

3. Oktober 2013

BMF-010203/0492-VI/6/2013

An

Bundesministerium für Finanzen
Finanzämter
Großbetriebsprüfung
Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer

Salzburger Steuerdialog 2013
Ergebnisprotokoll Einkommensteuer

1. Bilanzberichtigung – Änderung der Nutzungsdauer

1.1. Bezug habende Norm

[§ 4 Abs. 2 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2012

1.2. Sachverhalt Grundvariante

Ein bewegliches Wirtschaftsgut wird im Gewerbebetrieb des A zu 80% betrieblich verwendet, zu 20% dient es privaten Zwecken. Die 20%ige Privatnutzung wurde in der Vergangenheit als Nutzungsentnahme berücksichtigt.

Die Anschaffung des WG erfolgte im Jahr 2003 (1. HJ) zum Preis von 10.000 Euro; ND lt. Buchhaltung: 5 Jahre.

Im Zuge einer AP durch das FA stellt sich heraus, dass die ND mit 10 Jahren anzunehmen ist. Die Fehlerberichtigung durch das FA erfolgt im Jahr 2006 (erster nicht verjährter Zeitraum).

1.3. Fragestellung

Kann in diesem Fall die geänderte Nutzungsdauer unter Anwendung des [§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) berichtigt werden?

1.4. Lösung

Die Zugrundelegung einer unrichtigen (zu kurzen) Nutzungsdauer bewirkt einen periodenübergreifenden Fehler durch die Berücksichtigung einer unrichtigen (zu hohen) AfA in den verjährten Jahren 2003, 2004 und 2005. Die Korrektur des Fehlers für den nicht verjährten Zeitraum führt zu einer insgesamt zu hohen Berücksichtigung der AfA. In jenem Umfang, in dem sie für den verjährten Zeitraum nicht mehr korrigiert werden kann, ergibt sich aus dem Umstand der eingetretenen Verjährung ein insgesamt unrichtiger Totalgewinn. [§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) ist daher anwendbar; die AfA-Überhöhung der Jahre 2003 bis 2005 ist durch einen Zuschlag in Höhe von 3.000 € im Jahr 2006 zu korrigieren. Die durch den Zuschlag erfolgende AfA-Korrektur beeinflusst im vorliegenden Fall mittelbar den Umfang der Nutzungsentnahme: Unter Zugrundelegung einer unrichtig bemessenen Jahres-AfA von 2.000 € wurde bisher die Nutzungsentnahme in Höhe von 20% mit 400 € berücksichtigt; bei richtiger AfA-Bemessung in Höhe von 1.000 € wären 200 € zu berücksichtigen gewesen.

Das Nutzungsausmaß selbst ist nicht fehlerhaft; die Änderung in der Höhe der Nutzungsentnahme ist vielmehr mittelbare Folge des periodenübergreifenden Fehlers hinsichtlich der AfA. Dementsprechend ist sie von der Fehlerberichtigung gemäß [§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) mitumfasst. Für die Jahre 2003 bis 2005 wurden insgesamt 1.200 € als Nutzungsentnahme berücksichtigt, richtigerweise wären 600 € zu berücksichtigen gewesen. Die überhöhte Nutzungsentnahme ist daher durch einen Abschlag von 600 € im Jahr 2006 zu korrigieren.

Insgesamt ergibt sich somit ein im Jahr 2006 zu erfassender Zuschlag von 2.400 € (+ 3.000 € - 600 €).

1.5. Sachverhalt Variante

Die AP stellt fest, dass zusätzlich zur unrichtigen kürzeren Nutzungsdauer das Wirtschaftsgut nur zu 40% betrieblichen Zwecken dient und zu 60% privat genutzt wird; bisher wurde lediglich ein Privatanteil von 20% ausgeschieden. Das Wirtschaftsgut darf daher bei richtiger Erfassung nicht bilanziert werden, da die betriebliche Nutzung nicht überwiegt.

Kann die in den Jahren 2003 - 2005 zu gering angesetzte private Nutzung (= zu hohe AfA) im Jahr 2006 über einen Gewinnzuschlag korrigiert werden?

1.6. Lösung Variante

Die Feststellung des Nutzungsausmaßes von weniger als 50% zieht die Qualifikation als Wirtschaftsgut des Privatvermögens nach sich. Die dennoch gegebene betriebliche Nutzung von 40% ist im Weg einer Nutzungseinlage

gewinnmindernd zu berücksichtigen. Die Nutzungseinlage entspricht in ihren Wirkungen der Berücksichtigung einer AfA: Wäre das Wirtschaftsgut im Ausmaß von 40% dem Betriebsvermögen zuzurechnen, wie das bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern der Fall ist, wären der AfA die Anschaffungskosten im Ausmaß von 40% zu Grunde zu legen. Der Ansatz einer zu niedrigen Nutzungsdauer wirkt sich in der Folge über die Nutzungseinlage durch die Berücksichtigung einer zu hohen AfA aus; der Wertverzehr aus dem betrieblichen Einsatz wird unrichtig erfasst. Darin liegt dem Grunde nach ein periodenübergreifender Fehler. Entfaltet der Fehler durch die auch im nicht verjährten Zeitraum erfolgende Nutzung noch Wirkungen, liegt ein Anwendungsfall des [§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) vor.

Im vorliegenden Fall erfolgt die über die Nutzungsdauer verteilte Aufwandsberücksichtigung im Wege einer Nutzungseinlage; das entspricht – wie ausgeführt – im Ergebnis der (bilanziellen) Berücksichtigung der AfA. Es erscheint daher geboten, auch hier einen Anwendungsfall des [§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) zu sehen. Dementsprechend sind einerseits die Folgen der unrichtigen Aktivierung im Wege des [§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) zu korrigieren: Im Jahr 2006 ist die Berücksichtigung der AfA in 2003 bis 2005 durch einen Zuschlag von 6.000 zu erfassen. Die unrichtige Berücksichtigung einer Nutzungsentnahme von 20% führt zu einem Abschlag von 1.200 €. Die Nutzungseinlage der Jahre 2003 bis 2005 in Höhe von jeweils 400 €, somit insgesamt 1.200 €, ist als Abschlag zu berücksichtigen. Der gesamte Zuschlag gemäß [§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) beträgt daher 3.600 € (4.800 € abzüglich 1.200 €). Für die Jahre 2003 bis 2005 werden damit im Ergebnis 1.200 € aufwandswirksam, was dem Betrag der Nutzungseinlage für die drei Jahre entspricht.

2. Bilanzberichtigung – Korrektur eines zu Unrecht abgesetzten Zinsaufwandes

2.1. Bezug habende Norm

[§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#)

2.2. Sachverhalt

Errichtung eines Gebäudes im Jahr 2003, 90% davon werden von Anfang an privat genutzt, 10% betrieblich – dh. nach der 80/20-Regelung liegt insgesamt kein Betriebsvermögen vor.

Die Kreditfinanzierung (Fremdwährungskredit) für die Errichtung wurde zur Gänze von Anfang an dem Betrieb zugeordnet, dh. die Zinsen wurden in voller Höhe als Betriebsausgabe abgesetzt, obwohl die Zinsen entsprechend der Nutzung des Gebäudes dem

privaten bzw. betrieblichen Bereich im Verhältnis der tatsächlichen Nutzung zuzuordnen sind (EStR 2000 Rz 1430 ff).

Die Finanzierungsverbindlichkeit für das gemischt genutzte Gebäude stellt keine betriebliche Verbindlichkeit, sondern eine private Verbindlichkeit („negatives Wirtschaftsgut“ des Privatvermögens) dar.

Die angefallenen Zinsen sind für den 10%-igen betrieblich genutzten Anteil als Nutzungseinlage anzusetzen.

Die Jahre bis einschließlich 2006 sind bereits verjährt.

2.3. Fragestellung

Kann der in den Jahren 2003 bis 2006 zu Unrecht abgesetzte Zinsaufwand unter Anwendung des [§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) im Jahr 2007 erfolgswirksam durch einen Zuschlag korrigiert werden?

Zusatzfrage:

Die Fremdwährungsverbindlichkeit wurde im Jahr 2005 in Folge einer Wechselkursänderung gewinnmindernd auf den höheren Teilwert aufgewertet (Höchstwertprinzip).

Kann in diesem Fall die im Jahr 2005 zu Unrecht aufwandswirksam berücksichtigte Wechselkursänderung im Jahr 2007 (= erstes nicht verjährtes Jahr) unter Anwendung des [§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) gewinnwirksam korrigiert werden?

2.4. Lösung

Die zu Unrecht erfolgte gänzliche Berücksichtigung des Zinsaufwandes stellt keinen Anwendungsfall des [§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) dar. Es liegt in den betroffenen Jahren kein Fehler vor, der eine über das jeweilige Wirtschaftsjahr hinausgehende periodenübergreifende Auswirkung hat. Zinsen sind ausschließlich im Wirtschaftsjahr des Anfallens (der Bezahlung) zu berücksichtigen.

Die zu Unrecht erfolgte Aufwertung der Verbindlichkeit auf den höheren Teilwert stellt im konkreten Fall ebenfalls keinen Anwendungsfall des [§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) dar: Die Verbindlichkeit wurde (zu Unrecht) bilanziert, sie gehört daher von Anfang an nicht zum Betriebsvermögen. Gewinnwirksame Wertänderungen betrieblicher Wirtschaftsgüter (Abschreibungen/Zuschreibungen, Abwertungen/Aufwertungen) entfalten grundsätzlich periodenübergreifende

Wirkung durch die Zweischneidigkeit der Bilanz. Bei einem privaten Wirtschaftsgut ist aber eine (automatische) Fehlerkorrektur über die Zweischneidigkeit der Bilanz von vornherein nicht möglich. [§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) bezweckt, die Wirkungen der Verjährung in Bezug auf periodenübergreifende Fehler zu beseitigen. Der Eintritt der Verjährung ist hier aber nicht ursächlich dafür, dass die Zweischneidigkeit der Bilanz keine Wirkungen entfaltet. Infolge der Nichtzugehörigkeit der Verbindlichkeit zum Betriebsvermögen begründet die unrichtige Aufwertung im verjährten Zeitraum daher keinen periodenübergreifenden Fehler, sodass kein Anwendungsfall des [§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) vorliegt.

3. Grundstücksbesteuerung neu - Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts

3.1. Bezug habende Norm

[§ 30 EStG 1988](#), siehe auch Info des BMF vom 03.09.2012, BMF-010203/0402-VI/6/2012 Abschnitt 1.1., Frage 5

3.2. Sachverhalt

- Kaufvertrag (Verpflichtungsgeschäft) über nicht steuerhängiges Grundstück datiert mit 28.3.2012
- vor Vertragsabschluss durch Verkäuferin begonnenes Umwidmungsverfahren (-> Bauland) im Jänner 2013 abgeschlossen
- Vertrag enthält auflösende Bedingung für den Fall, dass Umwidmung nicht bewilligt wird
- Kaufpreis fließt erst nach erfolgreicher Umwidmung – Zug um Zug mit der Verbücherung

3.3. Fragestellung

Soll auch in solchen Fällen am Grundsatz festgehalten werden, dass das Datum des Verpflichtungsgeschäftes maßgeblich für die Anwendbarkeit des [§ 30 EStG 1988](#) (neu) ist?

3.4. Lösung

Da der Kaufvertrag bereits am 28.3.2012 abgeschlossen wurde, sind noch die EStR 2000 in der Fassung vor dem Wartungserlass 2013 anwendbar. Für die Beurteilung, ob die Veräußerung eines Grundstückes den Spekulationstatbestand nach [§ 30 EStG 1988](#) idF vor dem 1. StabG 2012 erfüllt, ist grundsätzlich auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Verpflichtungsgeschäftes abzustellen. Dies gilt auch dann, wenn der Kaufvertrag unter einer aufschiebenden oder auflösenden Bedingung abgeschlossen wird (EStR 2000 Rz 6620 aF). Der Abschluss des förmlichen Vertrages ist nur dann nicht maßgeblich, wenn schon zuvor ein Tatbestand verwirklicht wurde, der den wirtschaftlichen Gehalt des nachfolgenden Rechtsgeschäftes für beide Vertragsparteien vorwegnimmt (EStR 2000 Rz 6622 aF).

Der Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes ist daher idR der für die Tatbestandsverwirklichung maßgebliche Zeitpunkt. Dies gilt insbesondere auch für die Beurteilung der Frage, ob eine Grundstücksveräußerung vor dem 1. April 2012 vorgenommen wurde und damit noch nicht der durch das 1. StabG 2012 geänderten Rechtslage unterliegt.

Der konkrete Sachverhalt fällt daher in den Anwendungsbereich der bisherigen Spekulationsbesteuerung, weil das Verpflichtungsgeschäft – unter einer auflösenden Bedingung – vor dem 1. April 2012 abgeschlossen wurde.

4. Flurbereinigungsverfahren - Kaufverträge im Rahmen von Flurbereinigungen

4.1. Bezugshabende Norm

[§ 30 ff EStG 1988](#)

4.2. Sachverhalt

Im Rahmen von Flurbereinigungsverfahren werden auch Kaufgeschäfte abgeschlossen, die sehr oft Kleingrundstücke oder kleinere Teilflächen betreffen, bei denen sich der Kaufpreis unter € 1.000,-- beläuft (zB € 150, € 360 usw.).

Diese Kaufvorgänge sind, da es sich nicht um Tauschgeschäfte handelt, von der Befreiungsbestimmung des [§ 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988](#) nicht umfasst. Sie sind daher zwar ImmoEST-pflichtig, aber nicht grunderwerbsteuerpflichtig.

4.3. Fragestellung

1. Gibt es für diese Fälle eine Untergrenze für die Berechnung der ImmoEST? In den meisten Fällen handelt es sich nämlich um „Altgrundstücke“, sodass tw. ImmoEST unter 10 Euro errechnet wird.
2. Müssen diese Vorgänge von einem Parteienvertreter (Notar, RA) gemeldet werden oder kann auch die Behörde, die das Flurbereinigungsverfahren durchführt, als Parteienvertreter auftreten (die Befassung von Notar bzw. RA würde für diese Vorgänge mit unverhältnismäßig hohen Kosten verbunden sein und die Behörde meldete Erwerbsvorgänge in diesen Verfahren ja auch schon bisher an das FA GVG)?

4.4. Lösung

1. Anders als für Einkünfte aus Spekulationsgeschäften nach [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) idF vor dem 1. StabG 2012 und [§ 31 Abs. 3 EStG 1988](#) idF des 1. StabG 2012 besteht für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen keine Freigrenze. Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen sind somit stets steuerpflichtig, soweit keine Steuerbefreiung (zB [§ 30 Abs. 2 EStG 1988](#)) greift. Bei Steuerpflichtigen mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ist der Veranlagungsfreibetrag ([§ 41 Abs. 3 EStG 1988](#)) auch auf Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen anzuwenden, sofern sie im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung der Regelbesteuerung unterworfen werden (vgl LStR 2002 Rz 912g).

2. Gemäß [§ 10 Abs. 2 GrEStG 1987](#) sind GrESt-Abgabenerklärungen durch einen Parteienvertreter vorzulegen und elektronisch zu übermitteln. Eine Durchbrechung des Parteienvertreterzwanges besteht nur bei Erwerbsvorgängen, die auf Grund der Durchführung eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens bzw einer Baulandumlegung von der GrESt befreit sind ([§ 10 Abs. 2](#) iVm [§ 3 Abs. 1 Z 4 und 5 GrEStG 1987](#)). In diesen Fällen kann die GrESt-Abgabenerklärung auch durch eine am Erwerbsvorgang beteiligte Person elektronisch übermittelt werden.

[§ 3 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987](#) befreit Erwerbsvorgänge im Wege eines Zusammenlegungs- und Flurbereinigungsverfahrens von der Grunderwerbsteuer. Gemäß [§ 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988](#) sind Tauschvorgänge im Rahmen derartiger Verfahren von der ESt befreit. Der Umfang dieser Befreiungsbestimmungen deckt sich nicht, denn nach dem EStG sind nur Tauschvorgänge befreit. Ein Tauschvorgang iSd [§ 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988](#) liegt aber nur dann vor, wenn Grundstücke getauscht werden und eine allfällige Ausgleichszahlung maximal 50% des gemeinen Wertes des hingegeben Grundstückes ausmacht. Die im Sachverhalt gegen Geldzahlungen übertragenen Kleinflächen stellen daher keine

Tauschvorgänge iSd [§ 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988](#) dar. Allfällige Überschüsse aus der Veräußerung dieser Grundstücke sind daher steuerpflichtig.

Für die Frage, ob die Vorlage und Übermittlung der GrESt-Abgabenerklärung ausschließlich durch einen Parteienvertreter zu erfolgen hat, ist aber lediglich auf den Umfang der Steuerbefreiung im GrEStG abzustellen. Die Befreiung nach [§ 3 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987](#) ist – wie ausgeführt wurde - weiter als die entsprechenden Befreiung im EStG. Nach dem GrEStG muss der Erwerbsvorgang im Wege eines Zusammenlegungsverfahrens stattfinden. Ist das der Fall, ist es unerheblich, ob dabei auch Geldbeträge als Gegenleistungen geflossen sind oder nicht. Erfolgt daher - wie hier - die Übertragung der Kleinflächen im Zusammenhang mit der Durchführung eines Flurbereinigungsverfahrens, greift die grunderwerbsteuerliche Abgabenbefreiung und somit auch die Befreiung vom Parteienvertreterzwang für die Vorlage und Übermittlung der Abgabenerklärung.

5. Umwidmung

5.1. Bezug habende Norm

[§ 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#)

5.2. Sachverhalt

Verkauf eines nicht als Bauland gewidmeten Grundstückes („Altvermögen“) mit dem Vermerk im Kaufvertrag, dass wenn eine Umwidmung in Bauland innerhalb von drei Jahren erfolgt, eine weitere Zahlung zusätzlich zu dem vorerst vereinbarten Verkaufspreis zu leisten ist.

Es steht noch nicht fest, ob und wann umgewidmet wird.

5.3. Fragestellung

Kann somit (vorerst) der Veräußerungsgewinn pauschal mit 14% des Veräußerungserlöses berechnet werden oder gleich mit 60%?

Wenn der Veräußerungsgewinn mit 14% berechnet wird und innerhalb der nächsten drei Jahre eine Umwidmung erfolgt:

1. muss der ursprüngliche Veräußerungsgewinn pauschal neu berechnet werden?
2. wie ist die weitere Zahlung zu behandeln?

Gibt es eine zeitliche Grenze für den „zeitlichen“ Zusammenhang?

5.4. Lösung

Grundsätzlich muss die Umwidmung vor dem Veräußerungsvorgang erfolgt sein; wenn ein enger zeitlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Veräußerungsvorgang besteht, kann eine Umwidmung auch besteuierungsrelevant sein, wenn sie nach der Grundstücksveräußerung erfolgt.

Nach EStR 2000 Rz 6672 sind die pauschalen Anschaffungskosten von 86% vom Veräußerungserlös anzusetzen, wenn Grundstücke zum Grünlandpreis veräußert werden, aber vereinbart wird, dass im Falle einer Umwidmung in Bauland innerhalb einer bestimmten Frist die Differenz auf den Baulandpreis (teilweise) nachzuzahlen ist (Besserungsvereinbarung) oder eine solche Besserungsverpflichtung gesetzlich vorgesehen ist (zB im Raumordnungsgesetz eines Landes). 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. Die Immobilienertragsteuer, die bereits für den ursprünglichen Veräußerungsvorgang entrichtet wurde (auf Basis der 14% Einkünfte aus der Veräußerung), ist anzurechnen.

Wird das zu einem späteren Zeitpunkt umzuwidmende Grundstück bereits zum Baulandpreis veräußert, sind die pauschalen Anschaffungskosten mit 40% anzusetzen. In diesem Fall ist von einem engen wirtschaftlichen und zeitlichen Zusammenhang auszugehen.

Eine zeitliche Begrenzung der Frist, innerhalb derer eine Umwidmung stattfinden muss, besteht nicht (vgl. EStR 2000 Rz 6672).

6. Ratenzahlung – wertgesicherte Beträge

6.1. Bezug habende Norm

[§ 30 EStG 1988](#)

6.2. Sachverhalt

Ein Objekt, welches im Jahr 1986 angeschafft wurde und daher zum 31.03.2012 nicht steuerverfangen war („Altvermögen“), wird verkauft. Verkaufspreis beträgt € 680.000,00. Daraus ergeben sich fiktive Anschaffungskosten in der Höhe von € 584.800,00.

Die Bezahlung erfolgt auf folgende Weise:

1. € 100.000,00 bei Vertragsunterzeichnung (im Februar)
2. € 1.500,00 monatlich ab 01.03.2013 bis 31.12.2017
3. Restbetrag (valorisiert und verzinst mit 1%) spätestens am 31.12.2017.

Durch diese Zahlungsflüsse würden daher die Anschaffungskosten spätestens am 31.12.2017 (wenn zu diesem Zeitpunkt wirklich der Restbetrag bezahlt wird) überschritten werden und ein Zufluss vorliegen.

Folglich wäre bis spätestens am 15.02.2018 eine besondere Vorauszahlung zu entrichten.

Da es damit während des Zeitraumes der Ratenzahlung zu keiner Überschreitung der Anschaffungskosten kommt, dürfte der Gewinn auch nicht unter die laufende Steuer fallen.

6.3. Fragestellung

1. Muss die Verzinsung in die Anschaffungskosten mit einbezogen werden oder muss eine Abzinsung vorgenommen werden?
2. Können die fiktiven Anschaffungskosten für die Beurteilung der Ratenverkaufsproblematik (Zuflusszeitpunkt) herangezogen werden?

6.4. Lösung

Fließt der Veräußerungserlös über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr in Raten zu, sind die pauschalen Anschaffungskosten nach [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) auf Basis des zum Veräußerungszeitpunkt abgezinsten Verkaufspreises zu ermitteln. Steuerpflicht entsteht ab dem Zeitpunkt, zu dem die Raten die fiktiven Anschaffungskosten überschreiten (siehe auch EStR 2000 Rz 781).

Der in den Ratenzahlungen enthaltene Zinsanteil ist auszuschneiden; die Zinsen unterliegen als Zinsen aus Privatarlehen nach [§ 27a Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) nicht dem besonderen Steuersatz und sind daher zum Normaltarif zu erfassen.

7. Übergang Vollpauschalierung in der L+FW zu [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#)

7.1. Bezug habende Norm

[§ 8 EStG 1988](#), [LuF-PauschVO 2011](#)

7.2. Sachverhalt

Ein bisher vollpauschalierter Land- Forstwirt geht auf die Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) über und setzt dabei das Betriebsgebäude mit dem Restbuchwert, dh mit den ursprünglichen Anschaffungskosten abzüglich bisheriger AfA, an.

Es wird nun seitens der steuerlichen Vertretung vorgebracht, dass man sich in der Zeit der Pauschalierung für eine längere Nutzungsdauer von 50 Jahren entschieden hätte, daher nicht der gesetzlich festgelegte AfA-Satz von 3% anzuwenden wäre. Die Betriebsgebäude hätten daher noch einen beachtlichen Restbuchwert.

Bei Ansatz der gesetzlichen AfA von 3% wären die Betriebsgebäude schon auf den Erinnerungswert abgeschrieben.

Anlagenverzeichnis wurde keines geführt (ist auch nicht gesetzlich vorgesehen, siehe [§ 7 Abs. 3 EStG 1988](#)).

7.3. Fragestellung

Ist die Anwendung der gesetzlichen vorgesehenen AfA-Sätze auch im Rahmen der Pauschalierung zwingend?

7.4. Lösung

Die Absetzung für Abnutzung ist grundsätzlich für jedes einzelne Wirtschaftsgut auf Basis seiner betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer zu bestimmen. Bei Gebäuden des land- und forstwirtschaftlichen Anlagevermögens ist gemäß [§ 8 Abs. 1 EStG 1988](#) eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von mindestens 33,33 Jahren zu Grunde zu legen. Eine kürzere Nutzungsdauer ist an Hand eines Sachverständigengutachtens nachzuweisen. Für die Zugrundelegung einer längeren Nutzungsdauer ist ein derartiges Gutachten nicht erforderlich.

Bei Inanspruchnahme der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung (Voll- oder Teilpauschalierung), ist auch die jährliche Absetzung für Abnutzung des abnutzbaren Anlagevermögens des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes von der pauschalen Gewinnermittlung erfasst. Ein gesonderter Ansatz der Absetzung für Abnutzung ist daher bei Anwendung der pauschalen Gewinnermittlung nicht zulässig. Einer pauschalen Gewinnermittlung liegt stets eine Durchschnittsbetrachtung zu Grunde, die gewöhnliche Verhältnisse unterstellt. Wird somit von der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung (freiwillig) Gebrauch gemacht, erfasst die Pauschalierung die AfA mit durchschnittlichen Werten. Sieht das Gesetz selbst auf Grund einer typisierenden Betrachtung AfA-Sätze vor, sind daher im Rahmen der Pauschalierung diese maßgebend. Dementsprechend ist für ein land- und forstwirtschaftliches Betriebsgebäude bei

Inanspruchnahme der Pauschalierung die AfA mit dem gesetzlichen AfA-Satz von 3% erfasst. Für die Berücksichtigung eines abweichenden höheren oder niedrigeren AfA-Satzes bleibt im Rahmen der Pauschalierung kein Raum.

Daraus folgt, dass im Fall eines Wechsels von der pauschalen Gewinnermittlung auf die Bilanzierung nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) für die Ermittlung des Restbuchwertes des Betriebsgebäudes stets die gesetzlichen AfA-Sätze zu Grunde zu legen sind.

Wird ein Anlageverzeichnis geführt, ist ungeachtet der Tatsache, dass bei der pauschalen Gewinnermittlung die AfA nicht gesondert erfasst wird, bei Gebäuden die Wertentwicklung durch jährliche Berücksichtigung einer rechnerischen AfA im Anlageverzeichnis aufzuzeichnen. Dies dient in erster Linie der Evidenzierung des Buchwertes für Zwecke einer allfälligen Entnahme oder Veräußerung und der damit verbundenen Besteuerung der stillen Reserven. Auch hier ist der Ermittlung des Buchwertes immer der gesetzliche AfA-Satz zu Grunde zu legen.

8. Sonstige Einkünfte – Einkünfte aus Leistungen nach [§ 29 Z 3 EStG 1988](#)

8.1. Bezug habende Norm

[§ 29 Z 3 EStG 1988](#), EStR 2000 Rz 6607 ff

8.2. Sachverhalt

In einem Eigentumswohnungshaus hält P. Wohnungen im Eigentumsanteil von 85%. Er möchte zur Steigerung des Wertes der von ihm vermieteten Wohnungen das Eigentumswohnhaus generalsanieren.

Bei den fünf Fremdwohnungen (Rest von 15%) kommt es zu einer Werterhöhung nach einer Generalsanierung durch Lifteinbau, Außenputz und Fensteraustausch auf alleinige Kosten von P., obwohl zB die Fenster auch in den Fremdwohnungen ausgetauscht wurden. Weiterer Sachverhaltshintergrund ist, dass die Fenster der Fremdwohnungen nicht nur getauscht worden sind, sondern auf Initiative des P. auch um 1,5 m versetzt wurden. P. wollte die Fenster mit seinen darüber liegenden Fenstern in eine Linie bringen.

P. hat eine Möbelwerkstätte und ist auch Produzent von Fenstern. Er hat den Austausch der Fenster übernommen und den Fremd-Wohnungseigentümern dafür nichts verrechnet, auch nichts für die anteiligen Kosten des Lifteinbaus und für den Außenputz. Der Lift kann auch von den Fremdeigentümern benutzt werden.

Im Protokoll der Eigentumsversammlung, in der der Sanierungsbeschluss gefasst worden ist, haben die Wohnungseigentümer eine vom WEG abweichende Kostenaufteilung getroffen, nach der P. die gesamten Kosten der Sanierung trägt.

8.3. Fragestellung

Liegen im Ausmaß der Kostenübernahme durch P. bei den fünf Fremdwohnungs-Eigentümern Einkünfte aus Leistungen nach [§ 29 Z 3 EStG 1988](#) vor?

8.4. Lösung

Die Sanierungsarbeiten werden im überwiegenden Interesse und auf Initiative von P. durchgeführt. Es handelt sich bei den durchgeführten Arbeiten um solche, für die nach dem WEG grundsätzlich eine Kostentragung durch die Wohnungseigentümergeinschaft vorgesehen ist. Da die Wohnungseigentümer jederzeit einstimmig eine vom WEG abweichende Kostenaufteilung vereinbaren können, liegt bei Vorliegen einer solchen (schriftlichen) Vereinbarung keine Leistung nach [§ 29 Z 3 EStG 1988](#) vor. Es ist weder ein aktives Tun noch Duldung oder Unterlassung (Verzicht) gegeben. Einkünfte nach [§ 29 Z 3 EStG 1988](#) erfordern einen klaren Konnex zwischen Leistung und Gegenleistung, ein solcher liegt hier nicht vor. Auch der Austausch der Fenster in den Fremdwohnungen unterliegt in dieser Sachverhaltskonstellation nicht [§ 29 Z 3 EStG 1988](#), da der Austausch nicht auf Betreiben bzw. Verlangen der anderen Wohnungseigentümer erfolgte, sondern weil P. die Fenster versetzen wollte.

8.5. Zusatzfrage

Ist im Falle, dass ein Eigentümer, der den Dachboden ausbaut, die Kosten des Austausches der Fenster der anderen Wohnungseigentümer als Gegenleistung für die Zustimmung zum Ausbau trägt, von einer Steuerpflicht im Ausmaß der anteiligen Kostenübernahme auszugehen?

8.6. Lösung

Hier ist ein klarer Konnex zwischen Leistung und Gegenleistung erkennbar, da für das Erlangen der Zustimmung der übrigen Wohnungseigentümer zum Dachbodenausbau eine weitere Leistung erbracht wird, die nicht Teil des Dachbodenausbaus ist und getrennt von diesem durchgeführt wird. Der Austausch der Fenster erfolgt im überwiegenden Interesse der Wohnungseigentümer und stellt ein Entgelt für die Erteilung der Zustimmung zum Dachbodenausbau dar. Sofern keine andere Einkunftsart vorrangig in Betracht kommt, liegen Einkünfte aus Leistungen nach [§ 29 Z 3 EStG 1988](#) vor.

9. Fruchtgenussrecht unter nahen Angehörigen

9.1. Bezug habende Norm

[§ 2 Abs. 1 EStG 1988](#); EStR 2000 Rz 111, Rz 116 ff, Rz 1127, Rz 1134

9.2. Sachverhalt

Ein Vater räumt seiner Tochter an dem in seinem Eigentum stehenden und vermieteten Gebäude einen Zuwendungsfruchtgenuss ein; über dieses Fruchtgenussrecht wird ein Notariatsakt errichtet, eine Eintragung des Fruchtgenusses im Grundbuch erfolgt jedoch nicht.

9.3. Fragestellung

Reicht das Vorliegen eines Notariatsaktes über eine Fruchtgenussvereinbarung zwischen nahen Angehörigen aus, um diese auch steuerlich anzuerkennen oder muss eine Eintragung im Grundbuch erfolgt sein? Wenn ja, ist ein solches Fruchtgenussrecht auch bei Fehlen eines Notariatsaktes steuerlich anzuerkennen?

9.4. Lösung

Nach EStR 2000 Rz 111 „*muss der Fruchtgenuss für eine gewisse Dauer bei rechtlich abgesicherter Position bestellt sein*“. Ein Notariatsakt ist jedenfalls ausreichend um eine rechtlich abgesicherte Position zu begründen, eine grundbücherliche Eintragung ist nicht notwendig (ebenso VwGH 27.6.2013, [2009/15/0219](#)). Liegt kein Notariatsakt vor, ist eine Fruchtgenussvereinbarung dann anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend in Erscheinung tritt und es sich um einen dokumentierten und durchsetzbaren Anspruch handelt.

Eine Dauer von 10 Jahren ist jedenfalls erforderlich.

Bundesministerium für Finanzen, 3. Oktober 2013