ausgleichszahlungen und Leihegebühren iSd § 27 Abs. 5 Z 4 EStG 1988, die eine Bank als Verleiher oder Pensionsgeber eines Wertpapieres von einer anderen Bank als Pensionsnehmer bzw. Entleiher eines Wertpapieres erhält. Werden inländische Dividenden an ein ausländisches Kreditinstitut als Ausgleichszahlung weitergeleitet, kommt die Befreiung nicht zur Anwendung.

29.6.4 Kapitaleinkünfte bei Auslandsfilialen

Rz 7761

Unter ausländischen Betriebsstätten von Banken sind rechtlich unselbständige Filialen inländischer Kreditinstitute im Ausland zu verstehen. Die Befreiungsbestimmung stellt auf den Betriebsstättenbegriff des § 29 BAO ab.

Die Befreiung umfasst Einkünfte aus Kapitalvermögen, das bei ausländischen Betriebsstätten von inländischen Kreditinstituten besteht.

Zu den Rechtsfolgen bei der Übertragung von Kapitalanlagen von Depots ausländischer Betriebsstätten auf Depots inländischer Betriebsstätten bzw. bei Umbuchung von Bankeinlagen bei einer Auslandsfiliale zu einer Inlandsfiliale siehe Abschnitt 20.2.2.4.3.

29.6.5 Befreiungserklärung

29.6.5.1 Anwendungsbereich

Rz 7762

Von der Befreiung in sachlicher Hinsicht sind umfasst

- **ausländische Beteiligungserträge iSd § 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 (Dividenden, gleichartige Bezüge aus Genussrechten, deren Schuldner im Inland weder die Geschäftsleitung noch den Sitz haben),**
- **Zinsen und Erträgnisse aus Kapitalforderungen iSd § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (etwa aus Einlagen bei Banken, Forderungswertpapieren, Ergänzungskapital iSd BWG oder VAG)**
- **Einkünfte aus Substanzgewinnen iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988 sowie**
- **Einkünfte aus Derivaten iSd § 27 Abs. 4 EStG 1988.**

In persönlicher Hinsicht umfasst die Befreiung Einkünfteempfänger, die keine natürlichen Personen sind, also

- **inländische und ausländische juristische Personen sowie**
- **inländische und ausländische Personengesellschaften, an denen ausschließlich juristische Personen beteiligt sind.**

Rz 7762a

Weitere Voraussetzung für die Befreiung ist, dass der Steuerpflichtige unter Nachweis seiner Identität erklärt, dass das Kapital, aus dem die entsprechenden Einkünfte fließen, einem Betriebsvermögen eines in- oder ausländischen Betriebes einer Körperschaft oder einem Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts zuzurechnen ist. Als ausländische Betriebe gelten auch solche, für die im Inland keine Betriebsstätte unterhalten wird. Bei Körperschaften, die unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, ist dies in der Regel der Fall, da bei ihnen alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind (zur Liebhaberei bei Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 siehe LRL 2012 Rz 138 ff). Bei anderen juristischen Personen und bei Körperschaften öffentlichen Rechts ist ein Betrieb im steuerlichen Sinn nur dann gegeben, wenn dieser auch eine (steuerpflichtige oder steuerbefreite) Einkunftsquelle darstellt.

Eine Befreiungserklärung ist daher nicht zulässig für Kapitalanlagen, die

- **einem Liebhabereibetrieb zuzurechnen sind (zu beachten ist, dass gemäß § 5 Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993, die dort genannten Betätigungen keine Liebhaberei darstellen);**
- **einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb einer Körperschaft öffentlichen Rechts (kein Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 KStG 1988) oder**
- **einem Hoheitsbetrieb zuzurechnen sind.**

Ob der Betrieb steuerpflichtig oder steuerbefreit ist, ist unerheblich. Es können daher auch steuerbefreite Betriebe, wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften (zB entbehrlicher, unentbehrlicher Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs. 1 bzw. 2 BAO, begünstigungsschädlicher Betrieb iSd § 44 Abs. 1 BAO) eine Befreiungserklärung abgeben. Liegen bei Steuerpflichtigen sowohl die Voraussetzungen für eine Befreiung nach § 94 Z 5 EStG 1988 als auch für eine Befreiung nach § 94 Z 6 EStG 1988 vor (zB unentbehrliche Hilfsbetriebe bei gemeinnützigen Vereinen), ist bei Abgabe einer KESt-Befreiungserklärung nach § 94 Z 5 EStG 1988 eine generelle KESt-Freistellung des jeweiligen Kontos bzw. Depots seitens des Abzugsverpflichteten zulässig.

Rz 7762b

Bei einer Mitunternehmerschaft ist eine Befreiungserklärung nur zulässig, wenn an dieser ausschließlich Körperschaften beteiligt sind. Sind auch natürliche Personen beteiligt, unterliegen die Kapitaleinkünfte zur Gänze der KESt und die beteiligten Körperschaften haben die einbehaltene KESt im Rahmen der Veranlagung auf die KÖSt anzurechnen bzw. gutzuschreiben.

Eine Befreiungserklärung kann auch von einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft abgegeben werden, wenn sämtliche Gesellschafter juristische Personen sind (zB vermögensverwaltende KG an der sämtliche beteiligten Gesellschafter die Voraussetzungen für die Befreiung gemäß § 94 Z 5 EStG 1988 erfüllen).

29.6.5.2 Beginn der Befreiung und Weiterleitung an das Finanzamt

Rz 7763

Die Befreiung von der Abzugspflicht ist ab dem Zeitpunkt gegeben, ab dem die Befreiungserklärung – bei Wertpapieren für das auf Depot liegende Wertpapier – bei der Bank vorliegt, jedoch nur unter der Voraussetzung der unverzüglichen nachweislichen (zB Postausgangsbuch) Weiterleitung an das Finanzamt. Die Befreiungserklärung muss vollständig ausgefüllt sein. Die Identität des Steuerpflichtigen, der der Empfänger der Kapitaleinkünfte ist, muss nachgewiesen sein. Leitet die Bank die von einer derartigen Befreiungserklärung zu erstellende Gleichschrift (Durchschrift) aus von ihr zu vertretenden Gründen nicht dem Finanzamt weiter, so ist sie im Wege der Haftung in Anspruch zu nehmen. Die nachweisliche Weiterleitung hat an jenes Finanzamt zu erfolgen, bei dem der Steuerpflichtige mit der angegebenen Steuernummer erfasst ist oder – bei steuerfreien Anlegern – zu erfassen wäre.

Im Hinblick auf mögliche Haftungsfolgen für die Kreditinstitute bestehen keine Bedenken, wenn folgende Vorgangsweise eingehalten wird:

1. **Wird von einer Körperschaft erstmalig bei einem Kreditinstitut ein Konto eröffnet, bestehen folgende Möglichkeiten:**
   a) **Die Körperschaft gibt für dieses Konto und für jedes weitere in der Zukunft bei diesem Kreditinstitut eröffnete Konto (Subkonto, Sparbuch, Depot, usw.) eine gesonderte Befreiungserklärung ab.**
   b) **Eine gesonderte Befreiungserklärung für alle nach der erstmaligen Konteneröffnung künftig zu eröffnenden Konten kann unterbleiben, wenn die Körperschaft das Kreditinstitut ermächtigt, der Finanzverwaltung im Bedarfsfall eine Auflistung (ohne Kontensalden) aller KESt-befreiten Konten (Subkonten, Sparbuch, Depots usw.) zu übermitteln. Das Kreditinstitut hat in diesem Fall diese Ermächtigung durch die Körperschaft mit der ersten Befreiungserklärung dem für die Körperschaft zuständigen Finanzamt zu übermitteln.**

2. **Wurden von Körperschaften Befreiungserklärungen abgegeben, die auch künftig zu eröffnende Konten, Subkonten, Sparbücher und Depots umfassen sollen, gelten diese Befreiungserklärungen nur für die bis zum 30. Juni 2006 eröffneten Konten, Subkonten, Sparbücher und Depots. Für alle ab 1. Juli 2006 eröffneten Konten usw. ist im Sinne des Punktes 1 vorzugehen: Entweder wird für alle ab 1. Juli 2006 eröffneten Konten jeweils eine eigene Befreiungserklärung an das zuständige Finanzamt übermittelt oder die Körperschaft erteilt die Ermächtigung, für alle nach dem 1. Juli 2006 eröffneten Konten der Finanzverwaltung im Bedarfsfall eine Auflistung (ohne Kontensalden) aller KESt-befreiten Konten, usw. zu übermitteln, die das Kreditinstitut an das zuständige Finanzamt weiterzuleiten hat.**

Hat ein Kreditinstitut entsprechend organisatorisch vorgesorgt, dass die Gleichschriften (Durchschriften) der Befreiungserklärungen an das zuständige Finanzamt weitergeleitet werden und stellt sich heraus, dass eine Gleichschrift (Durchschrift) dennoch nicht dem zuständigen Finanzamt zugekommen ist, kann ersatzweise eine Kopie der betreffenden Befreiungserklärung an das Finanzamt weitergeleitet werden. Wurde die Befreiungserklärung nicht nachweislich unverzüglich an das Finanzamt weitergeleitet, ist die Befreiung erst mit der Weiterleitung einer Kopie der Befreiungserklärung an das Finanzamt gegeben. Im Übrigen ist das Kreditinstitut nicht verhalten, von sich aus zu überprüfen, ob die Angaben in der Befreiungserklärung zutreffen.

29.6.5.3 Gläubiger – Schuldneridentität

Rz 7764

Die Befreiung kommt auch in jenen Fällen zum Zug, in denen ein Kreditinstitut gleichzeitig Eigentümer eines Wertpapiers ist. In diesem Fall bedarf es nicht der Abgabe einer Befreiungserklärung bzw. der Weiterleitung einer Gleichschrift (Durchschrift) an das Finanzamt, die Kapitaleinkünfte bleiben jedenfalls aufgrund § 94 Z 1 EStG 1988 KESt-frei. Dies gilt auch für die aus Wertpapierpensionsgeschäften und Wertpapierleihegeschäften dem Kreditinstitut zukommenden Kapitaleinkünfte.

29.6.5.4 Ende der Befreiung

Rz 7765

Der Empfänger der Kapitaleinkünfte ist zu einer Widerrufserklärung verpflichtet, wenn die Kapitaleinkünfte nicht mehr zu seinen Betriebseinnahmen gehören. Die Freistellung der Kapitaleinkünfte vom Steuerabzug endet mit der Abgabe einer derartigen Widerrufserklärung oder – bei Wertpapieren – mit der Entnahme des Papiers und/oder des Kupons aus dem Depot. Weiters endet die KESt-Abzugsbefreiung mit der Zustellung eines Feststellungsbescheides an das Kreditinstitut, in dem die Unrichtigkeit der Befreiungserklärung ausgesprochen wird oder wenn aufgrund einer Änderung der Kontoinhaberschaft die für die Befreiung notwendigen Voraussetzungen wegfallen (zB Untergang der juristischen Person bei Umwandlungen auf natürliche Personen).

29.6.5.5 Wirkung unterjähriger Beginn/Beendigung der Abzugsbefreiung

Rz 7766

Wird unterjährig eine Befreiungserklärung oder eine Widerrufserklärung abgegeben bzw. ein Feststellungsbescheid, mit dem die Unrichtigkeit der Befreiungserklärung ausgesprochen wird, zugestellt, so ist bei Einlagen ein Kontoabschluss, bei Wertpapieren eine Veräußerung zu unterstellen.

Wird daher bei der Bank eine Befreiungserklärung abgegeben und fällt damit die KESt-Abzugspflicht weg, gilt der zwischen dem letzten Zinsenzufluss (Kupon) und dem Tage der Wirkung einer Befreiungserklärung entstandene Zinsenertrag gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 als zugeflossen bzw. gelten die Wertpapiere als veräußert und diese Vorgänge unterliegen gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 der KESt. Bei nachfolgendem Zufluss der Kuponzinsen ist aufgrund der vorhandenen Befreiungserklärung kein KESt-Abzug vorzunehmen.

In gleicher Weise ist bei Wegfall der KESt-Befreiung vorzugehen. Mit dem Tag der Abgabe einer Widerrufserklärung oder dem Tag der Zustellung eines Feststellungsbescheides, mit dem die Unrichtigkeit der KESt-Befreiung ausgesprochen wird, gilt der seit dem letzten Kuponstichtag entstandene

Zinsenertrag als zugeflossen bzw. gelten die Wertpapiere als veräußert. Bei nachfolgendem Zufluss der Kuponzinsen ist ein KESt-Abzug in voller Höhe vorzunehmen.

Beispiel:

Forderungswertpapier im Betriebsvermögen einer Körperschaft, Nominale 1.000, jährlicher Zinskupon 4% p.a., Kuponfälligkeit per 31.12. Am 30.6.01 erfolgt bei der depotführenden Bank die Abgabe einer Befreiungserklärung.

Im Zeitpunkt der Abgabe der Befreiungserklärung gilt das Forderungswertpapier als veräußert, womit die vom 1.1.01 bis 30.6.01 entstandenen Zinsen von 20 Teil des Veräußerungserlöses sind; es ist KESt in Höhe von 5 (25% von 20) einzubehalten. Der tatsächliche Zufluss der Kuponzinsen für das Jahr 01 am 31.12.01 erfolgt KESt-frei.

Fortsetzung Beispiel:

Am 30.9.02 wird von der Körperschaft die Befreiungserklärung widerrufen.

Im Zeitpunkt des Widerrufs der Befreiungserklärung gilt das Forderungswertpapier als veräußert, womit die im Zeitraum seit dem letzten Kuponstichtag (1.1.02) bis zum Tag der Abgabe der Widerrufserklärung (30.9.02) entstandenen Zinsen in Höhe von 30 Teil des Veräußerungserlöses sind. Es hat zu diesem Zeitpunkt aufgrund der vorhandenen Befreiungserklärung kein KESt-Abzug zu erfolgen.

Bei Zufluss der Kuponzinsen für das gesamte Jahr 02 unterliegen diese zur Gänze der KESt.

Rz 7766a

Bei Einkünften gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c EStG 1988 aus ausländischen Beteiligungen kommt die Befreiung zur Anwendung, wenn deren Zufluss iSd § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 in Zeiträumen während aufrechter Befreiungserklärung erfolgt.

Dasselbe gilt für Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 und für Einkünfte aus Derivaten gemäß § 27 Abs. 4 EStG 1988. Demnach kann auch in diesen Fällen eine Aufteilung der Wertsteigerungen auf KESt-befreite und KESt-pflichtige Zeiträume unterbleiben und ist für den KESt-Abzug maßgeblich, ob der Zufluss dieser Einkünfte in Zeiträumen aufrechter Befreiungserklärung fällt oder nicht. Sind die für den KESt-Abzug erforderlichen Daten aus nicht-KESt-pflichtigen Zeiträumen,

insbesondere die steuerlichen Anschaffungskosten, bei der depotführenden Stelle aus technischen Gründen nicht vorhanden, ist § 93 Abs. 4 EStG 1988 sinngemäß anzuwenden.

29.6.6 Befreiung für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften

Rz 7767

Vom persönlichen Anwendungsbereich der Befreiung umfasst sind beschränkt steuerpflichtige Körperschaften iSd § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 KStG 1988, somit inländische Körperschaften öffentlichen Rechts sowie Körperschaften, soweit sie gemäß § 5 KStG 1988 oder anderen Bundesgesetzen von der KSt-Pflicht befreit sind.

In sachlicher Hinsicht korrespondiert die KESt-Befreiung mit den KSt-Befreiungen gemäß § 21 Abs. 2 KStG 1988 für diese Steuerpflichtigen.

29.6.6.1 Beteiligungserträge gemäß § 10 KStG 1988

Siehe dazu KStR 2013 Rz 1151 bis 1248.

29.6.6.2 Einkünfte innerhalb eines Beteiligungsfonds

Siehe dazu KStR 2013 Rz 1504.

29.6.6.3 Zinsen und sonstige Erträge aus Kapitalforderungen gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sowie Einkünfte aus Wertsteigerungen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 sowie Einkünfte aus Derivaten gemäß § 27 Abs. 4 EStG 1988

Rz 7768

Sie sind von der KESt befreit, wenn sie nachweislich folgenden (beschränkt KSt-pflichtigen) Einrichtungen zugehen:

- **einer Pensionskasse (§ 6 Abs. 1 KStG 1988) innerhalb einer Veranlagungs- und Risikogemeinschaft (siehe KStR 2013 Rz 185 bis Rz 192, 1505)**

- **einer Mitarbeitervorsorgekasse (§ 6 Abs. 5 KStG 1988) innerhalb einer Veranlagungs- und Risikogemeinschaft (siehe KStR 2013 Rz 195, 1505)**
- **einer befreiten Unterstützungskasse (§ 6 Abs. 2 KStG 1988; siehe KStR 2013 Rz 193, 1505)**
- **einer Arbeitnehmerförderungsstiftung iSd § 6 Abs. 4 KStG 1988 (siehe StiftR 2009 Rz 167 bis Rz 171, KStR 2013 Rz 1505)**
- **einer Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung einer Körperschaft öffentlichen Rechts (siehe KStR 2013 Rz 1505 f)**
- **einer von der unbeschränkten Steuerpflicht befreiten Körperschaft im Rahmen eines ebenfalls steuerbefreiten Betriebes (zB unentbehrlicher Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs. 2 BAO).**

Voraussetzung für die Befreiungen ist, dass die Kapitalanlagen, aus denen die Einkünfte resultieren, den genannten Teilbereichen bzw. den steuerbefreiten Betrieben einer Körperschaft zuzurechnen sind. Eine solche Zurechnung kann nur dann vorgenommen werden, wenn ein Rechnungskreis eingerichtet wird, aus dem eine klare Abgrenzung des dem begünstigten Zweck zugeordneten Vermögens zum anderen Vermögen ersichtlich ist. Die Tatsache der Zugehörigkeit der Kapitalanlage zu einem steuerbefreiten Teilbereich oder Betrieb (zB unentbehrlicher Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs. 2 BAO) ist dem Kreditinstitut zur Kenntnis zu bringen. Soweit trotz Zugehörigkeit der Kapitaleinkünfte zu einem steuerbefreiten Teilbereich oder Betrieb ein Abzug der KESt erfolgte, kann auf Antrag deren Erstattung gemäß § 240 Abs. 3 BAO erfolgen. Der Bereich der Vermögensverwaltung einer Körperschaft ist nicht von der KESt-Befreiung umfasst.

29.6.6.4 Humanitäre Spendengelder von Körperschaften öffentlichen Rechts

Rz 7769

Für Kapitalerträge von Körperschaften öffentlichen Rechts aus veranlagten humanitären Spendengeldern findet die Kapitalertragsteuer-Abzugsbefreiung des

§ 94 Z 6 EStG 1988 sinngemäß Anwendung. Voraussetzung dafür ist, dass die Kapitalerträge aus den veranlagten Spendengeldern sowie die Spendengelder bestimmungsgemäß für humanitäre Zwecke eingesetzt werden, die Kapitalanlagen in einem eigenen Rechnungskreis zusammengefasst und die Erträge nachweislich nur für humanitäre Zwecke verwendet werden.

29.6.6.5 Einkünfte einer Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft

Rz 7770

Einkünfte einer Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft sind nach Maßgabe des § 5 Z 14 KStG 1988 befreit (siehe dazu KStR 2013 Rz 300).

29.6.6.6 Zuwendungen von Stiftungen

Rz 7771

Zuwendungen von nicht unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallenden Privatstiftungen sowie vergleichbaren ausländischen Privatstiftungen und Vermögensmassen sind KESt-frei, wenn sie

- **beim Empfänger gemäß § 3 EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit sind oder**
- **wenn sie an eine der in § 4a EStG 1988 genannten Personen geleistet werden.**

Für die KESt-Freiheit der Zuwendung ist es daher erforderlich, dass es sich beim Empfänger um eine inländische gemäß § 1 Abs. 3 Z 2 oder Z 3 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtige Person handelt, bei der die Zuwendung gemäß § 3 EStG 1988 steuerfrei ist oder sie in § 4a EStG 1988 genannt ist (Zuwendung einer steuerlich anerkannten Spende).

29.6.7 KESt-Befreiung bei Wegzug

Siehe dazu Abschnitt 29.4.2.2.

29.6.8 Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren gemäß § 93 Abs. 3 EStG 1988 idF vor Budgetbegleitgesetz 2011 von internationalen Finanzinstitutionen (nunmehr § 124b Z 186 EStG 1988)

Rz 7772

Die KESt-Befreiung betrifft Schuldverschreibungen und andere Forderungswertpapiere, die von internationalen Organisationen vor dem 1.10.1992 begeben wurden. Als internationale Finanzinstitutionen gelten dabei die auf Basis völkerrechtlicher Vereinbarungen gegründeten Gesellschaften, die internationale Finanzierungen unter Inanspruchnahme der internationalen Kapitalmärkte durchführen (zB Weltbank, Afrikanische Entwicklungsbank, ...).

29.6.9 Ausgabe von Anteilsrechten aufgrund einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln gemäß § 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1988

Rz 7773

Zur Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln gemäß § 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1988 siehe Rz 306 bis 313 und § 4 Kapitalmaßnahmen-VO.

29.6.10 Befreiung für Investmentfonds und Immobilien-Investmentfonds

Rz 7774

Ein Investmentfonds/Immobilienfonds stellt kein eigenes Steuersubjekt dar, sondern sind die Erträge daraus direkt beim Anleger steuerlich zu erfassen (Durchgriffsprinzip).

Die Befreiung umfasst folgende Kapitaleinkünfte, die dem Vermögen eines in- und ausländischen Investmentfonds iSd InvFG 2011 oder eines Immobilienfonds iSd ImmoInvFG zugehen:

- **Beteiligungserträge gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c EStG 1988, aus Gesellschaften, die im Inland weder Sitz noch Geschäftsleitung haben, Zinsen gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (einschließlich Einkünfte, die gemäß § 27 Abs. 5 EStG 1988 als solche gelten) sowie Einkünfte aus Wertsteigerungen**

von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 und Einkünfte aus Derivaten gemäß § 27 Abs. 4 EStG 1988.

- **Weiters sind KESt-befreit auch Ausschüttungen an einen inländischen Immobilieninvestmentfonds aus einer Grundstücksgesellschaft iSd §§ 23 ff ImmoInvFG, soweit die Ausschüttungen auf Veräußerungsgewinne aus Immobilienveräußerungen zurückzuführen sind.**

Beteiligungserträge gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c EStG 1988 aus inländischen Gesellschaften, die dem Vermögen eines inländischen Kapitalanlagefonds oder inländischen Immobilieninvestmentfonds zugehen sind nicht von der Befreiung umfasst, sie unterliegen daher bereits bei der Ausschüttung durch die Kapitalgesellschaft dem KESt-Abzug.

29.6.11 Ausschüttungen und ausschüttungsgleiche Erträge aus inländischen Kapitalanlagefonds und inländischen Immobilien-Investmentfonds

Rz 7775

Die Befreiung umfasst in sachlicher Hinsicht Ausschüttungen sowie ausschüttungsgleiche Erträge aus in- und ausländischen Investmentfonds und Immobilieninvestmentfonds, soweit die Erträge aus Beteiligungserträgen iSd § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c EStG 1988 bestehen, deren Schuldner seine Geschäftsleitung oder den Sitz im Inland hat. Die Befreiung der Ausschüttung bzw. ausschüttungsgleichen Erträge, soweit sie auf inländische Beteiligungserträge entfallen, ist erforderlich, um insoweit eine doppelte Besteuerung zu vermeiden, da ein KESt-Abzug bereits bei der Ausschüttung an den Kapitalanlagefonds bzw. Immobilieninvestmentfonds erfolgte.

29.6.12 Befreiung von Kapitaleinkünften bei Privatstiftungen

Rz 7776

In sachlicher Hinsicht umfasst die Befreiung

- **inländische und ausländische Beteiligungserträge iSd § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c EStG 1988**
- **Zinsen und Erträge aus Kapitalforderungen gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988**
- **Entgelte und Vorteile, die neben Einkünften aus der Überlassung von Kapital iSd § 27 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden**
- **Eine vom Abzugsverpflichteten oder einem Dritten übernommene KESt**
- **Ausgleichszahlungen und Leihegebühren, die eine Privatstiftung als Verleiher oder Pensionsgeber vom Entleiher oder Pensionsnehmer erhält**
- **Einkünfte aus Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988**
- **Einkünfte aus Derivaten gemäß § 27 Abs. 4 EStG 1988.**

Die Befreiung umfasst in persönlicher Hinsicht Privatstiftungen, die nicht unter § 5 Z 6 KStG 1988 (keine Privatstiftungen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen) und die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen.

Rz 7776a

Nicht unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallende Privatstiftungen unterliegen mit Beteiligungserträgen gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c EStG 1988 der Beteiligungsertragsbefreiung gemäß § 10 KStG 1988. Mit Zinsen und sonstigen Erträgen aus Kapitalforderungen gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sowie Wertsteigerungen aus Kapitalanlagen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 und Einkünften aus Derivaten gemäß § 27 Abs. 4 EStG 1988 unterliegen sie der Zwischenbesteuerung gemäß § 13 Abs. 3 KStG 1988.

29.6.13 Beschränkt Steuerpflichtige gemäß § 98 EStG 1988 bzw. § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988

Rz 7777

Personen, die gemäß § 98 EStG 1988 bzw. gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht unterliegen (Personen, die im Inland weder Wohnsitz,

noch gewöhnlichen Aufenthalt bzw. Geschäftsleitung oder Sitz haben bzw. von der Zweitwohnsitzverordnung, BGBl. II Nr. 528/2003, Gebrauch gemacht haben) sind von der KESt befreit

- **mit Kapitaleinkünften, die nicht von der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 umfasst sind, wie Zinsen (ausgenommen § 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988), realisierte Wertsteigerungen und Einkünfte aus Derivaten;**
- **mit Einkünften aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft, an der der Steuerpflichtige oder im Fall eines unentgeltlichen Erwerbes sein Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre vor Veräußerung zu mindestens 1% beteiligt war. Einkünfte aus der Veräußerung einer derartigen Beteiligung sind durch den beschränkt Steuerpflichtigen stets im Wege der Veranlagung zu versteuern.**

Wurde in diesen Fällen ein KESt-Abzug vorgenommen, erfolgte dieser zu Unrecht und der Steuerpflichtige kann die Rückerstattung der KESt mittels Antrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO beantragen. Die Finanzamtszuständigkeit für die KESt-Rückerstattung richtet sich dabei nach § 23 iVm § 25 Z 3 AVOG 2010. Die Rückerstattung hat sonach vorrangig nach inländischem Recht stattzufinden, sodass in diesen Fällen keine Zuständigkeit des Finanzamtes Bruck-Eisenstadt-Oberwart nach § 18 AVOG 2010 gegeben ist.

29.7 Abgeltungswirkung

Rz 7778

Der Begriff „Steuerabgeltung" bedeutet im Anwendungsbereich des BBG 2011 lediglich, dass die davon erfassten, dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegenden Einkünfte – von der Regelbesteuerungsoption nach § 27a Abs. 5 EStG 1988 und der Verlustausgleichsoption nach § 97 Abs. 2 EStG 1988 abgesehen – grundsätzlich nicht in der Steuererklärung zu deklarieren sind. Dass die dem besonderen Steuersatz unterliegenden Einkünfte bei der Berechnung der Einkommensteuer weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim

Einkommen zu berücksichtigen sind, ergibt sich bereits aus § 27a Abs. 1 EStG 1988.

Rz 7778a

Die Steuerabgeltungswirkung umfasst dabei grundsätzlich neben den Einkünften aus der Überlassung von Kapital auch die Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen sowie die Einkünfte aus Derivaten. Dabei gilt, dass die Abgeltungswirkung immer dann, wenn sie die Früchte erfasst, auch die Substanzsteigerung umfasst (eine Ausnahme gilt lediglich im betrieblichen Bereich, näher dazu unten). Die Steuerabgeltung erstreckt sich weiters auf ausschüttungsgleiche Erträge aus Investmentfonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes 2011 (einschließlich pauschal ermittelte ausschüttungsgleiche Erträge aus Nichtmeldefonds) sowie auf jene aus Immobilieninvestmentfonds.

Rz 7778b

Aufgrund der Anknüpfung von § 97 Abs. 1 EStG 1988 an den Kapitalertragsteuerabzug, und dem in § 93 Abs. 1 EStG 1988 enthaltenen Ausschluss von Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 2 EStG 1988 nicht anwendbar ist, entfaltet der Kapitalertragsteuerabzug sowohl bei natürlichen Personen als auch bei Körperschaften grundsätzlich Abgeltungswirkung. Dabei gelten folgende Ausnahmen:

- **Bei Körperschaften, die dem § 7 Abs. 3 KStG 1988 unterliegen, entfaltet der Kapitalertragsteuerabzug niemals Abgeltungswirkung.**
- **Soweit Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 3 EStG 1988) und aus Derivaten (§ 27 Abs. 4 EStG 1988) im Rahmen der Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 (insbesondere betriebliche Einkunftsarten) erzielt werden, besteht keine Abgeltungswirkung. Es bleibt zwar der 25-prozentige Steuersatz nach § 27a Abs. 1 EStG 1988 erhalten, eine Veranlagung ist aber allein aufgrund der weiterhin bestehenden Möglichkeit,**

Teilwertabschreibungen vorzunehmen, notwendig. Weiters ist eine Veranlagung zur Berücksichtigung von Anschaffungsnebenkosten geboten, da der Kapitalertragsteuerabzug stets auf Basis der für Privatvermögen geltenden Regelungen erfolgt (siehe Abschnitt 29.5.2.1).

- **Kapitalvermögen, dessen Anschaffungskosten pauschal nach § 93 Abs. 4 EStG 1988 angesetzt wurden, ist von der Abgeltungswirkung ausgeschlossen (siehe Abschnitt 29.5.1.1.4). Es hat daher stets eine Veranlagung zum besonderen Steuersatz zu erfolgen. Dagegen ist Kapitalvermögen, dessen Anschaffungskosten im Übergangszeitraum gemäß § 124b Z 185 lit. a EStG 1988 iVm der Wertpapier-Anschaffungskosten-VO vom gemeinen Wert abgeleitet wurden, grundsätzlich von der Abgeltungswirkung umfasst.**
- **Soweit eine der in § 93 Abs. 5 EStG 1988 enthaltenen, ausschließlich für den Kapitalertragsteuerabzug maßgeblichen Fiktionen (siehe Abschnitt 29.5.2) angewendet wurde, und diese nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht, entfaltet der Kapitalertragsteuerabzug keine Abgeltungswirkung.**
- **Soweit beim Verlustausgleich von der depotführenden Stelle nicht den tastsächlichen Gegebenheiten entsprechende Angaben des Depotinhabers im Sinne des § 93 Abs. 6 Z 4 lit. a und b EStG 1988 (betreffend treuhändig bzw. für betriebliche Zwecke gehaltene Depots) berücksichtigt wurden, entfaltet der Kapitalertragsteuerabzug keine Abgeltungswirkung.**

29.8 Völkerrechtlich privilegierte Anleger

29.8.1 Diplomaten

29.8.1.1 Allgemeines

Rz 7779

Mit diplomatischen, berufskonsularischen oder vergleichbaren Vorrechten ausgestattete Personen werden in Österreich nur nach den Regeln der beschränkten Steuerpflicht einer Besteuerung unterzogen (VwGH 29.1.1965, 0202/63). Durch den vollständigen Wegfall der beschränkten Steuerpflicht für

Zinsen entfällt für diesen Personenkreis die Verpflichtung zur Entrichtung der Kapitalertragsteuer.

29.8.1.2 Unter "Diplomaten" fallender Personenkreis

Rz 7780

Der solcherart begünstigte Personenkreis umfasst nicht nur im Diplomatenrang oder berufskonsularischen Rang stehende Beamte der in Österreich errichteten Botschaften, Konsulate und ständigen Vertretungen bei internationalen Organisationen (Art. 34 der Wiener Diplomatenkonvention, BGBl. Nr. 66/1966, und Art. 49 Abs. 1 der Wiener Konsularkonvention, BGBl. Nr. 318/1969), sondern auch das nach Österreich entsandte administrative und technische Personal der Botschaften (Art. 37 Abs. 2 der Wiener Diplomatenkonvention), der Berufskonsulate sowie die im gemeinsamen Haushalt lebenden Familienmitglieder (Art. 37 Abs. 1 der Wiener Diplomatenkonvention, Art. 49 Abs. 1 der Wiener Konsularkonvention).

Rz 7781

Begünstigt sind ferner alle Beamten (einschließlich der im gemeinsamen Haushalt lebenden Familienmitglieder) der in Österreich errichteten internationalen Organisationen, die auf Grund der bestehenden Amtssitzabkommen und im Hinblick auf das vorzitierte VwGH-Erkenntnis nur wie beschränkt Steuerpflichtige zu behandeln sind (Beamte, die nicht mit ihren Auslandseinkünften und -vermögenswerten besteuert werden dürfen).

29.8.1.3 Nachweis des Diplomatenstatus

Rz 7782

Die Steuerfreistellung setzt eine entsprechende Nachweisführung voraus, die durch Festhalten der entsprechenden Nummern der vom Bundesministerium für Auswärtige Angelegenheiten ausgestellten Legitimationskarten und Überprüfung des Vorliegens eines ausländischen Reisepasses erfüllt werden kann.

29.8.2 Diplomatische und berufskonsularische Vertretungsbehörden

29.8.2.1 Allgemeines

Rz 7783

Diplomatische und berufskonsularische Vertretungsbehörden sind nach Völkergewohnheitsrecht insoweit körperschaftsteuerfrei, als sie nur im Rahmen ihres amtlichen Aufgabenkreises in Österreich tätig sind. Sie unterliegen insoweit auch nicht der Kapitalertragsteuerabzugspflicht. Gleiches gilt für die ständigen Vertretungen ausländischer Staaten bei den in Österreich errichteten internationalen Organisationen.

29.8.2.2 Amtlicher Aufgabenkreis einer ausländischen Vertretungsbehörde

Rz 7784

Der Kapitalertragsteuerabzug kann unterbleiben, wenn der Leiter der Vertretungsbehörde schriftlich bestätigt, dass die die steuerbefreiten Erträge abwerfenden Kapitalanlagen für den amtlichen Aufgabenkreis der Vertretungsbehörde benötigt werden (vgl. Abschnitt 3 Abs. 5 des Erlasses des BMF vom 7. März 1989, 13 5911/1-IV/13/89, AÖF Nr. 142/1989).

29.8.2.3 Privilegierung anderer Einrichtungen ausländischer Staaten in Österreich

Rz 7785

Andere Einrichtungen ausländischer Staaten in Österreich sind im Allgemeinen nicht begünstigt, es sei denn, dass solchen Einrichtungen Privilegien auf Grund besonderer Vorschriften gewährt wurden, wie etwa dem Französischen Kulturinstitut (BGBl. Nr. 220/1947), dem Lycée Français (BGBl. Nr. 44/1983) und der Amerikanischen Internationalen Schule (BGBl. Nr. 665/1991).

29.8.3 Internationale Organisationen

29.8.3.1 Allgemeines

Rz 7786

Internationale Organisationen sind nach Maßgabe der in Betracht kommenden völkerrechtlichen Privilegienabkommen persönlich von der Körperschaftsteuer befreit. Diese Befreiung betrifft auch den Kapitalertragsteuerabzug. Gleiches gilt für internationale Organisationen, die unter das Bundesgesetz über die Einräumung von Privilegien und Immunitäten für internationale Organisationen, BGBl. Nr. 677/1977, fallen, soweit ein solches Privileg durch eine auf der genannten gesetzlichen Ermächtigung beruhende diesbezügliche Regierungsverordnung zuerkannt worden ist.

29.8.3.2 Amtlicher Aufgabenbereich einer internationalen Organisation

Rz 7787

Nach Maßgabe von Abschnitt 3 Abs. 4 des Erlasses des BMF vom 7. März 1989, 13 5911/1-IV/13/89, AÖF Nr. 142/1989, kann der Kapitalertragsteuerabzug unterbleiben, wenn die über die Kapitalanlagen verfügungsberechtigten zwei Organisationsbeamten schriftlich bestätigen, dass die die steuerbefreiten Erträge abwerfenden Kapitalanlagen für den amtlichen Aufgabenkreis der privilegierten Einrichtung benötigt werden.

29.9 Nachversteuerung von nicht bestimmungsgemäß verwendeten Anteilen an einer Zukunftsvorsorgeeinrichtung

Rz 7788

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.

Randzahlen **7789** bis 7900: *derzeit frei*

In den Rz 7906, 7908, 7913, 7916, 7918, 7920, 7923, 7924, 7932, 7941, 7945, 7948, 7949, 7951 bis 7953, 7963 bis 7965, 7969, 7971 bis 7973, 7977, 7978, 7980, 8004a und 8038 sowie den Abschnittsüberschriften zu den Abschnitten 30.1.3 bis 30.1.6 und zu dem Abschnitt 30.1.8 werden die Gesetzeszitate „§ 98 Z 1, § 98 Z 2, § 98 Z 3, § 98 Z 4, § 98 Z 5, § 98 Z 5 lit. a, § 98 Z 5 lit. b, § 98 Z 6, § 98 Z 7 und § 98 Z 8" durch die Gesetzeszitate **„§ 98 Abs. 1 Z 1, § 98 Abs. 1 Z 2, § 98 Abs. 1 Z 3, § 98 Abs. 1 Z 4, § 98 Abs. 1 Z 5, § 98 Abs. 1 Z 5 lit. a, § 98 Abs. 1 Z 5 lit. b, § 98 Abs. 1 Z 6, § 98 Abs. 1 Z 7 und § 98 Abs. 1 Z 8"** ersetzt.

Rz 7936b wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 7936b

Da nur die ab Inkrafttreten der Neuregelung (Veranlagung 2006) entstandenen stillen Reserven **im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen waren**, ist in Bezug auf Gebäude und Grundstücke, die bei Zugehörigkeit zum **Betriebsvermögen** ebenfalls mit ihren stillen Reserven steuerpflichtig werden, in § 124b Z 131 EStG 1988 vorgesehen:

Wäre die stille Reserve bei gedanklicher Weitergeltung der Rechtslage **vor dem 1.1.2006** dem Grunde nach nicht (als Spekulationsgeschäft) steuerpflichtig, **werden als Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988** nur die seit Inkrafttreten der Neuregelung entstandene stille Reserve erfasst, da die bis zum Inkrafttreten angewachsene stille Reserve vom Veräußerungsgewinn abzuziehen ist. Der Abzug kann aber höchstens in Höhe der gesamten stillen Reserve erfolgen (§ 124b Z 131 lit. a EStG 1988).

Erfolgt die Veräußerung nach dem 31.3.2012 ist aber die stille Reserve, die vor dem 1.6.2006 angewachesen ist, als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nach § 98 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 zu erfassen (soweit diese zum Zeitpunkt der Veräußerung noch vorhanden sind).

Beispiel 1:

Fall	*Anschaffungskosten des zum Anlagevermögen gehörenden* ***Grundstücks***	*Gemeiner Wert zum 1.1.2006*	*Veräußerungserlös zum 1.1.2015*[*)]	***Einkünfte aus Gewerbebetrieb*** *(Wertzuwachs des Gebäudes ab*	***Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (Wertzuwachs***

				1.1.2006)	***vor 1.1.2006)***
1	*100*	*250*	*270*	*20 (=270 - 250)*	***150 (=250 – 100)***
2	*120*	*210*	*180*	*0*	***60 (=180 – 120)***

~~*Die Veräußerung erfolgt außerhalb der Spekulationsfrist, die Veräußerung des Grund und Bodens bleibt außer Ansatz (§ 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988) und ist auch nicht als Spekulationsgeschäft zu erfassen.*~~

Wäre die **vor dem 1.1.2006 angewachsene** stille Reserve bei gedanklicher **Veräußerung zum 31.3.2012 nicht steuerhängig (außerhalb der Spekulationsfrist), können die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen pauschal nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 ermittelt werden. Als Basis für die Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten ist der gemeine Wert zum 1.1.2006 heranzuziehen.**

Hinsichtlich des Grund und Bodens ist zu unterscheiden, ob dieser zum 31.3.2012 im Betriebsvermögen steuerverfangen war oder nicht (siehe dazu Rz 769 ff und 779 ff).

Beispiel 2:

Anschaffungskosten des zum Anlagevermögen gehörenden (§ 4 Abs. 1-Ermittler)	***Gemeiner Wert zum 1.1.2006***	***Veräußerungs-erlös zum 1.1.2015***	***Einkünfte aus Gewerbe-betrieb***	***Einkünfte aus privaten Grundstücks-veräußerungen***
Gebäude 100	***250***	***270***	***20 (=270 - 250)***	***35 (250*0,14)***
Grund und Boden 120	***160***	***200***	***28 (200*0,14)***	***0***

~~xx)~~ ~~Die Veräußerung des Grund und Boden bleibt zwar bei Ermittlung der gewerblichen Einkünfte außer Ansatz (§ 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988), ist aber als Spekulationsgeschäft zu erfassen.~~

~~xxx)~~ ~~Der Wertzuwachs ist hinsichtlich des Gebäudes als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und hinsichtlich des Grund und Bodens als Spekulationseinkünfte zu erfassen.~~

Im Fall einer Entnahme **eines Gebäudes sind nur die bei einer gedanklichen Veräußerung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zu**

erfassen. Die vor dem 1.1.2006 angewachsene stille Reserve ist erst bei der Veräußerung aus dem Privatvermögen bzw. im Falle einer späteren neuerlichen Einlage aus dem Betriebsvermögen, als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nach § 30 EStG 1988 zu erfassen.

Die Überschrift 30.1.7 und die Rz 7965 werden geändert

30.1.7 Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988)

30.1.7.1 Steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen~~einkünfte~~

Rz 7965

Beschränkt Steuerpflichtige unterliegen mit ~~Kapitalerträgen~~ **Einkünften aus Kapitalvermögen** iSd § 27 EStG 1988 nach Maßgabe des § 98 **Abs. 1** Z 5 EStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht. Handelt es sich bei Kapitaleinkünften um solche aus Kapitalanlagen inländischer Betriebsstätten von beschränkt Steuerpflichtigen, unterliegen diese Einkünfte nach Maßgabe des § 27 EStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht nach § 98 **Abs. 1** Z 3 EStG 1988. § 98 **Abs. 1** Z 5 EStG 1988 ist diesfalls nicht anwendbar. Unterhält hingegen der beschränkt Steuerpflichtige, der im Rahmen seines ausländischen Unternehmens in Österreich Kapitaleinkünfte iSd § 27 EStG 1988 erzielt, keine inländische Betriebsstätte, unterliegen die Kapitaleinkünfte auf Grund der isolierenden Betrachtungsweise nach Maßgabe des § 98 **Abs. 1** Z 5 EStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht.

Die beschränkte Steuerpflicht iSd § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 erfuhr mit dem BBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010 eine Anpassung an die Neuregelung der Besteuerung von Kapitalvermögen (zur zeitlichen Anwendbarkeit siehe § 124b Z 184 EStG 1988). Eine Ausdehnung der beschränkten Steuerpflicht iSd § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 erfolgte dabei grundsätzlich nur im Hinblick auf die Einbeziehung von realisierten Wertsteigerungen in die Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Rz 7965a wird eingefügt

Rz 7965a

Der beschränkten Steuerpflicht iSd § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 idF BBG 2011 unterliegen Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG 1988, wenn

- **es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 oder § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 handelt und Kapitalertragsteuer einzubehalten war (§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988, Inländische Beteiligungserträge und Zuwendungen an Privatstiftungen, siehe Rz 7966),**
- **es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 handelt und das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz uÄ gesichert ist (§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988, Einkünfte aus besichertem Kapitalvermögen, siehe Rz 7967),**
- **es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 handelt und Abzugssteuer gemäß § 99 EStG 1988 einzubehalten war (§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. c EStG 1988, Einkünfte als stiller Gesellschafter, siehe Rz 7968).**
- **es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen aus im Inland gelegenen Immobilien iSd §§ 40 und 42 Immobilien-Investmentfondsgesetz handelt (§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988, Einkünfte aus Immobilieninvestmentfonds, siehe Rz 7969),**
- **es sich um Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen aus Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften handelt, an der der Steuerpflichtige in den letzten fünf Kalenderjahren zu mindestens 1% beteiligt war (§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988, Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen, siehe Rz 7970).**

Rz 7966 wird geändert

Rz 7966

a) Inländische Beteiligungserträge

~~Die beschränkte Steuerpflicht~~ **Der beschränkten Steuerpflicht** gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. a ~~und b~~ EStG 1988 ~~erstreckt sich auf:~~ **unterliegen zunächst Einkünfte aus der**

Überlassung von Kapital iSd § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ~~Ausschüttungen aus Anteilsrechten (§ 93 Abs. 2 Z 1)~~**. Voraussetzung für die beschränkte Steuerpflicht ist, dass der Abzugsverpflichtete Schuldner der Kapitalerträge iSd § 95 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 ist und Kapitalertragsteuer einzubehalten war (§ 93 Abs. 1 EStG 1988). Besteht daher eine Befreiung von der Kapitalertragsteuer gemäß § 94 EStG 1988, unterliegen die Einkünfte auch nicht der beschränkten Steuerpflicht. Die beschränkte Steuerpflicht iSd § 98 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 erstreckt sich folglich auf**

- **Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung (§ 27 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988),**
- **gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§ 27 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988),**
- **gleichartige Bezüge aus Genussrechten (somit sozietäre, nicht aber obligationenähnliche Genussrechte) und Bezüge aus Partizipationskapital iSd BWG oder VAG (§ 27 Abs. 2 Z 1 lit. c EStG 1988) sowie**
- **Bezüge aus Agrargemeinschaften (§ 27 Abs. 2 Z 1 lit. d EStG 1988),**

soweit keine Befreiung vom KESt-Abzug besteht. Auch verdeckte Ausschüttungen unterliegen der beschränkten Steuerpflicht.

Weiters erstreckt sich die beschränkte Steuerpflicht auch auf Ausgleichszahlungen, die der Verleiher eines Wertpapiers von einem Kreditinstitut erhält.

b) Zuwendungen von inländischen Privatstiftungen nach Maßgabe des § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988

Der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 unterliegen weiters Zuwendungen einer nicht gemeinnützigen Privatstiftung. Voraussetzung für die beschränkte Steuerpflicht ist wiederum, dass die Zuwendung einem Kapitalertragsteuerabzug unterliegt. Zuwendungen von ausländischen Stiftungen sind daher grundsätzlich nicht von der beschränkten Steuerpflicht umfasst.

- ~~Gewinnanteile stiller Gesellschafter (§ 93 Abs. 2 Z 2 EStG 1988), nicht aber solche „nach Art eines stillen Gesellschafters“ (siehe dazu Rz 6153).~~

Rz 7967 wird geändert

Rz 7967

Einkünfte aus besichertem Kapitalvermögen

~~Voraussetzung für ein Besteuerungsrecht ist in allen Fällen, daß Kapitalertragsteuer abzuziehen ist, dh. eine Befreiung gemäß § 94 EStG 1988 oder § 94a EStG 1988 nicht eintritt. Der beschränkten Steuerpflicht unterliegen nur sozietäre Genussrechte (§ 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988), nicht aber obligationenrechtliche Genussrechte. Unter die beschränkte Steuerpflicht fallen auch verdeckte Ausschüttungen.~~

Die beschränkte Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988 umfasst Einkünfte aus der Überlassung von Kapital iSd § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (Zinsen und andere Erträgnisse aus Kapitalforderungen jeder Art), wenn diese unmittelbar oder mittelbar durch inländisches Vermögen, etwa inländischen Grundbesitz oder grundstücksgleiche Rechte, gesichert werden.

Eine unmittelbare Besicherung liegt zB bei dinglicher Sicherung des ertragbringenden Kapitalvermögens durch Eintragung in das Grundbuch (Pfandrecht) vor. Eine mittelbare Besicherung liegt zB vor, wenn Betriebsvermögen des Schuldners als Besicherung dient und dazu inländische Grundstücke gehören.

Unabhängig von einer Besicherung unterliegen Zinsen aus Forderungswertpapieren nicht der beschränkten Steuerpflicht iSd § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988.

Sind Einkünfte gleichzeitig Kapitalerträge iSd § 98 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 sowie Kapitalerträge iSd § 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988, sind sie als Einkünfte nach lit. a zu beurteilen, weil es sich bei lit. b lediglich um einen Auffangtatbestand handelt.

Rz 7968 wird geändert

Rz 7968

Einkünfte als stiller Gesellschafter

~~- Kapitaleinkünfte iSd § 27 EStG 1988, die unmittelbar oder mittelbar besichert sind (zB durch inländischen Grundbesitz); keine beschränkte Steuerpflicht besteht, wenn die Zinsen die in § 99a EStG 1988 umschriebenen Voraussetzungen erfüllen.~~

~~Unmittelbare Besicherung liegt zB bei dinglicher Sicherung des ertragbringenden Kapitalvermögens durch Eintragung in das Grundbuch (Pfandrecht) vor. Mittelbare Besicherung liegt zB vor, wenn Betriebsvermögen des Schuldners als Besicherung dient und dazu inländische Grundstücke gehören. Ausgenommen von der beschränkten Steuerpflicht auf Grund von Besicherung sind Forderungswertpapiere iSd § 93 Abs. 3 EStG 1988.~~

Der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. c EStG 1988 unterliegen Gewinnanteile iSd § 27 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter oder nach Art eines stillen Gesellschafters. Diese Einkünfte unterliegen seit dem 1. April 2012 nicht dem KESt-Abzug (§ 93 Abs. 1 iVm § 27a Abs. 2 Z 3 EStG 1988); § 98 Abs. 1 Z 5 lit. c EStG 1988 normiert daher einen eigenen Steuertatbestand. Gewinnanteile aus der Beteiligung als stiller Gesellschafter unterliegen unter der Voraussetzung der beschränkten Steuerpflicht, dass Abzugssteuer gemäß § 99 EStG 1988 einzubehalten war. Dies ist bei Einkünften iSd § 27 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 dann der Fall, wenn die stille Beteiligung an einem inländischen Unternehmen besteht (§ 99 Abs. 1 Z 7 EStG 1988). Damit werden nur Einkünfte aus Beteiligungen beschränkt Steuerpflichtiger an inländischen stillen Gesellschaften von der beschränkten Steuerpflicht erfasst. Die Abzugssteuer beträgt in diesen Fällen 25%.

Rz 7969 wird geändert

Rz 7969

Einkünfte aus Immobilien-Investmentfonds

~~Sind Einkünfte gleichzeitig Kapitalerträge iSd § 98 Z 5 lit. a EStG 1988 sowie Kapitalerträge iSd § 98 Z 5 lit. b EStG 1988, sind sie als Einkünfte nach lit. a zu beurteilen, weil es sich bei lit. b lediglich um einen Auffangtatbestand handelt.~~

Der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne der §§ 40 und 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes, wenn es sich um im Inland gelegene Immobilien handelt. Unerheblich ist hingegen, ob es sich um einen inländischen oder ausländischen Immobilienfonds handelt. Die beschränkte Steuerpflicht iSd § 98 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988 besteht unabhängig vom Abzug einer Kapitalertragsteuer.

Rz 7969a wird eingefügt

Rz 7969a

Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen

Der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen aus der Veräußerung einer Beteiligung

- **an einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft, an der der beschränkt Steuerpflichtige oder im Falle eines unentgeltlichen Erwerbs sein Rechtsvorgänger**
- **zu mindestens 1% in den letzten fünf Kalenderjahren beteiligt war.**

Die Besitzzeiten eines unentgeltlichen Rechtsvorgängers sind gegebenenfalls einzuberechnen. Einlagenrückzahlungen sind von der beschränkten Steuerpflicht iSd § 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988 umfasst, soweit diese die Anschaffungskosten der Beteiligung übersteigen.

Die Überschrift 30.1.7.2 und Rz 7971 werden geändert

30.1.7.2 Nicht steuerpflichtige ~~Kapitaleinkünfte~~ Einkünfte aus Kapitalvermögen

Rz 7971

~~Insb.~~ **Insbesondere** folgende ~~Kapitalerträge~~ **Einkünfte aus Kapitalvermögen** iSd § 27 EStG 1988 unterliegen nicht der beschränkten Steuerpflicht **iSd § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988**:

- Zinserträge aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten, denen ein Bankgeschäft zugrunde liegt ~~(§ 93 Abs. 2 Z 3 EStG 1988)~~,
- **Erträge aus Privatdarlehen, die nicht durch inländischen Grundbesitz uÄ besichert werden,**
- ~~Kapitalerträge~~ **Erträge** aus Forderungswertpapieren **(etwa Anleihen, Pfandbriefe)** ~~(§ 93 Abs. 3 EStG 1988),~~
- ~~Gewinnanteile aus der Beteiligung lediglich „nach Art eines typischen (echten) stillen Gesellschafters" (§ 27 Abs. 1 Z 2 EStG 1988, siehe dazu Rz 6153; Gewinnanteile stiller Gesellschafter unterliegen hingegen der beschränkten Steuerpflicht, zur Unterscheidung vgl. Rz 6153),~~
- Zinsen und andere Erträge aus Darlehen ~~(§ 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988),~~
- Zinsen aus partiarischen Darlehen,
- Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen ~~(§ 27 Abs. 1 Z 5 EStG 1988)~~,
- Unterschiedsbeträge zwischen der eingezahlten Versicherungsprämie und der Versicherungsleistung ~~gemäß § 27 Abs. 1 Z 6 EStG 1988~~,
- Zinsen aus Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen sind (**siehe explizit** § 98 **Abs. 1** Z 5 letzter Satz EStG 1988),
- Zinsen, die die **Voraussetzungen iSd** ~~in~~ § 99a EStG 1988 ~~umschriebenen Voraussetzungen~~ erfüllen (konzerninterne Zinsen an EU-Gesellschaften, auch im Fall einer hypothekarischen Besicherung),
- **Realisierte Wertsteigerungen aus der Veräußerung von Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften, wenn die Beteiligungshöhe in den letzten 5 Jahren unter 1% lag.**

Rz 7972a wird geändert und wird zu Rz 7971a; die Überschrift 30.1.7.3 entfällt.

Rz 7971a

~~Bei einem Wechsel in die beschränkte Steuerpflicht bleibt die Steuerbefreiung nach Maßgabe des § 27 Abs. 3 EStG 1988 erhalten.~~

Die Steuerbefreiungen für Genussscheine und junge Aktien sowie Ausschüttungen aus Aktien und Genussrechten von Mittelfinanzierungsgesellschaften sind für beschränkt Steuerpflichtige in gleicher Weise anzuwenden wie für unbeschränkt Steuerpflichtige (siehe Abschnitt 20.2.5.1 und 20.2.5.2).

Die Abschnitte 30.1.7.3 bis 30.1.7.8 mit den Rz 7972 bis 7972g werden neu eingefügt.

30.1.7.3 Befreiung vom KESt-Abzug für beschränkt Steuerpflichtige gemäß § 98 EStG 1988

Rz 7972

Personen, die gemäß § 98 EStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht unterliegen (Personen, die im Inland weder Wohnsitz, noch gewöhnlichen Aufenthalt bzw. Geschäftsleitung oder Sitz haben bzw. von der Zweitwohnsitzverordnung, BGBl. II Nr. 528/2003, Gebrauch gemacht haben) sind gemäß § 94 Z 13 EStG 1988 von der KESt befreit

- **mit Kapitaleinkünften, die nicht von der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 umfasst sind, wie Zinsen (ausgenommen § 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988), realisierte Wertsteigerungen und Einkünfte aus Derivaten;**
- **mit Einkünften aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft, an der der Steuerpflichtige oder im Fall eines unentgeltlichen Erwerbes sein Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre vor Veräußerung zu mindestens 1% beteiligt war (§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988). Einkünfte aus der Veräußerung einer derartigen Beteiligung sind**

durch den beschränkt Steuerpflichtigen stets im Wege der Veranlagung zu versteuern.

Wurde in diesen Fällen ein KESt-Abzug vorgenommen, erfolgte dieser zu Unrecht und der Steuerpflichtige kann die Rückerstattung der KESt bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, mittels Antrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO beantragen. Die Finanzamtszuständigkeit für die KESt-Rückerstattung richtet sich dabei nach § 23 iVm § 25 Z 3 AVOG 2010. Die Rückerstattung hat sonach vorrangig nach inländischem Recht stattzufinden, sodass in diesen Fällen keine Zuständigkeit des Finanzamtes Bruck-Eisenstadt-Oberwart nach § 18 AVOG 2010 gegeben ist. Im Zuge dieser Antragstellung ist die Ausländereigenschaft durch Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung nachzuweisen.

30.1.7.4 Doppelwohnsitz

Rz 7972a

Haben Personen neben ihrem ausländischen Wohnsitz einen weiteren österreichischen Wohnsitz, so unterliegen sie - ungeachtet einer nach Doppelbesteuerungsabkommen allenfalls gegebenen ausländischen Ansässigkeit - innerstaatlich der unbeschränkten Steuerpflicht. § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 ist auf sie nicht anwendbar. Eine Befreiung von der Kapitalertragsteuerpflicht kann daher niemals auf Basis dieser Bestimmung zum Zuge kommen, sondern nur auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen (allenfalls auf Grund von Maßnahmen nach § 103 EStG 1988 oder § 48 BAO). Dies gilt auch für Staatsbürger der nicht an Österreich angrenzenden Staaten.

30.1.7.5 Zweitwohnsitz

Rz 7972b

Personen, die sich länger als fünf Kalenderjahre im Ausland befinden und im Inland lediglich über eine Wohnung verfügen, die sie allein oder gemeinsam mit anderen inländischen Wohnungen nicht länger als 70 Tage pro Jahr benützen (§ 1

Abs. 1 der Zweitwohnsitzverordnung, BGBl. II Nr. 528/2003), haben keinen Wohnsitz im Sinne des § 1 EStG 1988 und unterliegen daher nicht der unbeschränkten, sondern der beschränkten Steuerpflicht. Die Bank ist im Zusammenhang mit der Kapitalertragsteuer-Erhebung nicht verpflichtet, das Vorliegen der Verordnungsvoraussetzungen (Vorlage des gemäß § 1 Abs. 2 Zweitwohnsitzverordnung, BGBl. II Nr. 528/2003 zu führenden Verzeichnisses über die Tage der inländischen Wohnungsbenützung) 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 oder aus sonstigen Gründen Zweifel daran, sind diese Erkenntnisse auch für steuerliche Zwecke zu verwerten. Bis zur endgültigen Klärung des Sachverhalts ist jedenfalls ein KESt-Abzug vorzunehmen.

30.1.7.6 Nachweis der beschränkten Steuerpflicht

30.1.7.6.1 Nachweis allgemein

Rz 7972c

Unterliegen Kapitalerträge ausländischer Anleger 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 (auszahlende 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.

30.1.7.6.2 Nachweis der beschränkten Steuerpflicht für österreichische Staatsbürger oder Staatsbürger der Nachbarstaaten Österreichs im Besonderen

Rz 7972d

Anleger, die österreichische Staatsbürger oder Staatsbürger der Nachbarstaaten Österreichs sind, müssen zusätzlich schriftlich erklären, dass sie in Österreich keinen Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne des § 26 BAO haben. An die Stelle dieser Erklärung kann auch eine Erklärung des Anlegers treten, dass dieser ausschließlich über eine oder mehrere inländische Wohnungen verfügt, die gemäß § 1 der Zweitwohnsitzverordnung, BGBl. II Nr. 528/2003, keinen Wohnsitz im Sinne des § 1 EStG 1988 begründen. Darüber hinaus darf vom Steuerabzug nur abgesehen werden, wenn sich das betreffende Forderungswertpapier auf dem Depot einer inländischen Bank befindet.

Die Erklärung ist bei Änderung von einer ausländischen auf eine inländische Zustelladresse erneut vom Anleger abzuverlangen.

30.1.7.7 Zusätzliche Nachweise für ausländische Körperschaften

Rz 7972e

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 und Sitz 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.

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.

Rz 7972f

Bei ausländischen Stiftungen (Anstalten oder Trusts) darf ein KESt-Abzug nur unterbleiben, wenn diese als intransparent anzusehen sind (vgl. dazu insbesondere StiftR 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

berechtigte 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.

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 Kapitalertrag (Früchte und Wertsteigerungen) 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 7979.

Ist der Kapitalertrag 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 7976 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.

30.1.7.8 Einsichtnahme in die Aufzeichnungen der Kreditinstitute

Rz 7972g

Die Abgabenbehörden können die unter Rz 7772 ff angeführten Aufzeichnungen dann einsehen, wenn ein Finanzstrafverfahren wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, eingeleitet worden ist (§ 38 Abs. 2 BWG). Überdies können die Abgabenbehörden jederzeit prüfen, ob die Voraussetzungen für ein Unterbleiben des Steuerabzugs dem Grunde nach gegeben sind (§ 38 Abs. 3 BWG). Das Kreditinstitut hat den Abgabenbehörden die Überprüfung zu ermöglichen, ob für die einzelnen Einlagen- und Depotkonten überhaupt Aufzeichnungen geführt werden. Es steht den Kreditinstituten frei, Vorkehrungen zu treffen, dass bei der Überprüfung der festgehaltenen Aufzeichnungen eine Zuordnung zu den einzelnen Einlagen- und Depotkonten für die Abgabenbehörden nicht möglich ist (insb. durch jeweiliges Abdecken bestimmter Teile der Aufzeichnungen). Sollte es der Abgabenbehörde durch diese Vorkehrungen jedoch nicht möglich sein, zu überprüfen, ob die Voraussetzungen für ein Unterbleiben des Steuerabzugs dem Grunde nach gegeben sind, entfällt die Befreiung vom Kapitalertragsteuerabzug. Soweit dadurch der Abgabenbehörde abgabenrechtlich relevante Umstände, die über Zwecke der Kapitalertragsteuerüberprüfung hinausgehen, bekannt werden, dürfen diese für ein anderes Abgabenverfahren weder weitergegeben noch verwendet werden. Es dürfen auch keine Abschriften oder Kopien der Unterlagen von Kreditinstituten angefertigt werden.

Die Überschrift 30.1.9 und Rz 7985 bis 7987 werden geändert

30.1.9 ~~Spekulationseinkünfte~~ Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 98 Abs. 1 Z 7 EStG 1988)

Rz 7985

Rechtslage für Grundstücksveräußerungen ab dem 1. April 2012

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen im Sinne des § 30 EStG 1988 seit dem 1. April 2012 der beschränkten Steuerpflicht, soweit es sich um inländische Grundstücke handelt. Diese Anpassung steht im Zusammenhang mit der Neuregelung der Besteuerung privater Grundstücksveräußerungen im Rahmen des 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012. Die Bestimmungen der §§ 30 ff EStG 1988 sind auch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 anzuwenden (siehe Rz 6620 ff). Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG 1988 unterliegen folglich auch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht grundsätzlich dem besonderen Steuersatz von 25% (§ 30a EStG 1988) sowie den Bestimmungen zur Immobilienertragsteuer (§ 30b EStG 1988) sowie zur Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer durch den Parteienvertreter (§ 30c EStG 1988); siehe dazu Rz 6702 ff.

> ***Beispiel 1:***
>
> ***Der beschränkt Steuerpflichtige A veräußert ein inländisches privates Grundstück. Die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen sind nach § 98 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 steuerlich zu erfassen; der besondere Steuersatz iHv 25% ist anwendbar. Allerdings ist auf Antrag des beschränkt Steuerpflichtigen eine Option in die Regelbesteuerung unter Anwendung des progressiven Tarifes möglich. Macht der beschränkt Steuerpflichtige von der Regelbesteuerungsoption jedoch nicht Gebrauch und wird eine Immobilienertragsteuer durch den Parteienvertreter berechnet und entrichtet, entfaltet diese grundsätzlich Abgeltungswirkung. Es ist jedoch auf Antrag die Aufnahme des Veräußerungsvorganges in die Veranlagung unter Anwendung des besonderen Steuersatzes von 25% möglich. Eine Veranlagung durch den beschränkt Steuerpflichtigen ist jedenfalls dann vorzunehmen, wenn keine Immobilienertragsteuer durch den Parteienvertreter entrichtet wurde oder keine Abgeltungswirkung im Sinne des § 30b Abs. 2 EStG 1988 gegeben ist.***

Neben den Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 98 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sind auch für Grundstücksveräußerungen im Rahmen der Einkünfte iSd § 98 Abs. 1 Z 1 bis 3 EStG 1988 die Regelungen hinsichtlich des besonderen Steuersatzes (§ 30a EStG 1988), der Entrichtung der Immobilienertragsteuer (§ 30b EStG 1988) sowie der Mitteilung und Selbstberechnung durch den Parteienvertreter (§ 30c EStG 1988) anzuwenden (siehe § 98 Abs. 4 EStG 1988). Folglich unterliegen auch Einkünfte aus der Veräußerung eines einem ausländischen Betrieb zugehörigen, inländischen Grundstücks grundsätzlich dem besonderen Steuersatz von 25%.

> ***Beispiel 2:***
>
> ***Der beschränkt Steuerpflichtige A veräußert ein seinem ausländischen Gewerbebetrieb zugehöriges inländisches Grundstück (das nicht bereits eine Betriebsstätte des ausländischen Betriebs darstellt). Die Einkünfte sind nach § 98 Abs. 1 Z 3 Teilstrich 3 EStG 1988 steuerlich zu erfassen, es liegen folglich Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor (Durchbrechung der Isolationstheorie). Gemäß § 98 Abs. 4 EStG 1988 sind die Regelungen der §§ 30a bis 30c EStG 1988 jedoch auch auf Einkünfte iSd § 98 Abs. 1 Z 1 bis 3 EStG 1988 anwendbar. Folglich unterliegen die Einkünfte aus der Veräußerung des dem ausländischen Gewerbetrieb zugehörigen inländischen Grundstücks dem besonderen Steuersatz von 25% (§ 30a Abs. 1 EStG 1988). Auch wenn die Entrichtung der Immobilienertragsteuer durch den Parteienvertreter vorgenommen wird, entfaltet diese keine Abgeltungswirkung, weil das veräußerte Grundstück einem (ausländischen) Betrieb zuzurechnen ist. Die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung sind daher jedenfalls in der Veranlagung des beschränkt Steuerpflichtigen unter Anwendung des besonderen Steuersatzes von 25% zu berücksichtigen. Die Option in die Regelbesteuerung unter Anwendung des progressiven Tarifes ist auf Antrag allerdings möglich (§ 30a Abs. 2 EStG 1988).***

Rz 7986

Ist das anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen dem Art. 13 OECD-Musterabkommen nachgebildet, erfolgt die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen im Belegenheitsstaat. Einkünfte aus der Veräußerung von beweglichem Vermögen wird hingegen dem Ansässigkeitsstaat des Einkünfteempfängers zur Besteuerung zugeteilt, ausgenommen es handelt sich um Vermögen einer im anderen Staat gelegenen Betriebsstätte bzw. festen Einrichtung.

Veräußert eine unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Person ein im Ausland gelegenes Grundstück und sieht das anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen die Besteuerung der Einkünfte durch den ausländischen Vertragsstaat und eine Befreiuung dieser Einkünfte durch den Ansässigkeitsstaat vor, finden diese Einkünfte keine Berücksichtigung im Progressionsvorbehalt, wenn der besondere Steuersatz von 25% zur Anwendung kommt (dies ist bei privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG 1988 auch bei Ausübung der Veranlagungsoption der Fall). Optiert der Steuerpflichtige aber in die Regelbesteuerung unter Anwendung des progressiven Tarifs und kommt der besondere Steuersatz daher nicht zur Anwendung, finden die Einkünfte hingegen Berücksichtigung im Progressionsvorbehalt.

Rz 7987

Rechtslage für Grundstücksveräußerungen bis 31. März 2012

Grundstücksveräußerungen vor dem 1. April 2012 unterliegen der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 („Spekulationseinkünfte"), soweit es sich um ein Spekulationsgeschäft

- **mit inländischen Grundstücken oder**
- **mit inländischen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (zB Baurecht),**

handelt. Nicht erfasst werden durch § 98 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 Einkünfte aus Spekulationsgeschäften mit anderen Wirtschaftsgütern, insbesondere Wertpapiere.

Da Einkünfte aus Spekulationsgeschäften gemäß § 30 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 gegenüber den Einkünften des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 EStG 1988 subsidiär sind, ist nach allgemeinen Grundsätzen vorerst zu prüfen, ob die Einkünfte einer anderen Einkunftsart zuzurechnen sind. Ist dies der Fall und ergibt eine Gesamtbetrachtung jedoch, dass eine steuerliche Erfassung der Einkünfte unter dieser Einkunftsart mangels Erfüllung der maßgeblichen Tatbestandsvoraussetzungen iSd § 98 EStG 1988 unterbleibt, sind die Einkünfte –

unbesehen der Subsidiaritätsklausel - unter ausschließlicher Betrachtung des inländischen Sachverhaltes (isolierende Betrachtungsweise siehe Rz 7904 f) als solche aus Spekulationsgeschäften zu besteuern.

> ***Beispiel:***
>
> ***Der im Ausland ansässige A veräußert ein zu seinem ausländischen Betrieb gehöriges inländisches Grundstück. Es handelt sich bei den Einkünften um solche aus Gewerbebetrieb gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 Teilstrich 3 EStG 1988, wenn das inländische unbewegliche Vermögen nicht bereits eine Betriebsstätte des ausländischen Betriebes darstellt (vgl. Rz 7936a). Ist das veräußerte inländische Grundstück hingegen nicht einem ausländischen Betrieb zugehörig, handelt es sich um Einkünfte gemäß § 98 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012.***

Ist das anzuwendende DBA diesbezüglich dem Art. 13 OECD-Musterabkommen nachgebildet, erfolgt die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen im Belegenheitsstaat. Einkünfte aus der Veräußerung von beweglichem Vermögen wird hingegen im Allgemeinen dem Ansässigkeitsstaat des Einkünfteempfängers zur Besteuerung zugeteilt, ausgenommen es handelt sich um Vermögen einer im anderen Staat gelegenen Betriebsstätte bzw. festen Einrichtung.

Die Überschrift 30.1.10 und die Rz 7988 und 7989 entfallen

~~**30.1.10 Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen (§ 98 Z 8 EStG 1988)**~~

~~**Rz 7988**~~

~~Beschränkt steuerpflichtig sind Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen (§ 31 EStG 1988), wenn die Kapitalgesellschaft, an der die Beteiligung besteht, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat. Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen an Körperschaften, die keine Kapitalgesellschaften sind, sind nach § 98 Z 7 EStG 1988 nicht steuerpflichtig, wenn nicht unter Anwendung der Subsidiaritätsklausel (§ 31 Abs. 6 EStG 1988) eine Besteuerung im Rahmen einer betrieblichen Einkunftsart erfolgt. Auch Einkünfte aus Beteiligungsveräußerungen innerhalb der Spekulationsfrist (§ 30 EStG 1988) sind ungeachtet des Umstandes, dass Spekulationsgeschäfte mit Beteiligungen selbst nicht der beschränkten~~

~~Steuerpflicht (§ 98 Z 7 EStG 1988) unterliegen, nach der isolierenden Betrachtungsweise als solche der beschränkten Steuerpflicht zu unterwerfen.~~

~~**Rz 7989**~~

~~Ist das anzuwendende DBA diesbezüglich dem Art. 13 OECD-Musterabkommen nachgebildet, hat der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht, ausgenommen es handelt sich um Beteiligungen, die Betriebsvermögen einer österreichischen Betriebsstätte sind bzw. einer österreichischen festen Einrichtung zuzurechnen sind.~~

Abschnitt 30.1.10: ***entfallen***

Randzahlen 7988 und 7989: ***derzeit frei***

Rz 8004b wird geändert:

Rz 8004b

- Betriebliche und außerbetriebliche (steuerabzugspflichtige) Kapitaleinkünfte iSd **§ 27 Abs. 2 bis 4 EStG 1988** (zur Anrechnung bzw. Erstattung der Kapitalertragsteuer siehe Rz **6227, 6238**).

Rz 8006 wird geändert:

Rz 8006

Die Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 beträgt 20% der Einnahmen ohne Berücksichtigung von Ausgaben (Bruttobesteuerung). **Eine Ausnahme davon bilden Einkünfte aus einer echten stillen Beteiligung gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. c EStG 1988, sie unterliegen einem Satz von 25 Prozent (siehe Rz 7968). Eine weitere Ausnahme ergibt sich nach Maßgabe von § 99 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 für Einkünfte aus "private placement"-Veranlagungen in Immobilienfonds.**

Für zugeflossene Einkünfte ab dem 24. Mai 2007 besteht neben der Bruttobesteuerung eine Nettobesteuerung (Berücksichtigung von mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben, siehe Rz 8006a ff). In diesem Fall beträgt die Abzugsteuer

35%, wenn der Empfänger eine natürliche Person ist bzw. 25%, wenn der Empfänger eine juristische Person ist.

Die Nettobesteuerung führt im Vergleich zur Bruttobesteuerung zu einer geringeren Abzugsteuer, wenn die abziehbaren Ausgaben zumindest 42,86% der Einnahmen betragen:

Beispiel:

Einnahmen	*100,00*
Unmittelbar zusammenhängende Ausgaben	*42,86*
Bemessungsgrundlage für Abzugsteuer (35%)	*57,14*
Abzugsteuer bei Nettobesteuerung (35% von 57,14)	*19,99*
Abzugsteuer bei Bruttobesteuerung (20% von 100)	*20,00*

Der Inhalt der Rz 8018 bis Rz 8021 samt Überschrift entfällt.

Abschnitt 30.2.2.5.1: *entfallen*

Randzahlen 8018 bis 8021: *derzeit frei*

Im Abschnitt 31a werden die Abschnitte 31a.1.1 (Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung) und 31a.1.2 (Forschungsprämie für Auftragsforschung) eingefügt (Rz 8208 bis 8209d). Darin werden die bisherigen Aussagen zu Forschungsprämie aktualisiert übernommen und um jene Aussagen zum „Frascati"-Forschungsfreibetrag, die für die Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung weiterhin Gültigkeit haben, sowie um Aussagen zur neuen Rechtslage ergänzt.

31a.1.1 Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung

31a.1.1.1 Allgemeines

Rz 8208

Für Aufwendungen zur Forschung und experimentellen Entwicklung im Sinn des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988, die in einem inländischen Betrieb oder einer

inländischen Betriebsstätte erfolgen, kann von bilanzierenden Steuerpflichtigen und Steuerpflichtigen mit vollständiger Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (somit nicht im Fall einer Pauschalierung) eine Forschungsprämie geltend gemacht werden.

Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen, gilt im Zusammenhang mit der Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung (§ 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988) Folgendes:

- **Ein Jahresgutachten der Forschungsförderungsgesellschaft (FFG) ist Voraussetzung für die Forschungsprämie (§ 108c Abs. 7 und Abs. 8 EStG 1988, siehe dazu Rz 8208j bis Rz 8208q).**
- **Es besteht die Möglichkeit, einen Feststellungsbescheid über die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie zu beantragen (§ 108c Abs. 9 EStG 1988, siehe dazu Rz 8208t bis Rz 8208v).**

Ab 1.1.2013 kann

- **das Finanzamt bei der Beurteilung, ob die Voraussetzungen einer Forschung und experimentellen Entwicklung im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 vorliegen (auch für Wirtschaftsjahre vor 2013), die Forschungsförderungsgesellschaft mbH zur Unterstützung heranziehen sowie**
- **eine Forschungsbestätigung gemäß § 118a BAO beantragt werden (siehe dazu Rz 8208r, Rz 8208s).**

Die Forschungsprämie beträgt für Wirtschaftsjahre, die 2011 beginnen, 10% der Bemessungsgrundlage.

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

Rz 8208a

Die Forschungsprämie ist in einer Beilage zur Steuererklärung geltend zu machen; es ist immer (auch in Fällen des Zusammentreffens von zwei Wirtschaftsjahren in einem Veranlagungszeitraum) ein einziges Formular zu

verwenden, in das der Gesamtbetrag an geltend gemachten Prämien einzutragen ist. Da ein Jahresgutachten der FFG stets für ein Wirtschaftsjahr erstellt wird, ist daher in diesem Fall für jedes Wirtschaftsjahr ein (eigenes) Jahresgutachten notwendig.

Im Fall einer Mitunternehmerschaft ist die Forschungsprämie von der Mitunternehmerschaft zu beanspruchen (nicht von den einzelnen Gesellschaftern).

Die Prämie kann erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres - unabhängig von der Anforderung eines Jahresgutachtens bei der FFG (siehe dazu Rz 8208k) - geltend gemacht werden, spätestens jedoch bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides. Vor Ablauf des Wirtschaftsjahres gestellte Prämienanträge sind zurückzuweisen.

Es bestehen keine Bedenken, eine Prämie trotz verspäteter Geltendmachung zu berücksichtigen, wenn für das Finanzamt unzweifelhaft erkennbar ist, dass die Prämie rechtzeitig in Anspruch genommen werden sollte (zB aus den Beilagen zur Steuererklärung, ausgefülltes Ankreuzkästchen für Prämien in FinanzOnline).

Rz 8208b

Die Prämie wird – ohne Bescheiderlassung - auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben, wenn dem Antrag vollinhaltlich stattgegeben wird.

Im Hinblick darauf, dass eine antragsgemäße Prämiengutschrift keine Abgabenfestsetzung darstellt, unterliegt eine solche nicht der Anspruchsverzinsung nach § 205 BAO.

Rz 8208c

Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens stellt keinen Grund dar, eine Forschungsprämie nicht (mehr) in Anspruch nehmen zu können. Für die Ermittlung der Höhe einer Forschungsprämie sind im Fall einer Insolvenz die bemessungsgrundlagenrelevanten Aufwendungen einzubeziehen. Aus einer

Sanierungsquote alleine folgt noch keine Verminderung des Anspruches auf eine Forschungsprämie. Kommt es jedoch infolge der Insolvenz zu einer Verringerung bemessungsgrundlagenrelevanter Aufwendungen, sind für die Ermittlung der Höhe einer Forschungsprämie nur die im Ergebnis selbst getragenen Aufwendungen maßgeblich. Kommt es im Jahr der Geltendmachung der Forschungsprämie zu einem gewinnwirksamen Schuldnachlass und betrifft dieser bemessungsgrundlagenrelevante Aufwendungen (Investitionen), ist dieser zu berücksichtigen. Der Wegfall einer Verbindlichkeit, die dazu dient, bemessungsgrundlagenrelevante Aufwendungen (Investitionen) zu finanzieren, ist hingegen unbeachtlich. Der Schuldnachlass stellt ein nachträgliches Ereignis iSd § 295a BAO dar, das eine Bescheidänderung ermöglicht. Im Rahmen des § 201 Abs. 3 BAO kann eine Prämiengutschrift nachträglich korrigiert werden.

Rz 8208d

Die Forschungsprämie steht für Aufwendungen und Ausgaben zu, die im Zusammenhang mit einer Forschung oder experimentellen Entwicklung anfallen, die systematisch und unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden durchgeführt wird. Zielsetzung muss sein, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Die Forschung muss in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte erfolgen (vgl. § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sowie die dazu ergangene Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012, die im Anhang I Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen enthält).

Ob diese Voraussetzungen (dem Grunde nach) vorliegen, ist erstmalig für Wirtschaftsjahre, die 2012 beginnen, auf Grundlage eines Gutachtens der FFG zu beurteilen (siehe dazu Rz 8208j ff).

Rz 8208e

Zur Geltendmachung einer Forschungsprämie im Bereich der pharmazeutischen Forschung gilt Folgendes:

Klinische Studien der Phasen I bis III (das sind klinische Studien, die vor Zulassung eines Medikamentes erfolgen), stellen eine „angewandte Forschung" im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar. Klinische Studien der Phase IV (das sind klinische Studien, die nach Zulassung eines Medikamentes erfolgen), können als angewandte Forschung im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 angesehen werden, wenn der Studie ein positives Votum der zuständigen Ethikkommission zu Grunde liegt. Nach dem Arzneimittelgesetz bedürfen klinische Studien der Phase IV einer Begutachtung durch eine Ethikkommission (vgl. § 2a Abs. 6 Arzneimittelgesetz), die ein positives Votum nur erteilt, wenn der Studie auch ein wissenschaftlicher Wert im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zukommt (vgl. § 29 Abs. 3 in Verbindung mit § 41a Abs. 1 Z 1 Arzneimittelgesetz). Bloße Anwendungsbeobachtungen im Sinne des § 2a Abs. 3 Arzneimittelgesetz stellen regelmäßig keine angewandte Forschung im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar.

Rz 8208f

Zur Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie gehören gemäß Anhang II der Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012:

1. **Löhne und Gehälter für in Forschung und experimenteller Entwicklung Beschäftigte einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung, Wohnbauförderungsbeiträge, Kommunalsteuer, Dienstgeberbeiträge und -zuschläge und sonstige Personalaufwendungen (zB freiwillige Sozialleistungen). Darunter fallen auch Vergütungen, die beim Empfänger zu betrieblichen Einkünften führen (zB bei einem im Werkvertrag beschäftigten Forscher). Für Beschäftigte, die nicht ausschließlich in Forschung und experimenteller Entwicklung tätig sind, werden nur die der Arbeitsleistung für Forschung und experimentelle Entwicklung entsprechenden Anteile an diesen Aufwendungen (Ausgaben) herangezogen.**
2. **Unmittelbare Aufwendungen (Ausgaben) und unmittelbare Investitionen (einschließlich der Anschaffung von Grundstücken), soweit sie nachhaltig (siehe dazu Rz 8208i) Forschung und experimenteller Entwicklung dienen.**

3. **Finanzierungsaufwendungen (-ausgaben), soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen sind.**
4. **Gemeinkosten, soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen sind (zB Kosten des Lohnbüros, soweit sie auf Forschungspersonal entfallen, anteilige Verwaltungskosten, nicht jedoch Vertriebskosten, siehe auch Rz 8208g).**

Davon sind steuerfreie Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln (§ 3 Abs. 4 EStG 1988) und/oder Aufwendungen, die im Rahmen der Auftragsforschung weiterverrechnet wurden und von einer Mitteilung gemäß § 108c Abs. 2 Z 2 vorletzter Teilstrich EStG 1988 erfasst sind, abzuziehen.

Nachträgliche Änderungen hinsichtlich der Höhe steuerfreier Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln stellen ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO in Bezug auf die Prämiengewährung dar. Eine ohne Bescheiderlassung gutgeschriebene Prämie ist in Anwendung des § 201 Abs. 3 Z 3 BAO bzw. ein erlassener Prämienbescheid gemäß § 295a BAO zu ändern.

Rz 8208g

Unter Gemeinkosten sind der allgemeinen kostenrechtlichen Definition folgend jene Kosten zu verstehen, die entweder nicht direkt einem Kostenträger (zB einem Forschungsprojekt) oder einer Kostenstelle (zB der F&E-Abteilung) zugeordnet werden können (zB Energie oder Telekommunikation). Diese Kostenarten werden durch Aufschlüsselung anteilig einem Kostenträger bzw. einer Kostenstelle zugerechnet.

Im weiteren Sinn fallen unter den Begriff Gemeinkosten auch die Kosten jener Hilfskostenstellen (Gemeinkostenstellen) eines Unternehmens, die dem Gesamtunternehmen dienen, zB Verwaltungskostenstellen (wie etwa Lohnbüro, Geschäftsführung, Betriebsbibliothek, Hausreparaturdienst). Die Kostenstellenkosten dieser Hilfskostenstellen sind insoweit Gemeinkosten der F&E, als sie sachgerecht den F&E-Hauptkostenstellen des Unternehmens oder den

F&E-Kostenträgern (Forschungsprojekte bzw. Forschungsschwerpunkte) zugerechnet werden.

Der F&E zuzuordnende Gemeinkosten sind daher - ohne Beschränkung auf einzelne Kostenarten - alle der F&E durch sachgerechte Ermittlung und Aufschlüsselung zurechenbaren indirekten Kosten, sofern

- **die Kosten dem buchhalterischen Aufwand betragsmäßig entsprechen,**
- **die steuerliche Abzugsfähigkeit dieser Kosten (unter Berücksichtigung von zB § 20 EStG 1988) gegeben ist und**
- **keine Vertriebskosten (zB Kosten für Werbung oder anteilige Kosten der Vertriebskostenstelle) vorliegen.**

Beispiel:

In einem F&E betreibenden Unternehmen werden Fremdmittel zur Finanzierung eines F&E-Projektes, zur Überbrückung eines Liquiditätsengpasses und für einen Beteiligungserwerb (ausländische Vertriebstochter) aufgenommen.

Die Finanzierungskosten für das F&E-Projekt sind unmittelbar der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzurechnen und damit Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie. Die Kosten des allgemeinen Betriebskredites zur Überbrückung eines Liquiditätsengpasses können anteilig als Gemeinkosten der F&E zugerechnet werden. Die Finanzierungskosten im Zusammenhang mit einem Beteiligungserwerb können hingegen ungeachtet ihrer kostenrechnerischen Behandlung im Unternehmen nicht als Gemeinkosten anteilig der Forschung und experimentellen Entwicklung zugerechnet werden, weil sie als Vertriebskosten von der Berücksichtigung ausgeschlossen sind.

Da unmittelbare Investitionen in F&E direkt in die Bemessungsgrundlage eingehen (vgl. Rz 8208i) kommt bei abnutzbaren Anlagegütern, die unmittelbar der F&E dienen, die Berücksichtigung einer AfA nicht in Betracht (keine Doppelberücksichtigung der Investitionskosten). Die Berücksichtigung der AfA in der Bemessungsgrundlage kann somit nur im Rahmen der verursachungsgerechten Zuordnung von Gemeinkosten erfolgen. Im Rahmen der Berücksichtigung von Gemeinkosten ist eine AfA - im Gegensatz zu einer solchen von unmittelbaren Investitionen - nicht von der Bemessungsgrundlage für die

Forschungsprämie ausgeschlossen, weil hier eine doppelte Berücksichtigung in der Bemessungsgrundlage nicht besteht.

Es bedarf im Hinblick auf diesen Unterschied einer klaren Abgrenzung von

- **unmittelbar der F&E dienenden Investitionen, bei denen die Berücksichtigung einer AfA nicht zulässig ist, und**
- **nicht unmittelbar der F&E dienenden Investitionen, bei denen eine AfA-Tangente in den Gemeinkosten berücksichtigt werden kann.**

Beispiel:

1. ***In einem F&E betreibenden Unternehmen wird ein Gebäude gekauft, in dem eine werkseigene Kantine eingerichtet wird, in dem ausschließlich betriebseigenes Personal, dh. auch Forschungspersonal, verpflegt wird. Die Investitionskosten betragen 200.000 €.***
   Da die Gebäudeinvestition nicht unmittelbar der F&E zu dienen bestimmt ist, sind die Investitionskosten selbst nicht Bestandteil der Bemessungsgrundlage. Die Gebäude-AfA für die Kantine ist jedoch als Gemeinkosten insoweit Bestandteil der Bemessungsgrundlage, als sie verursachungsgerecht der F&E anteilig zugerechnet wird.
2. ***In einem F&E betreibenden Unternehmen wird ein Gebäude gekauft, in dem ein unmittelbar der Forschung dienendes Labor (40% der Nutzfläche) und die werkseigene Kantine (60% der Nutzfläche) untergebracht sind. Während die Anschaffungskosten hinsichtlich des auf das Labor entfallenden Anteils unmittelbar Bestandteil der Bemessungsgrundlage sind, erfolgt hinsichtlich der Kantine eine Berücksichtigung der AfA im Rahmen der verursachungsgerechten Zuordnung der Gemeinkosten.***

Rz 8208h

Werden Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte außer Haus vergeben (Auftragsforschung), gilt Folgendes:

- **Handelt es sich bei der in Auftrag gegebenen Forschung (Entwicklung) um eine solche im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988, können die Kosten dafür nicht in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung einbezogen werden (§ 1 Abs. 3 der Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012). Es kann unter den Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 dafür eine**

Forschungsprämie für Auftragsforschung in Anspruch genommen werden. Dies gilt unabhängig davon, ob die in Auftrag gegebene Forschung mit einer eigenbetrieblichen Forschung, für die eine Forschungsprämie in Anspruch genommen wird, im Zusammenhang steht oder nicht.

- **Handelt es sich bei der in Auftrag gegebenen Forschung(Entwicklung) nicht um eine solche im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988, können die Kosten dafür beim Auftraggeber in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie einbezogen werden, wenn sie bei diesem im Rahmen eines prämienbegünstigten eigenbetrieblichen Forschungsvorhabens anfallen.**

  Beispiel:

  Im Rahmen eines Forschungsprojektes, das den Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 entspricht, wird der Auftrag zu einer Softwareentwicklung an ein fremdes Unternehmen vergeben. Diese Softwareentwicklung stellt für sich betrachtet

  - ***Fall 1: eine Forschung im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar bzw.***
  - ***Fall 2: keine Forschung im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar.***

  Im Fall 1 kann der Aufwand für die Softwareentwicklung beim Auftraggeber nicht in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung einbezogen werden. Der Auftraggeber kann aber dafür nach Maßgabe des § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 eine Forschungsprämie für Auftragsforschung beanspruchen. Soweit das nicht der Fall ist und beim Auftragnehmer die Voraussetzungen für die Geltendmachung einer Forschungsprämie vorliegen, kann dieser eine Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung geltend machen.

  Im Fall 2 kann der Aufwand für die Auftragsforschung beim Auftraggeber in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung einbezogen werden (beim Auftragnehmer kommt die Geltendmachung einer Forschungsprämie nicht in Betracht).

Rz 8208i

Investitionsaufwendungen gehen bei nachhaltiger Nutzung für Zwecke der Forschung und experimentellen Entwicklung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung (nach allfälliger Kürzung um erhaltene oder zugesagte steuerfreie Subventionen, vgl. VwGH 22.10.2002, 2002/14/0030) entsprechend dem Nutzungseinsatz (bei Vollnutzung für Zwecke der Forschung und experimentellen

Entwicklung zur Gänze, sonst in dem dem Nutzungseinsatz entsprechenden Ausmaß) in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie ein; bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern ist daher eine AfA bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht zu berücksichtigen. Eine Übertragung stiller Reserven (§ 12 EStG 1988) kürzt nicht die Bemessungsgrundlage, da die übertragene stille Reserve auf das Ausmaß der „Investitionen" (zum Unterschied von steuerfreien Zuschüssen) keinen Einfluss hat.

Im Fall eines mehrjährigen Herstellungsvorganges sind nicht die jeweils anteiligen, sondern im Wirtschaftsjahr der Fertigstellung die gesamten Herstellungskosten der Bemessung der Forschungsprämie zu Grunde zu legen.

Eine nachhaltige Nutzung für Zwecke der Forschung und experimentellen Entwicklung liegt vor, wenn

- **abnutzbare Wirtschaftsgüter (ausgenommen Gebäude) mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von bis zu zehn Jahren für einen Zeitraum von mehr als der Hälfte ihrer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer,**
- **Grundstücke, Gebäude und andere abnutzbare Wirtschaftsgüter mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mehr als zehn Jahren für zumindest zehn Jahre Zwecken der Forschung und experimentellen Entwicklung im Sinne der Verordnung BGBl. II Nr. 506/2002 voraussichtlich dienen werden.**

Beispiele:

1. Im Jahr 1 erfolgt die Anschaffung der Maschine A (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 4 Jahre, Anschaffungskosten 100.000 €). Die Maschine A wird während der gesamten Nutzungsdauer zu 30% für Zwecke der Forschung und experimentellen Entwicklung und zu 70% für andere betriebliche Zwecke verwendet.

30% der Anschaffungskosten (30.000 €) gehen in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie des Jahres 1 ein.

2. Im Jahr 2 erfolgt die Anschaffung der Maschine B (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 3 Jahre, Anschaffungskosten 200.000 €). Die Maschine B wird nur im Jahr 2 zur Gänze, sodann aber nicht mehr für Zwecke der Forschung und experimentellen Entwicklung verwendet. Mangels Nachhaltigkeit sind die Anschaffungskosten der Maschine B nicht in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie des Jahres 2 einzubeziehen.

31a.1.1.2 Jahresgutachten der FFG

Rz 8208j

Voraussetzung für die Gewährung einer Forschungsprämie für eine eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung ist für Wirtschaftsjahre, die 2012 oder in einem späteren Jahr beginnen, das Vorliegen eines (kostenlosen) Jahresgutachtens der FFG (§ 108c Abs. 7 und 8 EStG 1988 iVm § 4 der Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012). In diesem beurteilt die FFG, ob die qualitativen Voraussetzungen für eine Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 vorliegen. Dazu muss der Steuerpflichtige oder sein steuerlicher Vertreter ein Jahresgutachten bei der FFG (ausschließlich) im Wege von FinanzOnline anfordern. In diesem ist die gesamte bemessungsgrundlagenrelevante Forschungstätigkeit des Wirtschaftsjahres, für das die Forschungsprämie beantragt wird, nach Forschungsprojekten bzw. Forschungsschwerpunkten gegliedert, darzustellen.

Rz 8208k

Das Jahresgutachten kann frühestens nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, aus dem für die Forschungsprämie relevante Aufwendungen resultieren, bei der FFG angefordert werden (§ 4 Abs. 2 der Forschungsprämienverordnung). Die Forschungsprämie kann ebenfalls nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, spätestens bis zur Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides geltend gemacht werden (§ 108c Abs. 3 EStG 1988).

Die Anforderung des Gutachtens bei der FFG einerseits und die Beantragung der Prämie beim Finanzamt (Formular E 108c) andererseits können zeitlich unabhängig voneinander erfolgen. Somit kann die Forschungsprämie (zur Wahrung der Frist für die Antragstellung) schon zeitlich vor Anforderung des Gutachtens beantragt werden. Die Entscheidung des Finanzamtes über die beantragte Forschungsprämie erfolgt stets auf Grundlage des Antrages und des

Jahresgutachtens. Ein Jahresgutachten ist nur dann nicht erforderlich, wenn die gesamte Forschungstätigkeit des Wirtschaftsjahres von einer/mehreren Forschungsbestätigung(en) erfasst ist/sind.

Rz 8208l

Liegt für ein Forschungsprojekt bereits eine Forschungsbestätigung vor (§ 118a BAO, siehe dazu Rz 8208r), ist für die betroffenen Wirtschaftsjahre für das betroffene Forschungsprojekt keine neuerliche Begutachtung durch die FFG mehr erforderlich; dies gilt unter der Voraussetzung, dass die durchgeführte Forschung entsprechend der Beschreibung in der Forschungsbestätigung durchgeführt wurde oder davon nicht wesentlich abweicht. In diesem Fall genügt es, dass der Steuerpflichtige diese Tatsache glaubhaft machen kann und darauf bei Anforderung eines Jahresgutachtens (siehe Rz 8208m) oder Beantragung der Forschungsprämie hinweist.

Rz 8208m

Ist ungeachtet des Vorliegens einer/mehrerer Forschungsbestätigung(en) für das betreffende Wirtschaftsjahr dennoch ein Jahresgutachten erforderlich, weil nicht die gesamte bemessungsgrundlagenrelevante Forschung von der/den Forschungsbestätigung(en) erfasst ist, sind - neben den von der/den Forschungsbestätigung(en) nicht erfassten Forschungsprojekten/Forschungsschwerpunkten – auch die von der/den Forschungsbestätigung(en) erfassten Forschungsprojekt(e) in die Anforderung des Jahresgutachtens aufzunehmen; es erfolgt aber diesbezüglich – vorausgesetzt es besteht (wesentliche) Sachverhaltsidentität - keine neuerliche Begutachtung durch die FFG mehr. Das Jahresgutachten der FFG weist in diesem Fall somit die gesamte für die Prämie relevante Forschungstätigkeit aus und enthält begutachtete Forschungsprojekte/Forschungsschwerpunkte und jenes/jene nicht mehr begutachtete(n) Forschungsprojekt(e), für das/die eine Forschungsbestätigung vorliegt.

Rz 8208n

Weicht die Durchführung des Forschungsprojektes, für das eine Forschungsbestätigung vorliegt, wesentlich von der Beschreibung in der Forschungsbestätigung ab, entfaltet diese keine Bindungswirkung (mehr); in diesem Fall ist im Rahmen eines Jahresgutachtens eine neuerliche Begutachtung durch die FFG erforderlich.

Rz 8208o

Die FFG übt ihre gutachterliche Tätigkeit auf Grundlage des § 108c EStG 1988, des § 118a BAO und der Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012, aus. Diese enthält unter Anderem detaillierte Bestimmungen über die verfahrenstechnische Abwicklung im Wege von FinanzOnline (siehe dazu insbesondere den 2. Abschnitt der Verordnung und deren Anhang III).

Das Gutachten ist vom Steuerpflichtigen oder seinem steuerlicher Vertreter bei der FFG (ausschließlich) im Wege von FinanzOnline anzufordern. Das fertiggestellte Gutachten der FFG wird dem zuständigen Finanzamt übermittelt und kann vom Steuerpflichtigen bzw. dessen steuerlichem Vertreter in FinanzOnline eingesehen werden. Der Steuerpflichtige und dessen steuerlicher Vertreter werden darüber von der FFG durch E-Mail verständigt. Eine papiermäßige Übermittlung des Gutachtens ist nicht erforderlich.

Rz 8208p

Die FFG beurteilt einen Forschungsschwerpunkt/ein Forschungsprojekt grundsätzlich nach den vom Steuerpflichtigen in der Anforderung des Gutachtens gemachten Angaben. In ihrem Gutachten gibt die FFG insbesondere hinsichtlich jedes einzelnen Forschungsprojektes/Forschungsschwerpunktes eine Beurteilung ab, inwieweit ein Forschungsschwerpunkt/Forschungsprojekt, aus dem für die Forschungsprämie maßgebliche Aufwendungen resultieren, unter Zugrundelegung der vom Steuerpflichtigen bekanntgegebenen Informationen die gesetzlichen Voraussetzungen für das Vorliegen einer prämienbegünstigten

Forschung erfüllt. Sie trifft ihre Beurteilung insbesondere auf Grundlage der Forschungsprämienverordnung (siehe dazu den Anhang I, Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen) und des Frascati-Manuals der OECD.

Die FFG beurteilt nicht, ob die Angaben in der Gutachtensanforderung richtig sind, sie kann aber bei begründetem Verdacht auf Unrichtigkeit und Unvollständigkeit der ihr vom Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellten Informationen auf diesen Umstand ergänzend hinweisen.

Die FFG beurteilt auch nicht, ob die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie richtig ermittelt worden ist. Dies obliegt ausschließlich der zuständigen Abgabenbehörde (zur Möglichkeit des Feststellungsbescheides siehe Rz 8208t ff).

Rz 8208q

Das Jahresgutachten der FFG stellt ein Beweismittel dar, das der freien Beweiswürdigung unterliegt und vom zuständigen Finanzamt vor Entscheidung über den Prämienantrag zu würdigen ist. Durch die prozentuelle Zuordnung der Bemessungsgrundlage zu den Forschungsprojekten/Forschungsschwerpunkten im Gutachten lässt sich der Bezug zum jeweiligen Forschungsprojekt/Forschungsschwerpunkt hinsichtlich des darauf entfallenden Teiles der Bemessungsgrundlage herstellen. Dies ist insbesondere für Fälle von Bedeutung, in denen dem Prämienantrag nach Würdigung des Gutachtens der FFG nicht vollinhaltlich stattgeben wird, weil ein/mehrere Forschungsprojekt(e)/Forschungsschwerpunkt(e) die Voraussetzungen für das Vorliegen einer prämienbegünstigten Forschung nicht (vollständig) erfüllt/erfüllen und die geltend gemachte Bemessungsgrundlage zu kürzen ist. In solchen Fällen ist das Parteiengehör zu wahren.

Das Finanzamt kann gegebenenfalls vor Entscheidung über den Prämienantrag oder in einem nachfolgenden Rechtsmittel- oder Betriebsprüfungsverfahren auf die fachliche Unterstützung durch die FFG zurückgreifen.

31a.1.1.3 Forschungsbestätigung

Rz 8208r

Ab 2013 kann eine Forschungsbestätigung gemäß § 118a BAO beantragt werden. Mit dieser wird in Form eines Bescheides vom Finanzamt bestätigt, dass ein bestimmtes Forschungsprojekt den inhaltlichen Voraussetzungen für die Gewährung einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung entspricht. Die Bestimmungen des § 118 BAO über Auskunftsbescheide gelten sinngemäß. Die Forschungsbestätigung wird für einen bestimmten künftigen Zeitraum erteilt und bewirkt, dass das Finanzamt für diesen Zeitraum an die Beurteilung gebunden ist, wenn die Forschung tatsächlich in der Weise durchgeführt wird, wie sie der Forschungsbestätigung zu Grunde gelegt wurde oder davon nicht wesentlich abweicht.

Die Forschungsbestätigung darf keinen Zeitraum betreffen, der nicht von dem entsprechenden Projektgutachten erfasst ist.

Der Verwaltungskostenbeitrag für eine Forschungsbestätigung ist als Betriebsausgabe abzugsfähig (§ 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988).

Rz 8208s

Voraussetzung für eine Forschungsbestätigung ist ein Projektgutachten der FFG (§ 5 der Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012). Es kann bei der FFG nach Beantragung der Forschungsbestätigung im Wege von FinanzOnline angefordert werden; es muss sich auf das Forschungsprojekt beziehen, für das die Forschungsbestätigung beantragt wurde. Es kann sich auch auf zukünftige Forschung und experimentelle Entwicklung beziehen, umfasst aber maximal einen Zeitraum vom Beginn des Wirtschaftsjahres der Anforderung bis zum Ablauf des diesem Wirtschaftsjahr drittfolgenden Wirtschaftsjahres. Nach Ablauf dieses Zeitraumes kann für dasselbe Forschungsprojekt gegebenenfalls ein neues Projektgutachten angefordert werden.

Wie beim Jahresgutachten erfolgt die Beurteilung durch die FFG auf Grundlage der Angaben in der Anforderung des Gutachtens. Rz 8208p gilt sinngemäß.

31a.1.1.4 Feststellungsbescheid über die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie

Rz 8208t

Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen, besteht die Möglichkeit, einen Feststellungsbescheid nach § 108c Abs. 9 EStG 1988 zu beantragen. Dieser betrifft ausschließlich die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung. Voraussetzungen dafür sind:

- **Die Glaubhaftmachung, dass die tatsächlich durchgeführte Forschung und/oder experimentelle Entwicklung die Voraussetzungen für die Geltendmachung erfüllen (Jahresgutachten der FFG; bei Vorliegen einer Forschungsbestätigung: Glaubhaftmachung, dass die durchgeführte Forschung der der Forschungsbestätigung zu Grunde gelegten entspricht oder davon nicht wesentlich abweicht);**
- **Nachweis, dass die Bemessungsgrundlage richtig ermittelt wurde (siehe Rz 8208u).**

Rz 8208u

Der Nachweis, dass die Bemessungsgrundlage richtig ermittelt worden ist, ist durch eine Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers zu erbringen. Die dafür anfallenden Kosten sind als Betriebsausgaben abzugsfähig (§ 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988, Rz 1535a).

Die Bestätigung ist auf Grundlage einer den Anforderungen der §§ 268 ff des Unternehmensgesetzbuches entsprechenden Prüfung über die Einhaltung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften auszustellen (siehe dazu die Musterbestätigung Anhang V).

Da Gegenstand des Feststellungsbescheides die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie ist, sind im Rahmen der Erstellung einer Bestätigung

(nur) jene Aufwendungen vom Wirtschaftsprüfer zu prüfen, die für die Bemessungsgrundlage von Relevanz sind bzw. sein können.

Rz 8208v

Der Feststellungsbescheid ist im Rechtsmittelweg bekämpfbar und unterliegt den Vorschriften der BAO über nachträgliche Bescheidänderungen. Der Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid für die Gutschrift oder Festsetzung der Forschungsprämie und unterliegt als solcher den Rechtswirkungen des § 252 und des § 295 BAO. Wird im Feststellungsbescheid die Bemessungsgrundlage nachträglich anders festgestellt, als der Erledigung des Antrages auf Forschungsprämie zu Grunde gelegt wurde, ist die ohne Bescheiderlassung gutgeschriebene Prämie in Anwendung des § 201 Abs. 3 Z 3 BAO nachträglich zu ändern bzw. ein erlassener Prämienbescheid gemäß § 295 Abs. 3 BAO zu ändern.

31a.1.2 Forschungsprämie für Auftragsforschung

Rz 8209

Hinsichtlich der qualitativen Voraussetzungen knüpft diese Prämie an die Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung an. Die in Auftrag gegebene Forschung muss daher die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 erfüllen.

Die Prämie steht nur für Aufwendungen (Ausgaben) des Auftraggebers in Höhe von höchstens 1.000.000 Euro pro Wirtschaftsjahr zu. Im Fall eines Rumpfwirtschaftsjahres ist der Höchstbetrag entsprechend der Kalendermonate des Wirtschaftsjahres zu aliquotieren, wobei angefangene Kalendermonate als volle Kalendermonate gelten.

Für die Forschungsprämie für Auftragsforschung ist kein Gutachten der FFG erforderlich. Anlässlich der Antragstellung hat der Steuerpflichtige jedes in Auftrag gegebene Forschungsprojekt/Forschungsvorhaben nach Titel, Ziel und Inhalt, Methode bzw. Vorgangsweise und Neuheit zu beschreiben und den Auftragnehmer bekannt zu geben (Bezeichnung, Adresse und Qualifikation des

Auftragnehmers in Bezug auf die in Auftrag gegebene Forschung). Bei mehreren in Auftrag gegebenen Forschungsprojekten/Forschungsvorhaben ist die jeweils darauf entfallende Bemessungsgrundlage anzugeben.

§ 118a BAO (Forschungsbestätigung) und § 108c Abs. 9 EStG 1988 (Feststellungsbescheid über die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie) gelten nicht für die Forschungsprämie für Auftragsforschung.

Rz 8209a

Voraussetzungen für die Prämie für Auftragsforschung sind:

- **Die Forschung muss von einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte in Auftrag gegeben werden.**
- **Auftragnehmer muss eine Einrichtung oder ein Unternehmen sein, die/das mit Forschungs- und Entwicklungsaufgaben befasst ist und ihren/seinen Sitz in einem Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes hat. Ob die beauftragte Einrichtung (das beauftragte Unternehmen) seinen Unternehmensschwerpunkt in der Forschung und experimentellen Entwicklung hat, ist ohne Bedeutung. Grundsätzlich kommt unter den genannten Voraussetzungen jede Einrichtung (zB Universitätsinstitut, Forschungsverein) bzw. jedes Unternehmen als Auftragnehmer in Betracht.**
- **Der Auftragnehmer darf nicht unter beherrschendem Einfluss des Auftraggebers stehen oder Mitglied einer Unternehmensgruppe nach § 9 KStG 1988 sein, der auch der Auftraggeber angehört.**
- **Der Auftraggeber teilt bis zum Ablauf seines Wirtschaftsjahres dem Auftragnehmer nachweislich mit, bis zu welchem Ausmaß er die Forschungsprämie für Auftragsforschung in Anspruch nimmt. Bemessungsgrundlage für den Auftraggeber sind die ihm vom Auftragnehmer in Rechnung gestellten Kosten (siehe weiters Rz 8209b).**

Rz 8209b

Hinsichtlich des von einer Mitteilung umfassten Betrages kann der Auftragnehmer keine Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung in Anspruch nehmen. Damit ist eine doppelte steuerliche Berücksichtigung ausgeschlossen. In der Praxis wird es sich empfehlen, bereits bei Auftragsvergabe vertraglich zu regeln, wer die Prämie geltend macht.

Die Mitteilung hat bis zum Ablauf jenes Wirtschaftsjahres zu erfolgen, in dem dem Auftraggeber aus dem erteilten Forschungsauftrag steuerliche Aufwendungen erwachsen. Anzahlungen lösen daher bei einem Bilanzierer mangels Aufwandswirksamkeit, anders als beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner, keine Mitteilungspflicht aus.

Will der Auftraggeber die Forschungsprämie in Anspruch nehmen, muss er dies dem Auftragnehmer unabhängig davon mitteilen, ob der Auftragnehmer selbst eine Forschungsförderung in Anspruch nehmen könnte oder nicht. Es bestehen keine Bedenken, vom Erfordernis der Mitteilung abzusehen, wenn ein ausländischer Auftragnehmer ohne inländische Betriebsstätte hinsichtlich der vom Forschungsauftrag umfassten Aufwendungen in Österreich gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 keine Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung in Anspruch nehmen kann.

Rz 8209c

Ohne Mitteilung bis zum Ende des Wirtschaftsjahres kann gegebenenfalls der Auftragnehmer - bei Zutreffen der Voraussetzungen bei ihm - hinsichtlich seiner Forschungsaufwendungen eine Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung in Anspruch nehmen. Gleiches gilt für Forschungsaufwendungen des Auftragnehmers, die über den mitgeteilten Betrag hinausgehen.

Beispiele:

1. ***Der Auftraggeber nimmt für einen Auftrag mit einem Volumen von 1.000.000 € die Forschungsprämie selbst in Anspruch und teilt dies seinem Auftragnehmer bis zum Ende des Wirtschaftsjahres mit. Für etwaige Folgeaufträge im selben Wirtschaftsjahr kann gegebenenfalls der Auftragnehmer die Forschungsprämie in Anspruch nehmen, da der Auftraggeber die Höchstgrenze von 1.000.000 € ausgeschöpft hat.***

2. ***Bei einem Forschungsauftrag in Höhe von 100.000 € teilt der Auftraggeber dem Auftragnehmer bis zum Ende des Wirtschaftsjahres mit, dass er die Forschungsprämie nur für die halben Aufwendungen in Höhe von 50.000 € in Anspruch nimmt. Der Auftragnehmer kann seinerseits eine Forschungsprämie in Anspruch nehmen, wobei der Betrag von 50.000 € die Bemessungsgrundlage kürzt.***

Rz 8209d

Sollte der Auftragnehmer seiner Forschungsprämie eine Bemessungsgrundlage zu Grunde gelegt haben, die sich nachträglich deshalb als unrichtig erweist, weil er erst nach Rechtskraft des Bescheides eine Mitteilung vom Auftraggeber erhält, aus der sich die Unrichtigkeit (zu hohe Geltendmachung) ergibt, stellt diese Tatsache ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar. Eine ohne Bescheiderlassung gutgeschriebene Prämie ist in Anwendung des § 201 Abs. 3 Z 3 BAO nachträglich zu ändern bzw. ein erlassener Prämienbescheid gemäß § 295 Abs. 3 BAO zu ändern.

Beispiel:

A (Auftragnehmer) mit Regelwirtschaftsjahr erhält von B mit abweichendem Wirtschaftsjahr (Bilanzstichtag 30.9) am 1.11.01 einen Forschungsauftrag; das Forschungsergebnis ist bis zum 30.6.02 von A an B zu liefern. A bezieht die das Jahr 01 betreffenden Aufwendungen aus diesem Forschungsauftrag in die Bemessungsgrundlage für seine Forschungsprämie für 01 ein, weil er – mangels vertraglicher Vereinbarung - davon ausgeht, dass B keine Forschungsprämie hinsichtlich des Forschungsauftrages beanspruchen wird. Die Prämie wird am 1.2.02 antragsgemäß gutgeschrieben. Am 25.9.02 erhält A eine Mitteilung, dass B für den Forschungsauftrag des Jahres 01/02 die Forschungsprämie beansprucht. Diese Mitteilung stellt ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar; die Prämiengutschrift betreffend das Jahr 01 ist für A hinsichtlich jenes Betrages zu korrigieren, der ihm von B mitgeteilt worden ist.

Gleiches gilt in Fällen, in denen die Mitteilung deswegen "verspätet" erfolgt, weil die Erfüllung des Forschungsauftrages erst zu einem Zeitpunkt erfolgt, zu dem Bescheide für den Auftragnehmer bereits rechtskräftig geworden sind.

Beispiel:

C (Auftragnehmer mit Regelwirtschaftsjahr) erhält von D (Auftraggeber mit Regelwirtschaftsjahr) am 1.11.01 einen bis zum 30.6.03 zu erfüllenden Forschungsauftrag. C bezieht die die Jahre 01, 02 und 03 betreffenden Aufwendungen aus diesem Forschungsauftrag in die Bemessungsgrundlage

für seine Forschungsprämie ein, weil er – mangels vertraglicher Vereinbarung – davon ausgeht, dass D keine Forschungsprämie hinsichtlich des Forschungsauftrages beanspruchen wird. Am 15.12.03 erhält C eine Mitteilung, dass D in diesem Jahr für den Forschungsauftrag der Jahre 01, 02 und 03 die Forschungsprämie beansprucht. Diese Mitteilung stellt ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar; die Prämiengutschriften bei A sind hinsichtlich jenes Betrages zu korrigieren, der ihm von B mitgeteilt worden ist.

In Rz 8301 tritt an die Stelle des Verweises „KStR 2001 Rz 7 ff" der Verweis „**KStR 2013 Rz 7 ff**" und an die Stelle des Verweises „KStR 2001 Rz 34 ff" der Verweis „**KStR 2013 Rz 35 ff**".

Folgende Rz 8302a wird eingefügt (Klarstellung)

Rz 8302a

Mitteilungspflicht besteht nur, wenn der Entgeltsberechtigte selbst Leistungserbringer ist. Bedient sich der Leistungserbringer eines (selbständig oder unselbständig tätigen) Dritten zur Erbringung der Leistung, besteht für den Empfänger der Leistung keine Mitteilungspflicht.

Beispiel:

Der Vortragsveranstalter A bedient sich der natürlichen Person B, um einen Fachvortrag durchzuführen. Die Kunden des A bezahlen diesen für die Durchführung der Vortragsveranstaltung; A bezahlt B, der auf selbständiger Basis tätig wird, ein Honorar. Mitteilungspflicht besteht für A hinsichtlich der Leistungserbringung durch B. Keine Mitteilungspflicht besteht für einen Kunden des A in Bezug auf das Entgelt, das er A für die Erbringung der Vortragsleistung bezahlt.

Bei Leistungserbringung durch eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit besteht Mitteilungspflicht, wenn die Leistung durch einen Gesellschafter selbst ausgeführt wird. Bedient sich die Personenvereinigung eines (selbständig oder unselbständig tätigen) Dritten zur Erbringung der Leistung, besteht für den Empfänger der Leistung keine Mitteilungspflicht.

Rz 8320 wird geändert (Klarstellung)

Rz 8320

Der Mitteilungspflicht unterliegen Unternehmer und Körperschaften des öffentlichen und privaten Rechts, die für folgende Leistungen Zahlungen ins Ausland tätigen:

1. Leistungen für Tätigkeiten im Sinne des § 22 EStG 1988, wenn die Tätigkeit im Inland ausgeübt wird (siehe Rz 8321).
2. Vermittlungsleistungen, die von unbeschränkt Steuerpflichtigen erbracht werden oder die sich auf das Inland beziehen. ~~Jedenfalls~~ **Auf** das Inland beziehen sich Vermittlungsleistungen, die inländisches Vermögen **(ausgenommen Umlaufvermögen)** betreffen.
3. Kaufmännische oder technische Beratung im Inland (siehe Rz 8322).

Kaufmännische oder technische Beratungsleistungen sowie Vermittlungsleistungen unterliegen unabhängig davon, ob sie beim Leistenden im betrieblichen oder außerbetrieblichen Bereich erfolgen, der Mitteilungspflicht.

Anhang IV wird geändert (AbgÄG 2011)

Anhang IV (zu Abschnitt 5, Rz 1338m)

(Muster basierend auf **Vorschlag der** Kammer der Wirtschaftstreuhänder)

(für Prüfungen, die unter § 4a Abs. 8 EStG 1988 idF AbgÄG 2012 fallen, zu verwenden)

An

[Körperschaft XY]

Ausschließlich zur Vorlage beim Finanzamt Wien 1/23[1]

[1] Da unser Bericht ausschließlich im Auftrag und im Interesse des Auftraggebers erstellt worden ist, bildet er keine Grundlage für ein allfälliges Vertrauen dritter Personen auf seinen Inhalt. Ansprüche dritter Personen können daher daraus nicht abgeleitet werden. Dementsprechend darf dieser Bericht weder gänzlich noch auszugsweise ohne unser ausdrückliches Einverständnis veröffentlicht oder an Dritte weitergegeben werden.

Bericht über die unabhängige Prüfung des Vorliegens der Voraussetzungen gemäß § 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 [alternativ § 4a Abs. 8 Z 2 oder 3 EStG 1988]

Einleitung

Das Leitungsorgan der [Körperschaft XY] hat uns beauftragt, im Rahmen einer den Anforderungen der §§ 268 ff UGB entsprechenden Prüfung **der Einhaltung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften** ergänzend eine Bestätigung über das Vorliegen der Voraussetzungen gemäß § 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 [alternativ: § 4a Abs. 8 Z 2 EStG 1988 oder § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988] **für den Zeitraum vom [Datum] bis [Datum] für [Körperschaft XY]** zu erteilen.

Verantwortung der gesetzlichen Vertreter

Die Erfüllung der Voraussetzungen gemäß § 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 [alternativ: § 4a Abs. 8 Z 2 EStG 1988 oder § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988] und deren Dokumentation liegt in der Verantwortung des Leitungsorgans der [Körperschaft XY].

Gesetzliche Grundlagen

Die gesetzlichen Bestimmungen führen zu den zu bestätigenden Voraussetzungen wie folgt aus ([§ 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 bzw. § 4a Abs. 8 Z 2 EStG 1988 bzw. § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988]):

[VARIANTE 1: Für Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 6 und Abs. 5 Z 1 bis 3 EStG 1988:]

- 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 § 4a Abs. 2 Z 1 oder 3.

  [ANMERKUNG: Dieser Teil ist bei Forschungseinrichtungen, denen bereits vor dem 1. September 2011 die Spendenbegünstigung erteilt wurde, nicht erforderlich.]
- 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.

[VARIANTE 2: Für Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 4 und 5 ***sowie des § 4a Abs. 4 lit. d*** *EStG 1988:]*

- Das mangelnde Gewinnstreben ist – ausgenommen hinsichtlich einer untergeordneten betrieblichen Tätigkeit – 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 der Körperschaft oder diesen nahestehenden Personen keinerlei Vermögensvorteile zugewendet werden und dass gesammelte Spendenmittel ausschließlich für begünstigte Zwecke gemäß § 4a Abs. 2 Z 1 EStG 1988 verwendet werden. Dies gilt auch für den Fall der Auflösung der Körperschaft oder des Wegfalls des begünstigten Zweckes.
- Die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Rechnungskreis) dient seit mindestens drei Jahren ununterbrochen der Erfüllung der begünstigten Zwecke.

  [ANMERKUNG: Dieser Teil ist bei Forschungseinrichtungen, denen bereits vor dem 1. September 2011 die Spendenbegünstigung erteilt wurde, nicht erforderlich.]
- Die in Zusammenhang mit der Verwendung der Spenden stehenden Verwaltungskosten der Körperschaft übersteigen 10% der Spendeneinnahmen nicht.

[VARIANTE 3: Für Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 5 Z 4 EStG 1988:]

- Die Sammlung von Geld für begünstigte Zwecke gemäß § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988 ist, abgesehen von der Mittelverwendung im Sinne des § 4a Abs. 8 Z 3 lit. c EStG 1988, als ausschließlicher Zweck in der Rechtsgrundlage (wie Satzung, Gesellschaftsvertrag, Vereinsstatut) verankert.

- Das mangelnde Gewinnstreben ist – ausgenommen hinsichtlich einer untergeordneten betrieblichen Tätigkeit - 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 der Körperschaft oder diesen nahestehenden Personen keinerlei Vermögensvorteile zugewendet werden und dass gesammelte Spendenmittel ausschließlich für begünstigte Zwecke gemäß § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988 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 der Aufgaben der Körperschaft, sowie die Beendigung ihrer begünstigten 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 Erfüllung der begünstigten Zwecke.
- Die Mittelverwendung erfolgt entweder durch Weitergabe an Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 5 Z 1 bis 3 EStG 1988 oder in Durchführung von Aktionen ausschließlich zu begünstigten Zwecken gemäß § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988, wobei dazu andere Rechtsträger nach Maßgabe des § 40 Abs. 1 BAO herangezogen werden können. Im letztgenannten Fall ist die ausschließliche Verwendung der Mittel zu begünstigten Zwecken gemäß § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988 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.

Verantwortung des Prüfers

Unsere Aufgabe ist es, auf Grundlage unserer Prüfungshandlungen eine Beurteilung darüber abzugeben, ob die Voraussetzungen gemäß § 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 [alternativ: § 4a Abs. 8 Z 2 EStG 1988 oder § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988] vorliegen.

Wir haben unsere Prüfung unter Beachtung der österreichischen berufsüblichen Grundsätze zu sonstigen Prüfungen (KFS/PG 13) durchgeführt. Danach haben wir unsere Berufspflichten einschließlich Vorschriften zur Unabhängigkeit einzuhalten und den Auftrag unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit so zu planen und durchzuführen, dass wir unsere Beurteilung mit einer hinreichenden Sicherheit abgeben können.

Prüfungshandlungen

Die Auswahl der Prüfungshandlungen liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Prüfers. Um die erforderliche Bestätigung abgeben zu können, haben wir die im Rahmen **der den Anforderungen der §§ 268 ff UGB entsprechenden Prüfung der Einhaltung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften** 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 hat bei erstmaliger Beantragung zumindest drei Jahre zu 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 (im Wesentlichen unmittelbar) begünstigte Zwecke gemäß § 4a Abs. 2 Z 1 EStG 1988 bzw. § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988" abgeben zu können. Dieser Teil ist bei Forschungseinrichtungen, denen bereits vor dem 1. September 2011 die Spendenbegünstigung erteilt wurde, nicht anzuwenden.]

- Einsichtnahme in die von der Körperschaft 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.

  [ANMERKUNG: Diese Voraussetzung müssen nur Spendensammelorganisationen iSd § 4a Abs. 5 Z 4 EStG 1988 erfüllen.]

- Kritische Würdigung **der** im Rahmen der **den Anforderungen der §§ 268 ff UGB entsprechenden Prüfung der Einhaltung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften** 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 **des Vorliegens** der Voraussetzungen der Bestimmung des § 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 [alternativ: § 4a Abs. 8 Z 2 EStG 1988 oder § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988] erforderlichen Unterlagen, Dokumente und Auskünfte vollständig vorgelegt und erteilt worden sind.

Bei dieser ergänzenden Prüfung handelt es sich weder um eine Abschlussprüfung noch um eine prüferische Durchsicht von Abschlüssen. Ebenso **sind** weder die Aufdeckung **oder** Aufklärung **von strafrechtlichen Tatbeständen**, wie zB von Unterschlagungen oder sonstigen Untreuehandlungen und Ordnungswidrigkeiten, noch die Beurteilung der Effektivität und Wirtschaftlichkeit der Geschäftsführung Gegenstand unseres Auftrages.

Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und angemessen sind, um als Grundlage für unser Prüfungsurteil zu dienen.

Prüfungsurteil

[ANMERKUNG: Modifikationen von Berichten (Einschränkungen bzw. Versagungen aufgrund von Hemmnissen bzw. Einwendungen) können in Anlehnung an das Fachgutachten KFS/PG 3 formuliert werden.]

Aufgrund der bei unserer Prüfung gewonnenen Erkenntnisse bestätigen wir, dass **für die [Körperschaft XY] für den Zeitraum vom [Datum] bis [Datum]** die Voraussetzungen

des § 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 [alternativ: § 4a Abs. 8 Z 2 EStG 1988 oder § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988] [nicht] vorliegen.

Auftragsbedingungen

Für die Durchführung des Auftrages und unsere Verantwortlichkeit, auch im Verhältnis zu Dritten, sind vereinbarungsgemäß die Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe 2011 der Kammer der Wirtschaftstreuhänder maßgebend.

[Firma des Prüfers]

[Name1] [Name2]

[Ort], am [Datum]

Den EStR 2000 wird folgender Anhang V angefügt:

Anhang V (zu Abschnitt 31a)

(Muster basierend auf Vorschlag der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (für Prüfungen, die unter § 108c Abs. 9 EStG 1988 idF AbgÄG 2012 fallen, zu verwenden)

Bericht über die unabhängige Prüfung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie gemäß § 108c Abs. 9 lit. b EStG 1988

An

[Anschrift des Auftraggebers]

Ausschließlich zur Vorlage beim Finanzamt

Wir haben auf Grundlage einer den Anforderungen der §§ 268 ff des Unternehmensgesetzbuches entsprechenden Prüfung über die Einhaltung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften die Prüfung der **Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie** gemäß § 108c Abs. 9 lit. b EStG 1988 für das **Wirtschaftsjahr**

vom [Datum] bis [Datum] für die [Name des Auftraggebers (Einzelunternehmen / Mitunternehmerschaft / Körperschaft)], [Ort], durchgeführt.

Verantwortung der gesetzlichen Vertreter

Die Einhaltung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften sowie die ordnungsgemäße Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie in Übereinstimmung mit § 108c EStG 1988 und den diesbezüglichen Verordnungen und Erlässen liegt in der Verantwortung [des Einzelunternehmers / der Mitunternehmerschaft / des Leitungsorgans der Körperschaft].

Verantwortung des Prüfers

Unsere Aufgabe ist es, auf der Grundlage unserer Prüfungshandlungen ein Urteil darüber abzugeben, ob die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie in Übereinstimmung mit § 108c EStG 1988 und den diesbezüglichen Verordnungen und Erlässen ermittelt wurde.

Wir haben unsere Prüfung unter Beachtung der österreichischen berufsüblichen Grundsätze zu sonstigen Prüfungen (KFS/PG 13) durchgeführt. Danach haben wir unsere Berufspflichten einschließlich Vorschriften zur Unabhängigkeit einzuhalten und den Auftrag unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit so zu planen und durchzuführen, dass wir unser Urteil mit einer hinreichenden Sicherheit abgeben können. Die ermittelte Wesentlichkeitsgrenze hat Auswirkungen auf den Stichprobenumfang und die Beurteilung, ob die Bemessungsgrundlage insgesamt richtig ermittelt wurde.

Die Auswahl der Prüfungshandlungen liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Prüfers. Um die erforderliche Bestätigung abgeben zu können, haben wir insbesondere die nachstehend angeführten Prüfungshandlungen durchgeführt:

- Prüfung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften entsprechend den Anforderungen der §§ 268 ff des Unternehmensgesetzbuches
- Einsichtnahme in das aus dem Rechnungswesen abgeleitete Verzeichnis über die Aufwendungen für Forschung und experimentelle Entwicklung und stichprobenweise Überprüfung der betragsmäßig richtigen Zuordnung der Aufwendungen zur Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie

- Prüfung der rechnerischen Richtigkeit der sich aus diesem Verzeichnis ergebenden Bemessungsgrundlage

Bei dieser Prüfung handelt es sich weder um eine Abschlussprüfung noch um eine prüferische Durchsicht von Abschlüssen. Die Prüfung setzt auch keine Abschlussprüfung voraus. Ebenso sind weder die Aufdeckung oder Aufklärung von strafrechtlichen Tatbeständen, wie zB von Unterschlagungen oder sonstigen Untreuehandlungen, und Ordnungswidrigkeiten noch die Beurteilung der Effektivität und Wirtschaftlichkeit der Geschäftsführung Gegenstand unseres Auftrages.

Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und angemessen sind, um als Grundlage für unser Prüfungsurteil zu dienen.

Prüfungsurteil

Hinweis: Modifikationen von Berichten (Einschränkungen bzw. Versagungen aufgrund von Hemmnissen bzw. Einwendungen) können in Anlehnung an das Fachgutachten KFS/PG 3 formuliert werden.

Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei unserer Prüfung gewonnenen Erkenntnisse wurde die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie für das Wirtschaftsjahr vom [Datum] bis [Datum] in Übereinstimmung mit § 108c EStG 1988 und den diesbezüglichen Verordnungen und Erlässen ermittelt.

Verwendungsbeschränkung

Da unser Bericht ausschließlich im Auftrag und im Interesse des Auftraggebers erstellt wird, bildet er keine Grundlage für ein allfälliges Vertrauen anderer dritter Personen – außer dem Finanzamt – auf seinen Inhalt. Ansprüche anderer dritter Personen können daher daraus nicht abgeleitet werden. Dementsprechend darf dieser Bericht weder gänzlich noch auszugsweise ohne unser ausdrückliches Einverständnis an andere Dritte weitergegeben werden.

Auftragsbedingungen

Für die Durchführung des Auftrages und unsere Verantwortlichkeit, auch im Verhältnis zu Dritten, sind vereinbarungsgemäß die Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe 2011 der Kammer der Wirtschaftstreuhänder maßgebend.

[Firma des Prüfers]

[Name1] [Name2]

[Ort], am [Datum]

Beilagen

Verzeichnis über die Aufwendungen für Forschung und experimentelle Entwicklung für das Wirtschaftsjahr vom [Datum] bis [Datum]

Allgemeine Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe („AAB")

Bundesministerium für Finanzen, 5. Juni 2013